skupina avtorjev*

VIZIJA O VLOGI REVIZORJA NA SLOVENSKEM OB VSTOPU V NOVO TISOČLETJE

The Vision of the Role of An Auditor On the Entry of Slovenia Into the New Millenium

POVZETEK ● *Ker se v Sloveniji opravlja revizijska stroka kot tržna dejavnost že kar nekaj let ter so se v tem času izoblikovali pogledi na stroko in spoznale njene glavne slabosti in nevarnosti, ki ji pretijo, je odbor sekcije za revizijo na podlagi izkušenj in pričakovanj opredelil vizijo razvoja revizijske stroke.*

Prispevek je razdeljen na dva vsebinsko ločena, vendar med seboj tesno povezana dela. V prvem delu obravnavajo avtorji možnosti opravljanja storitev revidiranja v prihodnosti ter razvoja drugih področij, na katerih bi revizor lahko izkoristil svoje znanje in izkušnje ter pomagal naročnikom, da bi uspešneje poslovali. Prikazane so predvsem raznovrstne svetovalne storitve, ki bi jih lahko opravljali revizorji. V drugem delu prispevka pa je poudarjena zahteva po doslednem spoštovanju etičnih načel in pravil, zapisanih v kodeksu, ter potreba po nenehnem strokovnem izpopolnjevanju in celovitem osebnostnem razvoju revizorja kot gospodarskega zaupnika.

Ključne besede ● *revizor, razvoj, vizija, svetovanje, etika, strokovna usposobljenost, vodenje podjetij, gospodarsko izvedenstvo, informacijska tehnologija, notranja revizija, pridobivanje posla, revizijska skupina, revizijska družba.*

* Evelina Brec, Darja Čekeliš Martinovič, mag. Sebastijan Gorenc, Gregor Jelnikar, Katarina Kolarič, Sanja Košir, Klemen Luckmann, Tomaž Marinšek. Svetozar Marolt, Natalija Pestiček, Robert Potočki, Mira Rataj Siročič, Katarina Sitar Šuštar, Lidija Šinkovec in Mitja Štendler.

I. del

VIZIJA RAZVOJA STORITEV V REVIZIJSKI STROKI

Predgovor

Sekcija za revizijo pri Slovenskem inštitutu za revizijo (odslej Inštitut) je 21. junija 2000 sprejela smernice za izdelavo projekta o viziji slovenske revizijske dejavnosti ob vstopu v novo tisočletje. Konec novembra 2000 so bile smernice predstavljene na 6. redni letni konferenci revizorjev Slovenije. Vsebina smernic je razvidna iz referatov članov sekcije, ki so objavljeni v zborniku te konference[1].

Sekcija za revizijo je na seji 17. januarja 2001 odločila, naj pri nadaljnjem dograjevanju vizije in poslanstva ter strateških ciljev revizijske stroke sodelujejo tudi drugi revizorji, še posebej tisti, ki želijo pri Inštitutu pridobiti ustrezen strokovni naziv za opravljanje revizijske dejavnosti. Člani sekcije za revizijo so prevzeli usmerjanje in usklajevanje zadane naloge. Za obravnavano področje sta prevzela to nalogo dr. Franc Koletnik in Franc Kolenc. Pripravila sta ustrezna pisna navodila. Ob njuni pomoči in pomoči strokovne službe Inštituta so pisci proučili in predstavili vsebino možnih storitev na način, razviden iz tega prispevka.

Pri izdelavi strokovnega gradiva o viziji razvoja storitev revizijske stroke so sodelovali:

a) Recenzent in urednik gradiva:

- Prof. dr. Franc Koletnik, pooblaščeni revizor

b) Koordinatorja:

- Mag. Meta Duhovnik, pooblaščena revizorka
- Franc Kolenc, spec. rev., pooblaščeni revizor

c) Pisci gradiv:

- Evelina Brec, univ. dipl. ekon., revizorka
- Mag. Sebastijan Gorenc, univ. dipl. ekon., revizor
- Gregor Jelnikar, univ. dipl. ekon., revizor

[1] Zbornik referatov 6. redne letne konference revizorjev Slovenije v Portorožu.

- Katarina Kolarič, univ. dipl. ekon., revizorka
- Tomaž Marinšek, univ. dipl. ekon., revizor
- Klemen Luckmann, univ. dipl. ekon., revizor
- Natalija Pestiček, univ. dipl. ekon., revizorka
- Robert Potočki, univ. dipl. ekon., revizor

Pri proučevanju in pisanju o zadani nalogi so sodelujoči uporabili svoja spoznanja in svoje razvojne poglede pa tudi spoznanja, predstavljena v domači in tuji literaturi, ki obravnava razvoj revizijske stroke. Zavedamo se, da je obravnavano področje izredno obsežno in da obsega številne zahtevne naloge; mnoge od njih so vidne le v grobih obrisih ali pa jih lahko zgolj pogumno napovedujemo. Iskanje resnic na področjih, o katerih govorimo v tem prispevku, terja individualni raziskovalni prijem in veliko časa pa tudi velik krog strokovnjakov, ki obvladajo obravnavano problematiko. Zato naj bo to gradivo le drugi korak (prvega smo storili na 6. letni konferenci revizorjev lani), ki smo ga storili na tem področju v dobri veri, da bodo morali revizorji in revizijske družbe pri proučevanju okoliščin poslovanja (analizah SWOT) priti do spoznanj, kje, kdaj, kako in s čim bodo širili svojo dejavnost. Tudi v prihodnje lahko pričakujemo od naših revizijskih in drugih strokovnjakov v praksi ter študentov na univerzah, ki študirajo računovodstvo in revizijo, raziskovalne naloge, pa tudi, da se bodo pogumno lotili obravnavanja novih izzivov revizijske stroke[2].

1. SVETOVANJE PRI VODENJU PODJETIJ IN MAKROEKONOMSKIH ANALIZAH

1.1. Uvod

V zadnjih letih je v Sloveniji čutiti čedalje večjo tekmovalnost med izvajalci revizijske dejavnosti, ki si prizadevajo zadržati ali celo razširiti tržni delež. Tudi v revizijski dejavnosti delujejo ekonomski mehanizmi, ki zavirajo ali celo izrivajo manj prodorne ter omogočajo napredovanje tistim, ki so dovolj prožni ter se prilagajajo novim zahtevam naročnikov in trga z uvajanjem novih storitev, ki jih opravljajo na visoki strokovni in poklicnoetični ravni. Ob vstopu Slovenije v Evropsko zvezo se bodo tovrstne razvojne težnje še okrepile, zato si bodo morale revizijske družbe v Sloveniji izdelati svojo poslovno vizijo, svoje poslanstvo in svoje strateške cilje delovanja v prihodnosti.

[2] Dober primer je zbornik raziskovalnih nalog iz revizije, ki so jih opravili študenti magistrskega študija računovodstva in revizije na Ekonomsko-poslovni fakulteti Maribor v letu 2001.

Pri razvojnih težnjah revizijske dejavnosti v svetu je opaziti tako širjenje osnovne dejavnosti, to je revidiranja računovodskih izkazov, kot uvajanje novih storitev za naročnika, saj vidi naročnik v revizorju svojega gospodarskega zaupnika, od katerega pričakuje tudi nasvete o najrazličnejših poslovnih in zunajposlovnih zadevah ter njihove rešitve.

Potrebo po dodatnih storitvah revizorja, ki niso tradicionalno revidiranje računovodskih izkazov, narekuje tudi dejstvo, da se z novejšimi gospodarskimi gibanji krog uporabnikov revizijskih poročil veča. Uporabnikov revizijskih poročil, torej lastnikov, možnih investitorjev, finančnih inštitucij, upnikov, dobaviteljev, zaposlencev, sindikatov, tiska, širše javnosti in tako naprej, ne zadovoljuje več le poročilo o številčno izraženih uspehih podjetja, doseženih v preteklosti, saj zahtevajo revidirane informacije o realnosti načrtovanja, poslovnih izidih delov podjetja, sestavinah dodane vrednosti, oceni kadrovskih zmogljivosti in tako naprej.

Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01) določa, da lahko revizijska družba opravlja samo storitve revidiranja oziroma storitve na strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem. Slednjih zakon ne opredeljuje natančno, vendar smatramo, da sodijo mednje tudi različne vrste svetovalnih storitev.

1.2. Svetovanje pri vodenju podjetij

1.2.1. Svetovanje pri operativnem vodenju podjetij

Za operativno vodenje v podjetjih in v drugih poslovnih osebah lahko revizorji zagotavljajo tele storitve:

- pomoč pri operativnem poslovnem analiziranju in načrtovanju,
- svetovanje o elektronskem poslovanju na področjih financiranja, trženja, računovodenja in drugih,
- svetovanje v zvezi z avtomatiziranimi proizvajalnimi in neproizvajalnimi procesi,
- svetovanje v zvezi z ravnanjem s človeškimi zmožnostmi v podjetju,
- svetovanje v zvezi z okoljevarstvenimi rešitvami,
- potrjevanje računovodskih izkazov in odprtih postavk na zahteve naročnikov,
- uvajanje tradicionalnih in novih računovodskih storitev, zlasti na področju računovodstva za notranje uporabnike informacij (stroškovnega računovodstva),
- redno ali občasno analiziranje in načrtovanje premoženjsko-finančnega položaja ter poslovne in finančne uspešnosti za podjetja in dejavnosti,

- proučevanje računalniških ureditev in svetovanje za izboljšanje povezav in kontrol,
- svetovanje, analiziranje in načrtovanje davkov, prispevkov in carin (opravljanje davčnosvetovalne dejavnosti) ter
- svetovanje pri mednarodnem poslovanju in mednarodnih davščinah ter drugo.

Za uresničevanje naštetih nalog bo treba v revizijskih družbah zagotoviti kadrovske, organizacijske in tehnično-tehnološke pogoje:

- Revizijske družbe bodo morale pred uvedbo novih storitev proučiti njihove prednosti in slabosti ter se odločiti, ali so zanje smotrne.
- Revizijske družbe bodo morale poskrbeti za pravnoorganizacijske oblike izvajanja tovrstnih storitev, zato bodo morale razviti oddelke, ki se bodo specializirali za opravljanje posameznih storitev, posledica tega pa bo tudi specializacija zaposlencev.
- Revizijske družbe bodo morale zaposlovati strokovnjake za posamezna področja (pravnike, računalnikarje, analitike, psihologe, aktuarje, bančnike, tehnologe in druge) oziroma za delo na teh področjih pridobivati pogodbene sodelavce.
- Revizijske družbe bodo morale dodatno izobraževati revizorje in druge zaposlence ter jih motivirati za širjenje in poglabljanje znanja, predvsem pa pošiljati izbrane zaposlence v tujino, kjer se nekatere storitve že opravljajo, da bi se seznanili z novimi rešitvami; na tem področju imajo prednost večje mednarodne revizijske družbe, saj lahko izkoristijo priložnosti, ki se ponujajo znotraj njih.
- Majhne revizijske družbe pri tovrstnih storitvah ne bodo mogle konkurirati velikim revizijskim družbam, predvsem mednarodnim, ki sta jim metodika in tehnologija laže dostopni, zato se bodo morale reorganizirati in povezovati.
- Hkrati z uvajanjem novih storitev svetovanja in drugih storitev v revizijskih družbah bo treba zagotoviti ustrezno zakonsko in strokovno podporo za uresničevanje tovrstnih nalog, pri čemer bo potrebno dodatno angažiranje Inštituta.

1.2.2. Svetovanje pri strateškem vodenju podjetij

Poslovno svetovanje pri strateškem vodenju podjetij obsega

- svetovanje pri strateškem poslovnem analiziranju in načrtovanju,
- raziskovanje trga in svetovanje za izrabo prednosti podjetja,
- svetovanje pri reorganiziranju podjetja,

- revidiranje strateških poslovnih načrtov podjetja,
- svetovanje pri doseganju poslovne odličnosti in visoke stopnje morale v podjetju,
- svetovanje za izboljšanje organizacijskega reda in organizacijske sestave,
- svetovanje pri prenovi poslovnega informacijskega sistema,
- svetovanje pri uvajanju sodobnih tehnik načrtovanja za povečanje dobička, npr. načela sprotnega odzivanja (*just in time, JIT*) za načrtovanje zalog,
- iskanje in usposabljanje vodilnega osebja ter
- revidiranje poslovodenja.

Storitve poslovnega svetovanja pri strateškem vodenju podjetij so zahtevnejše od storitev operativnega vodenja podjetij, saj podjetje na podlagi ugotovitev revizorja sprejema strateške odločitve, od katerih je dolgoročno odvisna usoda podjetja. Tovrstne svetovalne storitve naj bi v revizijskih družbah opravljale zelo izkušene in strokovno usposobljene osebe oziroma ustrezni najeti strokovnjaki. Mednarodne revizijske družbe imajo na tem področju možnost sodelovati s strokovnjaki iz drugih povezanih revizijskih družb po svetu.

Eno od zahtevnejših področij revidiranja je tudi revidiranje poslovodenja; pri tem se od revizorja zahteva veliko znanja in izkušenj, pa tudi posebej občutljiv način dela.

Revidiranje poslovodenja je individualno in načrtovano (na primer na 3 do 5 let) ali nenapovedano presojanje poslovodenja na srednji ali izvedbeni odločevalni ravni ter razkrivanje organizacijskih slabosti na pomembnih področjih. Naročnik tovrstnih revizij je vrhovno poslovodstvo, o izidih pa je praviloma seznanjen tudi nadzorni svet ali revizijski odbor. Revizor presoja kakovost organiziranja, koordiniranja in nadziranja, ki ga izvaja posamezen poslovodja, ter njegov vpliv na učinkovitost in uspešnost revidiranega področja. Revizija poslovodenja odkrije zadovoljstvo sodelavcev in poslovnih partnerjev, prožnost pri delu, hitrost in inovativnost poslovodje ter druge njegove odlike in slabosti.

1.3. Svetovanje pri makroekonomskih analizah

Tovrstne storitve se nanašajo predvsem na analiziranje zunanjega okolja in zunanjih dejavnikov, ki so posledica gibanj na mednarodnih trgih in vplivajo na poslovanje podjetja. Revizijske družbe bi lahko analizirale

- gospodarska gibanja v državi (zaposlovanje, kupno moč, inflacijo, rast bruto družbenega proizvoda, naložbe, proizvodnjo, porabo in tako naprej) ter njihov vpliv na poslovanje podjetja ter

- stanje in gibanja gospodarstva v tujih državah, v katerih namerava naročnik storitve investirati.

Opravljanje tovrstnih storitev omogoča tudi dostop do različnih podatkov prek interneta. V tem primeru se od revizorjev zahtevata poglobljeno teoretično znanje in široka razgledanost, kar je povezano z zaposlovanjem predvsem mladih podiplomsko izobraženih ljudi.

Širjenje revizijskih in ostalih storitev revizijske družbe je povezano s precejšnjimi stroški, ki jih bo imela ta družba. Potreba po novih znanjih pomeni, da bo morala revizijska družba zaposlovati strokovnjake z izkušnjami, imela pa bo tudi dodatne stroške zaradi usposabljanja zaposlencev. Stroške bosta zahtevali tudi razvijanje novih metodičnih in organizacijskih rešitev pri opravljanju storitev ter vpeljevanje novih računalniških rešitev.

Na drugi strani pa se bodo pojavile tudi nekatere prednosti, na primer možnost dviga kakovosti dela in povečanja odgovornosti revizorjev in drugih sodelavcev v revizijski stroki. Razvijanje novih vrst storitev in s tem novih znanj bo pomenilo večjo spodbudo revizorjem in predvsem mladim sodelavcem v revizijskih družbah, povečali se bodo možnosti za napredovanje, število ponujenih partnerstev v družbi in delež zaposlencev v dobičku, delovno ozračje, predvsem med mladimi, pa bo spodbudnejše, če bodo imeli možnost pridobivati različna specialna znanja doma in v tujini.

Razvojne težnje v gospodarstvu zahtevajo od revizorjev vedno večjo prožnost pa tudi avtomatizacijo in razpršitev (diverzifikacijo) storitev v revizijskih družbah. Potrebnih bo vedno več različnih znanj na različnih področjih in vedno več bo možnosti za opravljanje storitev v različnih revizijskih in sorodnih dejavnostih; s tem bodo postale revizijske družbe bolj prožne in se bodo hitreje odzivale na potrebe iskalcev različnih storitev. Zaradi konkurenčnosti revizijskih družb bodo morali revizorji opraviti vedno več dela za isto ceno in vedno več storitev pri raznovrstnih naročnikih. Na drugi strani pa so na področju svetovalnih storitev konkurenca revizijskim družbam na novo ustanavljajoče se strokovne organizacije, ki s svojo prodornostjo, prožnostjo in sposobnimi ljudmi zadovoljujejo različne potrebe po svetovanju v slovenskem in tujem poslovnem prostoru. Konkurenčnost se povečuje tudi z ustanavljanjem strokovno-interesnih združb (zbornic, klubov in tako naprej), ki ponujajo nova znanja, po katerih se povprašuje na slovenskem trgu. Z neomejenim širjenjem in povezovanjem svetovnih trgov (globalizacijo) oziroma vstopom v Evropsko zvezo pa se bodo odprla vrata tujim revizijskim in svetovalnim inštitucijam, ki bodo začele opravljati svoje svetovalne dejavnosti tudi v Sloveniji, s čimer se bo konkurenca na tem področju še povečala.

1.4. Sklepne misli

Revizijskim družbam in revizorjem v Sloveniji se ponujajo številne priložnosti za poglobitev in razširitev sedanjih storitev, vsaka (vsak) od njih pa bo morala (moral) oceniti svoje prednosti in slabosti, ki mu omogočajo izkoriščanje priložnosti v bodočih gospodarskih razmerah doma in v tujini, ali ga pri tem ovirajo. Predvsem jim bodo konkurenčni drugi nosilci gospodarsko-zaupniške dejavnosti, kot so računovodje, davčniki in podjetniški svetovalci. Vendar pa lahko trdimo, da je vpeljava svetovalnih storitev v revizijske družbe upravičljiva, koristna in zaželena, saj

- revizor podrobno pozna poslovanje naročnika, kar omogoča kakovostno, hitro in gospodarno izvedbo takih storitev po konkurenčnih cenah;
- opravljanje drugih storitev pripomore k izboljšanju kakovosti revizijskih storitev;
- vidijo zunanji uporabniki drugih storitev v tem, da je storitev opravil revizor, večje jamstvo za kakovost, saj revizijski standardi in etična načela, ki jih mora spoštovati, še dodatno zagotavljajo, da bo storitev opravil nepristransko in kakovostno.

2. SVETOVANJE V MEDNARODNEM OKOLJU

2.1. Uvod

Z razvojem revizijske stroke v Sloveniji in v svetu se je razširil obseg in povečala raznovrstnost storitev, ki jih revizorji opravljajo za svoje naročnike, s tem pa se odpirajo možnosti za hitrejšo rast revizijskih družb. Tudi v svetu se v sestavi prihodkov revizijskih družb povečuje delež prihodkov, ki jih ustvarjajo z opravljanjem storitev naročnikom.

Svetovalne storitve revizorjev lahko opredelimo kot neodvisne strokovne storitve, katerih namen je povečati verodostojnost informacij ravnateljstva (revizorske storitve) oziroma uporabnikom informacij (ravnateljstvu) predstaviti kakovostne informacije (svetovalne storitve). Neodvisnost revizorja je pogoj za zaupanje, ki ga imajo naročniki storitev do revizorja. Svetovalne storitve, ki jih revizor opravlja za naročnika, temeljijo predvsem na revizorjevi strokovni presoji. Prav neodvisnost in strokovnost sta med pomembnimi prednostmi, ki jih imajo revizorji pred nekaterimi drugimi ponudniki storitev, povezanih s poslovanjem podjetij.

V strokovnem prispevku želimo bralcu predstaviti vizijo razvoja opravljanja svetovalnih storitev v mednarodnem okolju, predvsem na področju prenašanja novih tehnologij ter mednarodnega obdavčevanja in mednarodnega poslovanja. Posebej želimo poudariti priložnosti za revizijsko stroko. Prikazali bomo tudi njene slabosti v primerjavi z drugimi ponudniki poslovnih storitev ter način njihovega odpravljanja.

2.2. Svetovanje pri prenašanju novih tehnologij

Razvoj novih tehnologij pomembno vpliva na delovanje in ravnanje podjetij. Cilj uporabe tehnologije je povečanje učinkovitosti uporabe sredstev podjetja v proizvajalnem procesu (procesu delovanja). Namen obvladovanja tehnologije je doseganje ciljev ob manjših stroških. Naloge podjetja v zvezi s tehnologijo so izbira tehnologije za uporabo v podjetju med več možnimi, razvijanje metod za uporabo tehnologije v proizvajalnem procesu in prerazporejanje dejavnikov znotraj podjetja na način, ki omogoča uspešno uvedbo tehnologije v proizvajalni proces (Hunger, Wheelen, 1996, str. 127).

Bistven vpliv na poslovno okolje podjetij ima razvoj informacijske tehnologije. Obseg in hitrost spreminjanja informacijske tehnologije pa odločilno vplivata ne samo na podjetja, temveč na družbo kot celoto. Dandanes ni družbe, ki se ne bi odzivala na razvoj informacijske tehnologije.

Informacijska tehnologija nam omogoča tisto, o čemer še pred kratkim nismo niti razmišljali. Sodobne organizacijske sestave je omogočil prav razvoj novih tehnologij. Tudi revizijska stroka mora razumeti, da ponujata razvoj in uporaba (informacijske) tehnologije znatno tekmovalno prednost pred tradicionalnimi metodami. Z razvojem informacijske tehnologije se je spremenil temelj organizacije in razmišljanja, s tem pa se je pojavila potreba po novih znanjih in storitvah.

Hiter razvoj tehnologije zahteva nenehno in neprekinjeno izobraževanje in usposabljanje. Tu se odpira možnost za revizijsko stroko, ki je k temu zavezana. Če povzamemo ugotovitve raziskave svetovalnega podjetja Gartner Group, Inc., opravljene v septembru 2000 in objavljene v Journal of Accountancy Online[3] februarja 2001, se približno 40% projektov s področja informacijske tehnologije ne konča skladno s pričakovanji[4], kar samo še dokazuje, kako močno podjetja potrebujejo svetovalne storitve s tega področja. Po oceni istega podjetja bo poraba sredstev na svetovni ravni do leta 2002 za projekte v zvezi z informacijsko tehnologijo dosegla 3,3 milijarde dolarjev.

Revizijske družbe v Sloveniji se bodo morale zaradi novih razmer na trgu, za katere so značilni razvoj novih tehnologij, globalizacija svetovnega trga in

[3] www.aicpa.org/pubs/jofa/feb2001/news6.htm

[4] Dodatne informacije o raziskavi dobimo na spletnih straneh www.techrepublic.com/downloads.jhtml.

približevanje Slovenije Evropski zvezi, tudi same prilagoditi in razširiti ponudbo svojih storitev.

Potrebe po novi tehnologiji je mogoče zadovoljiti z lastnim razvojem in znanjem ali z uporabo rešitev, ki že obstajajo na tržišču. V primerjavi s ceno tehnologije na trgu je lasten razvoj razmeroma drag. To je eden od razlogov, da podjetja zadovoljujejo potrebe po novi tehnologiji z uporabo rešitev, ki že obstajajo na trgu. Prenos tehnologije seveda ni preprosta zadeva, pa naj gre za prenos tehnologije, razvite znotraj podjetja, ali pa za prenos tehnologije, dosegljive na trgu. Uspešnost in sposobnost izkoriščanja tehnološkega napredka v proizvajalnem procesu in s tem povečanje prednosti podjetja pred tekmeci na trgu izvira predvsem iz učinkovitosti prenosa novih tehnologij v proizvajalni proces. Največkrat je potreben vezni člen med uporabnikom in izvajalcem, ki rešitve ponuja (znotraj ali zunaj podjetja). Revizorji se vsak dan srečujejo s problemi uvajanja novih tehnologij pri naročnikih, za katere revidirajo računovodske izkaze, zato poznajo načine uvajanja novih tehnologij, hkrati pa obvladujejo specifična znanja, ki so pri tem potrebna.

Kakovost izložkov storitvene dejavnosti je odvisna predvsem od kakovosti osebe, ki storitev opravlja. Pri prenosu tehnologije je potrebno specifično znanje iz tehnične in informacijske stroke. Revizijske družbe tovrstnih strokovnjakov običajno ne zaposlujejo. V tem je tudi slabost revizijske stroke.

Večji del novih tehnologij, ki jih uvajajo podjetja, je s področja informatike in informacijskih sistemov. Povečanje tekmovalne prednosti, ki jo imajo revizijske družbe pri poznavanju naročnika in poznavanju problematike uvedbe novih, predvsem informacijskih tehnologij v proizvajalni proces, bi lahko povečale z dodatnim izobraževanjem izbranih kadrov predvsem v smeri pridobivanja znanj o revidiranju informacijskih sistemov. Druga možnost je, če obseg širitve dejavnosti to omogoča, zaposlitev strokovnjakov s področja informatike.

2.3. Svetovanje pri mednarodnem poslovanju

Podjetja se odločajo za internacionalizacijo poslovanja iz mnogih razlogov. Svojo dejavnost širijo na tuje predvsem zaradi iskanja novih trgov, nabave surovin, prenosa tehnologije, kar največjega doseganja (maksimiranja) učinkovitosti, izogibanja zakonskim predpisom in razpršitve tveganja (Brigham, Gapenski, 1996, str. 928).

Z internacionalizacijo poslovanja se podjetja izpostavijo ne samo tveganjem, ki so navzoča v domači državi, ampak tudi specifičnim dejavnikom, ki so povezani z mednarodnim povezovanjem (globalizacijo) in povečujejo izpostavljenost tveganjem. Ti dejavniki so različne valute, ekonomska in zakonska razvejenost, jezikovne in kulturne razlike, vloga države, politično tveganje (Brigham, Gapenski, 1996, str. 930).

Družbe, ki delujejo na mednarodni ravni, so tem tveganjem izpostavljene. Zaradi novih tveganj, ki se pojavljajo pri poslovanju zunaj območja matične države, se pojavi potreba po specifičnem znanju o obvladovanju teh tveganj, ki ga lahko podjetja pridobijo na trgu. Podjetja običajno raje naročajo storitve, povezane z obvladovanjem tveganj, ki izvirajo iz mednarodnega poslovanja, pri družbah, ki se ukvarjajo s poslovnim svetovanjem (*business consulting*), kot da bi same pridobile tovrstno znanje.

Povpraševanje po storitvah poslovnega svetovanja pri mednarodnem poslovanju je priložnost za revizijske družbe. Nekatere revizijske družbe so že organizirale oddelke za opravljanje storitev poslovnega svetovanja. Vendar pa vstopajo z internacionalizacijo in odpiranjem Slovenije tujini ter s približevanjem Evropski zvezi na slovenski trg tuja svetovalna podjetja, ki povečujejo konkurenco v Sloveniji.

Revizijske družbe, ki opravljajo svetovalne storitve pri mednarodnem poslovanju, morajo tekmovati z družbami, katerih izključna dejavnost so svetovalne storitve. Pri svetovalnih storitvah je posebej pomembna kakovost opravljenega dela, ki se nedvomno kaže kot korist (seveda ob primernih stroških), ki jo ima naročnik takih storitev. Torej je kakovost opravljenih storitev bistvena sestavina tekmovalne prednosti podjetij v svetovalni dejavnosti. Vendar pa številne revizijske družbe, ki bi želele opravljati svetovalno dejavnost na področju mednarodnega poslovanja, ne razpolagajo s potrebnim specifičnim znanjem. Zato je potrebno vlagati v razvoj ustrezno usposobljenih strokovnjakov v revizijskih družbah. Rešitev problema pomanjkanja specifičnega znanja vidimo tudi v poslovnih povezavah s svetovalnimi podjetji doma in v tujini.

2.4. Svetovanje pri mednarodnem obdavčevanju

Z mednarodno davčno ureditvijo se podjetja srečajo, ko se odločijo za internacionalizacijo poslovanja in začnejo delovati zunaj meja svoje države. Za poslovanje v tujini je veliko možnosti. Glede na prednosti (preference) podjetja, nagnjenost k tveganju in razvojno strategijo se podjetja odločajo za različne načine vstopanja na tuje trge. Najpogostejši so posredni izvoz, neposredni izvoz, podelitev licence, skupne naložbe in neposredna vlaganja (Kotler, 1996, str. 416). Od načina vstopa na tuji trg je odvisno tudi davčno obravnavanje delovanja podjetja v tuji državi. Podjetja so zavezana k izpolnjevanju davčnih pravil in drugih zakonov v matični državi in v državi delovanja.

Podjetja, ki delujejo na mednarodni ravni, so torej zavezana k upoštevanju pravil davčne ureditve matične države in države delovanja. Matične države obdavčijo celotni svetovni dobiček podjetja po načelu obdavčitve po državi rezidence (Wakounig, 2000, str. 3). Podjetja dosegajo obdavčljive prihodke, odvisno od udeležbe na tujem trgu, tudi v tujini. Država obdavči dobiček nerezidentov, ki je bil dosežen na njenem ozemlju po načelu obdavčitve po

državi vira dohodka (Wakounig, 2000, str. 7). Na ta način je isti vir dvakrat obdavčen, torej v državi rezidence in v državi vira. Dvojni obdavčitvi se lahko izognemo, če upoštevamo sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

Podjetja se torej pri vstopanju na tuje trge srečujejo z davčnimi ureditvami, ki jih običajno ne poznajo. Prav raznoličnost davčnih ureditev in njihovih vplivov na delovanje podjetij, predvsem na njihov dobiček po obdavčitvi, je vzrok, da podjetja pri davčnih zadevah, povezanih z mednarodnim poslovanjem, najemajo storitve podjetij, ki se s tem profesionalno ukvarjajo.

Davčne storitve so vrsta storitev, ki jih revizorji opravljajo za svoje stranke. Davčni nasveti so za revizorje nekaj vsakdanjega. Seveda pa revizorji strankam ne dajejo le kratkih davčnih nasvetov, ampak zanje opravljajo tudi davčne storitve. Pri tem bi želeli poudariti problem odgovornosti in neodvisnosti revizorja (kadar opravlja revizijska družba za isto stranko poleg davčnih storitev še revizijo računovodskih izkazov).

Določbe o opravljanju davčnih storitev v Sloveniji najdemo v kodeksu poklicne etike zunanjih revizorjev in zakonu o revidiranju. Revizor mora pri opravljanju storitev spoštovati temeljna revizijska načela iz kodeksa. Skladno z zakonom o revidiranju sme revizijska družba opravljati tudi davčne storitve.

V Združenih državah Amerike obstajajo natančnejše določbe, ki se nanašajo na davčne storitve revizorjev. Povzeli bomo le določbe, objavljene v Poklicnih pravilih Ameriškega inštituta pooblaščenih revizorjev *(AICPA Professional Standards, 1996, TX § 112.04)*, ki se nanašajo na odgovornost strank in neodvisnost. V zvezi z neodvisnostjo pri opravljanju davčnih storitev veljajo splošne določbe kodeksa poklicnega ravnanja (*Code of Professional Conduct*), torej podobno kot v Sloveniji. Če revizor sestavlja davčno napoved za stranko, se pojavi vprašanje odgovornosti. V skladu s Poklicnimi pravili Ameriškega inštituta pooblaščenih revizorjev je naročnik storitve neposredno odgovoren za izražena stališča v davčni napovedi, ne glede na to, kdo je napoved sestavil. Revizorju pri sestavljanju davčne napovedi tudi ni treba preverjati informacij (*AICPA Professional Standards, 1996, TX § 132.06)*, seveda pa mora pri obdelovanju podatkov ohraniti poklicni dvom in preveriti smiselnost podatkov (morebitna neskladnost z dejstvi, znanimi revizorju, in podobno). Torej mora revizor tudi pri opravljanju davčnih storitev spoštovati pravila stroke.

Svetovalne storitve revizorjev na področju mednarodnih davščin običajno zajemajo predvsem davčno svetovanje, manj pa opravljanje davčnih storitev, kot je na primer sestavljanje davčnih napovedi. Zaradi posebnosti davčnih ureditev domače revizijske in druge svetovalne družbe običajno dajejo davčne nasvete, povezane z vplivom delovanja podjetij na tujih trgih na domače davčne obveznosti. Domače revizijske družbe so specializirane predvsem za davčna vprašanja, ki zadevajo domačo davčno ureditev. Slabost domačih revizijskih družb je nepoznavanje tujih davčnih ureditev. Zaradi obsežnosti predpisov in zakonov, povezanih z davki v različnih državah, ne vidimo rešitve v zaposlovanju tujih strokovnjakov ali v izobraževanju lastnih zaposlencev. Možnost za izboljšanje kakovosti storitev, povezanih s posebnostmi tujih

davčnih ureditev, pa je poslovno povezovanje z družbami v tujini, ki so specializirane za davčna vprašanja v svojem okolju.

2.5. Sklepne misli

V svetu in pri nas je čutiti težnjo po zmanjševanju deleža prihodkov od osnovne dejavnosti (to je revidiranja računovodskih izkazov) v sestavi celotnih prihodkov revizijskih družb, kar je predvsem posledica povečevanja obsega svetovalnih storitev. Opravljanje svetovalnih storitev je priložnost za revizijsko stroko zaradi priložnosti, ki jih daje trg storitev (posebno trg v povezavi z novimi tehnologijami), ter zaradi sinergijskega učinka, ki ga imajo svetovalne storitve na povečanje vrednosti (koristi za naročnika) obstoječih storitev (revizij). Glavna slabost stroke je specifičnost odnosa med revizorjem in naročnikom, ki je v glavnem omejen na čas predhodne in zaključne revizije. Revizijske družbe bi z opravljanjem dodatnih storitev, povezanih s prenašanjem novih tehnologij, mednarodnega poslovanja in mednarodnih davščin, odnose z naročnikom poglobile in s tem slabost obrnile v prednost.

Za razvoj stroke sta potrebna nenehno izobraževanje in strokovni razvoj. Revizorji lahko uspešno opravljajo storitve, če so dovolj strokovno usposobljeni. Zato bi morali svoje znanje poglobiti in razširiti z nenehnim dodatnim strokovnim izpopolnjevanjem tudi na drugih področjih, na primer na področju informacijske tehnologije. Vrzel v specifičnem znanju, ki ga revizorji potrebujejo za opravljanje storitev s področja mednarodnih davščin, bi bilo mogoče zapolniti s poslovnimi povezavami z mednarodnimi revizijskimi družbami in revizijskimi družbami v tujini.

3. MOŽNOSTI ŠIRITVE REVIZIJSKIH IN SORODNIH STORITEV

3.1. Uvod

Vse večje revizijske družbe po svetu širijo obseg svojega delovanja tudi na področja zunaj svoje osnovne dejavnosti. Mednarodni standardi revidiranja razlikujejo revidiranje na eni in sorodne storitve na drugi strani. Sorodne storitve obsegajo preiskovanje, opravljanje dogovorjenih postopkov in paberkovanje (kompiliranje). Priložnosti za nove vrste storitev se odpirajo predvsem pri sorodnih storitvah, še zlasti na področju posebnih vrst revizij (ustanovitvene, pripojitvene, razdružitvene in podobnih).

Sestava prihodkov večjih revizijskih družb kaže, da so prihodki od poslovnega svetovanja in davčnega svetovanja presegli prihodke, ki jih te družbe ustvarjajo

z opravljanjem revizijskih storitev. Raziskave predvidenih gibanj različnih vrst svetovanj v svetu napovedujejo visoko rast povpraševanja po dodatnih storitvah. Takšno smer razvoja lahko pričakujemo tudi v Sloveniji.

V zvezi z opravljanjem dodatnih storitev, predvsem na področju svetovanja, se vedno bolj poudarja vprašanje ohranjanja neodvisnosti in zaupanja javnosti. Na problem so najprej opozorili v Združenih državah Amerike v zvezi s storitvami, ki jih revizijske družbe opravljajo za naročnike, katerih delnice kotirajo na borzi.

3.2. Nova področja revizorjevih del

V skladu z 39. členom zakona o revidiranju lahko revizijska družba opravlja tudi storitve na strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem, ki so opredeljena v 5. členu istega zakona. Ta so

- računovodstvo,
- poslovne finance,
- notranje revidiranje,
- revidiranje informacijskih sistemov,
- davčno proučevanje in svetovanje ter
- ocenjevanje vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme.

Za opravljanje drugih nalog mora revizijska družba organizirati posebno organizacijsko enoto, ki ne sme opravljati nalog revidiranja.

Priložnosti za revizijske družbe v prihodnosti se kažejo v širjenju dejavnosti na nova področja, ki jih zahtevata razvoj in globalizacija tržnega gospodarstva in ki so blizu področju dosedanje strokovne usposobljenosti revizorjev. Pri tem je mišljeno predvsem svetovanje v zvezi z informacijskimi tehnologijami, davčno svetovanje, ocenjevanje vrednosti podjetij in svetovanje na področju transakcijskih storitev.

V tem poglavju bomo predstavili tele **transakcijske storitve**:

- **Pripojitev, spojitev (*acquisition*)**: s *pripojitvijo* razumemo poslovno združitev, pri kateri pridobi ena od družb možnost usmerjati drugo družbo. Kadar ni mogoče prepoznati prevzemnika, ki naj bi postal obvladujoča družba, se delničarji združenih družb *spojijo* tako, da imajo približno enake možnosti odločanja.

  Pri pripojitvi oziroma spojitvi lahko revizor

  - ovrednoti cilje (sinergijske učinke) in pregleda načrt poslovanja;
  - pregleda celotno dokumentacijo o poslovanju;

  - opravi presojo poslovanja (*due diligence*) družbe, ki je predmet nakupa, in sicer na nekaterih ali vseh naštetih področjih: strateškem, komercialnem, tržnem, proizvajalnem, informacijskem, davčnem, družbenem, pravnem in okoljevarstvenem; pri tem se odkriva tveganje pri pripojitvi oziroma spojitvi, da bi se zmanjšala kupnina;
  - pregleda predračunske informacije o dobičkih in denarnih tokovih, upoštevajoč pozitivne sinergijske učinke.
- **Razdružitev (*disunion*)**: pri razdružitvi lahko revizor opravi podoben obseg storitev kot pri pripojitvi oziroma spojitvi.
- **Javne prodaje (*public market transactions*)**: delo revizorja oziroma svetovalca se smiselno nanaša na zakon o trgu vrednostnih papirjev (v nadaljevanju ZTVP); pri tem prouči
  - postopek priprave na borzno kotacijo na domačem trgu (predvsem 19. in 20. člen ZTVP);
  - postopek priprave na borzno kotacijo na tujem trgu;
  - dodatne storitve v okviru korporacijske akcije: delo v povezavi z izdelavo prospektov za javno ali zaprto prodajo (22. člen ZTVP), pomoč za pripravo javnih informacij v zvezi s prevzemi, prodajami in dokapitalizacijo ter drugo;
  - postopke izvedbe prevzemov in postopke uvrstitve na borzo (predvsem 233. in 234. člen ZTVP).
- **Posamezni posli (*deal structuring*)**:
  - Revizor lahko opravlja finančno, davčno in zakonsko svetovanje pri pripravi korporacijskih akcij.
- **Svetovanja po korporacijskih akcijah (*post-acquisition integration*)**:
  - Revizor lahko opravlja svetovanje na področju restrukturiranja poslovanja po izvedenih pripojitvah oziroma spojitvah.

Med transakcijske storitve je zajeto tudi delo, povezano z napovedovanjem gospodarskih kategorij, na primer

- napovedovanje dobička,
- ocenjevanje dobička,
- ponazarjanje finančnih projekcij,
- napovedovanje denarnega toka in
- poročanje o ustreznosti finančnih virov.

3.3. Sklepne misli

Širjenje revizijskih in drugih storitev zahteva nove vrste znanja. Revizijske družbe bodo morale za te namene izobraziti zaposlence in jih ustrezno motivirati ali pa na novo zaposliti strokovnjake, ki že imajo potrebne vrste znanja.

Revizijskim družbam v Sloveniji se ponujajo številne priložnosti za poglobitev in širitev sedanjih storitev. Z odprtjem slovenskega gospodarstva so na naš trg vstopile tuje revizijske in svetovalne družbe, ki že imajo izkušnje na novih področjih, vendar se do sedaj še niso vidneje vključile v dogajanje v slovenskem prostoru. To bi morale izkoristiti manjše slovenske revizijske družbe, ki poznajo specifičnosti slovenskega gospodarstva. Priložnosti se odpirajo predvsem zaradi uveljavljanja podjetništva, zlasti malih in srednje velikih podjetij, ki potrebujejo nasvete predvsem pri usmerjanju poslovanja, financiranja, trženja in podobnega.

Treba pa je poudariti, da na tem področju deluje že kar nekaj domačih strokovnih organizacij in usposobljenih posameznikov, ki uspešno zadovoljujejo potrebe po svetovanju na našem prostoru. Zdi se, da se revizijske družbe prepočasi prilagajajo novim razmeram in da imajo drugi strokovnjaki in druge strokovno-interesne združbe prednost.

S širjenjem revizijskih in sorodnih storitev ne smemo ogroziti temeljnih predpostavk revizorjevega dela, kot so odgovornost, javni interes, neoporečnost, nepristranskost, neodvisnost in dolžna poklicna skrbnost.

4. SVETOVANJE V KRIZNIH RAZMERAH IN GOSPODARSKO IZVEDENSTVO

4.1. Uvod

Vstop Slovenije v Evropsko zvezo bo prinesel v naš gospodarski prostor veliko sprememb. Ker delujemo v tem prostoru tudi revizorji in revizijska stroka, je smiselno razmišljati o tem, kaj nam to prinaša. Že sedaj je konkurenca v tej dejavnosti velika in v ospredju je predvsem znanje, ki ga revizorji lahko ponudimo. Zavedati se moramo, da bodo morali revizorji v prihodnje ponuditi naročnikom veliko več kot samo redno revidiranje letnih poročil gospodarskih družb.

Revizijske družbe bodo morale razširiti obseg ponujenih storitev. V nadaljevanju bomo predstavili tri področja, na katerih bi revizorji lahko tržili svetovalne storitve:

- svetovanje pri vodenju podjetij v kriznih razmerah,
- svetovanje pri vodenju podjetij v likvidaciji ali stečaju ter
- gospodarsko izvedenstvo za pravne in poslovne potrebe.

4.2. Svetovanje pri vodenju podjetij v kriznih razmerah

Revizorjeva opozorilna vloga se kaže v obveznem poročanju o negativnih spoznanjih glede poslovanja, pridobljenih med revidiranjem letnega poročila. Pri tem se revizor srečuje z razhajajočimi se interesi v zvezi s poročanjem. »Kadar je podjetje v recesiji, poskuša vodstvo prikriti informacije, zato mora revizor skrbeti, da ne poda napačne slike o položaju podjetja. Pri tem se mora odločiti, katera informacija je še obvezna za poročilo o stanju podjetja in katero je še možno obdržati.«[5] Prezgodnja sodba o ogroženosti podjetja lahko sproži negativne posledice, zato mora biti revizor pri poročanju o kriznem položaju podjetja izredno previden. Če med revidiranjem letnih poročil zazna možne znake krize, je na njegovo področje nalog smiselno vključiti svetovanje, seveda pod določenimi pogoji, ki mu zagotavljajo neodvisnost in nepristranskost.

Revizijske družbe bi podjetjem v krizi lahko ponudile tele storitve:

- svetovanje pri ugotavljanju in opredeljevanju (diagnosticiranju) krize,
- revidiranje sposobnosti za saniranje,
- svetovanje pri saniranju podjetja in sodelovanje s poslovodstvom za krizne razmere ter
- svetovanje pri izdelovanju sanacijskih programov.

Naloga svetovalca pri **ugotavljanju in opredeljevanju (diagnosticiranju) krize** je, da opredeli krizna žarišča in odločevalnim ravnem v podjetju ponudi predloge za njihovo odpravo. Da lahko svetovalec opredeli krizo, mora proučiti premoženjsko-finančni položaj, poslovno in finančno uspešnost ter poslovne funkcije podjetja. Šele nato lahko določi vzroke, stopnjo in vrsto krize ter predloži ukrepe za reševanje podjetja. Seveda se mora poslovodstvo zavedati težavnega položaja podjetij oziroma ga je moral s tem seznaniti revizor; biti mora tudi pripravljeno sodelovati pri odpravi kriznih razmer. Poslovodstvo je odgovorno za sprejemanje in uresničevanje potrebnih sanacijskih ukrepov, pri

[5] Čokelc Stanko: Kriza podjetja. Magistrsko delo, Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta, Maribor 1992, str. 67.

čemer so mu lahko v pomoč izkušnje in predlogi svetovalca. Svetovalec v tem primeru ne more biti odgovoren za posledice izvajanja ukrepov.

Omenili smo, da je za diagnosticiranje in odpravljanje krize potrebna obsežna ekonomska analiza podjetja, ki jo lahko opravi zunanji svetovalec. Ta obsega

- analizo izkaza poslovnega izida za preteklo obdobje od treh do petih let,
- analizo bilance stanja za preteklo obdobje od treh do petih let,
- primerjavo finančnih podatkov podjetja s finančnimi podatki podobnih podjetij,
- analizo preteklega priliva in odliva denarnih sredstev,
- analizo prodaje,
- analizo stopenj pokritja in donosnosti posameznih proizvajalnih in prodajnih linij,
- analizo kupcev,
- analizo donosnosti posameznih kupcev,
- analizo naročil,
- analizo pritožb in reklamacij,
- analizo glavnih podatkov o izkoriščenosti zmogljivosti in učinkovitosti proizvodnje,
- analizo zaposlencev ter
- analizo konkurenčnega položaja posameznih proizvodov.[6]

»Finančno analizo izdelamo z uporabo kombinacije kazalcev ali z matematičnimi modeli finančne analize. V sistemih kazalcev za finančno analizo je poudarek praviloma na podatkih o likvidnosti in plačilni sposobnosti, učinkovitosti, ravnotežju ter uspešnosti poslovanja.«[7]

Naloga svetovalca ni samo analizirati vrsto, vzroke in stopnjo krize, temveč tudi podati mnenje o smiselnosti revizije, torej opraviti revizijo sposobnosti za saniranje. Sodba o sanacijski vrednosti je odločevalen proces, ki išče odgovor na vprašanje, sanacija da ali ne.[8] Odgovor je odvisen predvsem od udeležencev pri sanaciji in njihovih meril.

Če je sanacija podjetja smiselna, lahko revizijska družba v nadaljevanju ponudi svetovanje pri sanaciji, svetuje in sodeluje s poslovodstvom za krizne razmere ter pomaga pri izdelavi sanacijskega programa. Prvi korak za izhod iz krize je

[6] Končina Miroslav, Mirtič Ksenija: Kako rešiti podjetje iz krize. Zbirka Manager, Gospodarski vestnik, Ljubljana 1999, str. 88.

[7] Končina Miroslav, Mirtič Ksenija: delo pod 5, str. 89 in 90.

[8] Čokelc Stanko: delo pod 4, str. 68.

postavitev ciljev in strategije, sledi pa izdelava sanacijskih načrtov ter sprejetje in izvajanje zaostrenih ukrepov za dosego ciljev sanacije.[9]

Pri sanaciji podjetij je treba izdelati sanacijske bilance. To so posebne bilance stanja, v katerih predstavimo položaj podjetja pred sanacijskim obdobjem, med njim in ob koncu sanacijskega obdobja, in sicer

- redna letna bilanca stanja s predlaganimi sanacijskimi ukrepi,
- otvoritvena sanacijska bilanca na dan začetka sanacije s prikazom predvidenih sanacijskih ukrepov,
- vmesne sanacijske bilance stanja po delni uresničitvi sanacijskih ukrepov in
- končna sanacijska bilanca stanja s prikazom uresničenih sanacijskih ukrepov.[10]

Izvajanje sanacije je smiselno nadzirati, prav tako pa je smiselno tudi ugotavljati odmike od načrtovanih sanacij. Uresničevanje sanacije je mogoče spremljati tudi v posebnem izkazu ali na posebnem kontu, ki zajema sanacijske ukrepe in prikazuje uspeh saniranja.

Sanacijo podjetja mora voditi za to usposobljeno osebje z ustreznim znanjem. Govorimo o poslovodstvu za krizne razmere; njegov cilj je doseči preobrat v poslovanju podjetja, in sicer z izpeljavo organizacijskih ukrepov in z ustrezno izbiro načina poslovodenja. Glavni organizacijski ukrepi so oblikovanje projektnih skupin in njihovih vodij, vzpostavitev projektne organiziranosti, izdelava načrta za izvedbo posameznih projektov v skladu s sanacijskim programom ter načrtovanje in razdelitev virov, potrebnih za izvedbo projektov.[11] V praksi poznamo različne načine, modele in sloge vodenja. Pri poslovodenju v kriznih razmerah je smiseln avtokratski model vodenja, saj je treba za dosego poslovnega preobrata najprej zagotoviti hiter premik k ekonomski uspešnosti.[12]

Iz opisa sanacijskega procesa izhaja, da vsebuje sanacijski program opredelitev položaja s primerjalnimi podatki, cilje, strategije, naloge in nosilce ter opredelitev razvojnih možnosti in možnosti rasti s pripadajočimi strategijami na stopnji ponovne oživitve (revitalizacije) podjetja.[13]

Da revizijska družba lahko opravlja tovrstne storitve, mora imeti posebno organizacijsko enoto, ki se ukvarja s tovrstnim svetovanjem. Predvsem je

---

[9] Končina Miroslav, Mirtič Ksenija: delo pod 5, str.99.

[10] Kokotec Novak Majda: Računovodski vidik sanacije podjetja. 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije ter Zveza ekonomistov Slovenije, Ljubljana 1997, str. 166.

[11] Končina Miroslav, Mirtič Ksenija: delo pod 5, str. 106.

[12] Končina Miroslav, Mirtič Ksenija: delo pod 5, str. 110.

[13] Končina Miroslav, Mirtič Ksenija: delo pod 5, str. 147.

pomembno, da revizor ne opravlja teh storitev v podjetju, ki ga revidira. S tem sta zagotovljeni revizorjeva neodvisnost in nepristranskost.

Glede na pridružitev Evropski zvezi lahko pričakujemo, da se bo v Sloveniji konkurenca na vseh področjih gospodarjenja še povečala (prost pretok kapitala in delovne sile). Zato lahko pričakujemo, da bodo nekatera podjetja zašla v nove težave in bodo potrebovala strokovno pomoč.

Dodatna ponudba storitev revizijskih družb bi prinesla revizijski stroki in gospodarstvu nova znanja, ki bi olajšala reševanje kriznih razmer v podjetjih. Na podlagi pridobljenih izkušenj bi laže odkrivali morebitne znake podjetij v krizi ter jih pravočasno opozorili in jim svetovali. Vendar pa je pri dajanju ocen o kriznem položaju potrebna previdnost, saj lahko s prenagljeno oceno izzovemo številne negativne posledice za podjetje.

Kriza v nobenem gospodarstvu ni zaželena, tudi pri revizijskih družbah ne. Na eni strani je kriza sicer lahko priložnost za svetovalne storitve, na drugi strani pa je nevarnost za propadanje podjetij in za krčenje revizijskih storitev, posebej še rednih revizij.

Pri svetovanju v kriznih razmerah gre za zahtevne storitve, zato potrebuje izvajalec posebno znanje in posebne izkušnje. Del tega revizorji imajo, prav gotovo pa je potrebno dodatno izobraževanje na področju analiziranja premoženjsko-finančnega položaja in uspeha podjetja ter njegovih poslovnih funkcij v kriznih razmerah. Priporočljiva bi bila zaposlitev svetovalca s tovrstnimi izkušnjami, zlasti še z izkušnjami pri vodenju podjetja v krizi.

S sprejetjem zakona o finančnem poslovanju podjetij (Uradni list RS, št. 54/99, 110/99 in 97/00-4090) ima poslovodstvo veliko večjo odgovornost, če ne ukrepa pravočasno, kadar zaide podjetje v težave. Revizor lahko pri opravljanju redne revizije zazna težaven položaj in na to opozori poslovodstvo ter mu priporoči svetovalne storitve svoje revizijske družbe.

4.3. Svetovanje pri vodenju podjetij v stečaju ali likvidaciji

Če vodstvo podjetja oceni, da je položaj v podjetju brezizhoden, je smiselno, da se odloči za uvedbo likvidacijskega ali stečajnega postopka. Vodstvo podjetja se lahko odloči za likvidacijo, če premoženje podjetja zadošča za poplačilo vseh obveznosti do upnikov. Če premoženje podjetja ne zadošča za poplačilo vseh obveznosti do upnikov, se likvidacijski postopek ne more opraviti, ampak mora podjetje prenehati po stečajnem postopku. Govorimo o prisilni likvidaciji in stečaju po zakonu (Uradni list RS, št. 67/93, 74/94-2651, 8/96-393, 39/97, 1/99-1 in 52/99), ki ju izvede pristojno sodišče. Organa likvidacijskega postopka sta likvidacijski senat in likvidacijski upravitelj, organi stečajnega postopka pa so stečajni senat, stečajni upravitelj in upniški odbor. V obeh postopkih je pomembna ocena likvidacijske vrednosti. V skladu s SRS 37 - Računovodske

rešitve v nedelujočih podjetjih - lahko stečajni upravitelj za oceno likvidacijske vrednosti pooblasti pooblaščenega revizorja ali ocenjevalca vrednosti sredstev.

Ločeno od tega je treba omeniti prostovoljno likvidacijo, kjer gre za način prenehanja podjetja po volji lastnikov. Cilj postopka takšne likvidacije je zlasti varstvo upnikov in razdelitev preostanka premoženja med lastnike. Čeprav je likvidacija podjetja zadnje dejanje v njegovem poslovanju, pa postavlja pred vse v postopek vpletene strani vrsto vprašanj, zaradi česar je priporočljivo, da v likvidacijskem postopku sodeluje revizor (revizija likvidacijskega postopka).[14]

Storitve, ki jih lahko revizor kot svetovalec ponudi podjetjem v likvidaciji ali stečaju, so

- svetovanje v postopkih prostovoljne likvidacije ali stečaja,
- revidiranje likvidacijskih ali stečajnih postopkov in
- ocenjevanje likvidacijske ali stečajne vrednosti.

V postopku prostovoljne likvidacije se morajo lastniki odločiti o načinu unovčitve premoženja, pri čemer bodo potrebovali svetovanje zunanjih strokovnjakov, med njimi tudi revizorjev.

Prednosti za lastnike, ki jih prinaša navzočnost revizorja v postopku likvidacije, so predvsem:

- Revizor svetuje pri načinu unovčitve premoženja (na primer zamenjava vseh delnic, prodaja vseh delnic, prodaja premoženja kot celote /pravne osebe/, prodaja premoženja po delih).
- Revizijsko poročilo brez pridržka zbuja zaupanje upnikov v poplačilo, možnim kupcem pa zaupanje v resničnost navedb prodajalcev.
- Revidiranje likvidacijskega postopka omogoča lastnikom nadzor nad potekom likvidacije.[15]

Revizor lahko lastniku svetuje tudi glede najugodnejšega časa likvidacije oziroma ali je podjetje smiselno likvidirati takoj ali pa je smiselno vanj vlagati in ga prodati kasneje.

Pri reviziji podjetja v likvidacijskem postopku ne moremo govoriti samo o revidiranju letnih računovodskih izkazov, saj zajema revidiranje v likvidacijskem postopku tudi druge vrste podatkov. Vsebina poročila je predvsem odvisna od namena revidiranja. V skladu z MRS 800 lahko takšno poročilo opredelimo kot revizorjevo poročilo za posebne namene.

Revizija podjetja v likvidacijskem postopku se razlikuje od redne revizije računovodskih izkazov, vendar pa ostajajo osnovni načini dela enaki: načrtovanje revizije, preverjanje uvedbe in delovanja notranjih kontrol ter

[14] Kolenc Franc: Vloga revizorja pri likvidacijskem postopku. Revizor 2-3/95, str. 7.

[15] Kolenc Franc: delo pod 13, str. 8.

preizkušanje podatkov. Predvsem je pomembno, da revizor dobro spozna naročnikovo poslovanje in se osredotoči na pomembnejša področja revidiranja. Ta so

- preverjanje vseh popisov (predvsem neopredmetenih dolgoročnih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev, zalog);
- pregled vseh terjatev do kupcev, predvsem glede na povečanje likvidacijske mase;
- pregled vseh obveznosti do upnikov v likvidacijskem postopku, da bi ocenil zadostnost likvidacijske mase za poplačilo;
- preverjanje ocenitve vseh preostalih postavk v zaključni bilanci stanja, da bi ugotovil realne likvidacijske bilance, in
- preizkušanje postavk v izkazu poslovnega izida za zadnje leto poslovanja.[16]

V podjetju, ki je v likvidacijskem ali stečajnem postopku, je treba ugotoviti likvidacijsko vrednost, ki jo lahko razumemo kot ocenjeno vrednost čistega pritoka denarja, doseženega pri likvidaciji oziroma stečaju podjetja z unovčitvijo njegovih sredstev in obveznosti do njih. Odvisna je od tržne vrednosti sredstev in obveznosti do njih, stopnje uresničitve te vrednosti, neposrednih in posrednih likvidacijskih stroškov, časa unovčitve in diskontne stopnje zaradi odloga unovčitve likvidiranih sredstev ali obveznosti do njih.[17]

Na likvidacijsko vrednost vpliva tudi način likvidacije. »V primeru prostovoljne likvidacije lahko lastnik v primernem času najde najugodnejšo možnost odprodaje sredstev. V najboljšem primeru se lahko prodajna cena približa tržni. V primeru prisilne likvidacije pa se poizkušajo sredstva prodati v najkrajšem času, zato je lahko dosežena prodajna cena bistveno nižja od tržne cene.«[18]

»Likvidacijska vrednost je zelo odvisna od spretnosti likvidatorja in od neštetih drugih dejavnikov ter jo je zelo težko oceniti. V novejšem času se za te namene uporabljajo tako imenovani ocenjeni čisti denarni tokovi.«[19]

Da revizor lahko opravlja revizijo likvidacijskega postopka, mora razpolagati predvsem z ustreznim znanjem. Za ugotavljanje likvidacijske vrednosti podjetij je treba zagotoviti posebno organizacijsko enoto (oddelek) ali pa k delu pritegniti zunanje veščake s tega področja (ocenjevalce vrednosti).

Opisani posli so enkratne narave, vendar pa se je treba zavedati, da bodo menjave lastništva v gospodarstvu vedno navzoče in s tem tudi možnosti povpraševanja po opisanih storitvah.

---

[16] Kolenc Franc: delo pod 13, str. 19.

[17] Slovenski računovodski standardi. SRS 37, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1998, str. 14.

[18] Čokelc Stanko: delo pod 4, str. 110.

[19] Koletnik Franc: O vrednotenju podjetij v tuji in domači praksi. Revizor 1/90, str. 42.

Za revizijsko stroko so opisane storitve priložnost za dodatni zaslužek, vendar v teh primerih ne gre za navadne stranke. Posebej mora biti revizor previden pri sprejemanju tovrstnih poslov za primere prisilne likvidacije. Pri takšnih poslih so navzoča velika tveganja.

Če želi revizor opravljati storitve s tega področja, mora pridobiti dodatno ekonomsko in pravno znanje. Za potrebe vrednotenja podjetij je smiselno, da revizor pridobi tudi naziv pooblaščeni cenilec, saj bo le tako lahko uspešno konkuriral drugim ocenjevalcem vrednosti.

Pri tem delu bo moral revizor spoštovati zakonodajo s področja likvidacij in stečajev (zakon o prisilni poravnavi, likvidaciji in stečaju, zakon o finančnem poslovanju podjetij), kodeks poslovnofinančnih načel in slovenske računovodske standarde, posebej še SRS 37 - Računovodske rešitve v nedelujočih podjetjih.

4.4. Gospodarsko izvedenstvo za pravne in poslovne potrebe

Izvedenec je strokovnjak, ki daje mnenje in nasvete s področja svoje stroke. Na pravnem področju ureja izvedensko delo pravilnik o sodnih izvedencih (Uradni list RS, št. 20/95). Odločbo o imenovanju sodnega izvedenca izda Ministrstvo za pravosodje, ki vodi tudi imenik sodnih izvedencev. Sodišče lahko v sodni postopek pri zbiranju dokazov vključi sodnega izvedenca, da poda svoje strokovno mnenje o sodno obravnavani zadevi. Izvedenci se lahko pojavljajo tudi v gospodarstvu kot svetovalci pravnim osebam na določenih poslovnih področjih. Revizorji lahko s svojim znanjem nastopajo kot izvedenci v obeh primerih.

Glede na naravo svojega dela razpolagajo revizorji z zelo obširnim znanjem na področju gospodarskega poslovanja. Tako lahko kot izvedenci ponudijo strokovna mnenja na svojem področju. Delovna področja sodnih izvedencev in izvedencev, ki pomagajo pravnim osebam, so si podobna. Razlika je morda le ta, da sodni izvedenci sodelujejo v različnih sodnih sporih, izvedenci, ki pomagajo pravnim osebam, pa nastopajo predvsem v vlogi svetovalcev.

V nadaljevanju navajamo nekaj področij, na katerih bi revizorji lahko opravljali izvedensko delo:

- **računovodstvo** - podajanje mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, o pravilnosti vodenja poslovnih knjig z vidika upoštevanja slovenskih računovodskih standardov in zakonodaje (povezanost z odkrivanjem računovodskega kriminala - napak in prevar), o vzpostavljenosti in delovanju notranjih kontrol in podobnem;
- **finančno področje** - podajanje mnenja o finančnem položaju podjetja, o gospodarnosti ravnanja s sredstvi podjetja in podobnem;

- **davčno področje** - podajanje mnenja o pravilnosti obračunanega davka od dobička in davka na dodano vrednost (predvsem kot pomoč naročnikom v razmerjih z davčnimi organi), strokovna tolmačenja na področju mednarodnega obdavčenja in podobno;
- **vrednotenje podjetij** - podajanje mnenja o pošteni vrednosti podjetja (giblje se med kupčevo in prodajalčevo subjektivno vrednostjo[20]), predvsem kadar gre za sporne zadeve;
- **informacijsko področje** - podajanje strokovnega mnenja o kakovosti informacijskih sistemov (ali zagotavljajo strokovno neoporečne informacije, ali so ustrezno zaščiteni in ustrezni glede na obseg poslovanja in podobno); revizorji informacijskih sistemov imajo dovolj znanja, da bi lahko kot izvedenci podajali tako strokovno mnenje;
- **ocenjevanje stvarnih vložkov** - podajanje strokovnega mnenja o vrednosti stvarnih vložkov v posebnem poročilu; zakon o gospodarskih družbah določa, da mora pooblaščeni revizor ob ustanovitvi delniške družbe in družbe z omejeno odgovornostjo, ki se ustanavlja tudi s stvarnimi vložki nad vrednostjo 10 milijonov tolarjev, pisno potrditi njihovo vrednost;
- **področje delovnih razmerij** - podajanje mnenj o pravilnosti-obračunavanja plač v skladu z zakonodajo in podobno.

Da revizor lahko poda ustrezno izvedensko mnenje, mora uporabiti primeren način dela, ki je odvisen od namena zadane naloge. Pri revidiranju pridobi zelo visoko stopnjo zagotovila o zanesljivosti svoje trditve oziroma svojega mnenja. Vendar v vseh primerih ni potrebno, da bi opravil vse postopke revidiranja. Mednarodni standardi revidiranja omenjajo sorodne storitve oziroma posle, ki jih lahko uporablja za določene namene. Ti so

- posli opravljanja dogovorjenih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami (MSR 920),
- posli preiskovanja računovodskih informacij (MSR 910) in
- posli paberkovanja (kompiliranja) računovodskih informacij (MSR).

Namen posla opravljanja dogovorjenih postopkov je, da revizor opravi postopke revizijske narave, za katere se je dogovoril s podjetjem ali kako ustrezno tretjo stranko, ter da poroča o dejanskih ugotovitvah.[21]

Namen preiskovanja računovodskih izkazov je omogočiti revizorju, da ugotovi, ali je na podlagi postopkov, ki ne oskrbijo vseh dokazov, zahtevanih pri reviziji, spoznal kaj, zaradi česar meni, da računovodski izkazi niso v vseh pomembnih

[20] Koletnik Franc: Koliko je vredno podjetje. Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, Ljubljana 1991, str. 49.

[21] Mednarodni standardi revidiranja. MSR 920, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1997, str. 5.

pogledih pripravljeni v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja (nikalno zagotovilo).[22]

Namen paberkovalnega posla je, da revizor uporablja računovodsko znanje zbiranja, razvrščanja in povzemanja računovodskih informacij.[23]

Ker se podjetja ukvarjajo z različnimi dejavnostmi, ki imajo številne posebnosti, je smiselno, da se revizijske družbe specializirajo za določena področja in dejavnosti (npr. za javna, trgovinska, gradbena podjetja ali za druge vrste podjetij), saj bodo le tako sposobne dajati kakovostna izvedenska mnenja.

Če želi revizor nastopati kot izvedenec, mora imeti dovolj teoretičnega in praktičnega znanja na izvedenskem področju, če želi postati sodni izvedenec, pa mora izpolniti določene pogoje. Pravilnik o sodnih izvedencih in zakon o sodiščih določata pogoje, ki jih mora posameznik, podjetje, zavod ali državni organ izpolnjevati, če želi biti imenovan za sodnega izvedenca. Po 87. členu zakona o sodiščih so pogoji za imenovanje sodnega izvedenca tile:

- imeti mora državljanstvo Republike Slovenije in aktivno obvladati slovenski jezik;
- biti mora polnoleten;
- ne sme (ni smel) biti obsojen za kazniva dejanja;
- opraviti mora poseben preizkus strokovnosti pred komisijo, sestavljeno iz strokovnjakov s področja, na katerem bo opravljal izvedensko delo.

Če revizor izpolni vse pogoje, ga Ministrstvo za pravosodje vpiše v imenik za sodne izvedence. Kadar ga sodišče določi za sodnega izvedenca v različnih sodnih sporih, se je dolžan odzvati vabilu in podati svoj izvid ali mnenje. Izvedenec je dolžan podati mnenje vestno in v skladu s pravili znanosti in stroke. Zavedati se mora tudi posledic krive izpovedi.

Kadar pa želi revizor nastopati kot gospodarski izvedenec, bo pomagal pravnim osebam in z našo zakonodajo za taka dela niso predpisani posebni pogoji. Ugled si revizor kot izvedenec pridobiva in utrjuje zgolj s svojim znanjem in poklicnoetičnim ravnanjem.

4.5. Sklepne misli

Pravijo, da na mladih svet stoji. Zato se morajo tudi mladi revizorji zavedati, da bodo prav oni v prihodnosti sprejemali največ novih izzivov, ki jih ponujajo nove razgibane in negotove gospodarske razmere. Če jih ne bodo sprejeli, bodo izgubili priložnost, posledica tega pa bo lahko tudi nazadovanje posameznika in stroke.

[22] Mednarodni standardi revidiranja. MSR 910, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1997, str. 5.

[23] Mednarodni standardi revidiranja. MSR 930, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1997, str. 4.

5. SVETOVANJE PRI RAVNANJU S ČLOVEŠKIMI ZMOŽNOSTMI

5.1. Uvod

V preteklih letih so se naloge v revizijski stroki precej spremenile; postale so namreč bolj zapletene in obsežne ter zahtevne. Revizijska stroka se je prilagodila podjetniškemu okolju, v katerem v zadnjem času prevladujejo globalizacija, enoten strokovni jezik, nenehno razvijanje novih metodik in uporaba sodobnih informacijskih povezav ter informacijske tehnologije. Pred nami je napet proces, ki postavlja pred udeležence nove cilje in naloge oziroma izzive. Tisti, ki vidijo v revidiranju zgolj zakonsko predpisano revidiranje letnih poročil, niso prepoznali sprememb, ki so nastale v zadnjih letih. Revizor postaja namreč vse bolj gospodarski zaupnik in naročniki vidijo v njem zaupanja vredno osebo, ki jim lahko daje strokovne nasvete in ponudi rešitve, ki niso povezane zgolj z revidiranjem računovodskih izkazov. Na ta način postane revizor »hišni svetovalec« za najrazličnejše poslovne in neposlovne zadeve.

Širjenje revizijskih in ostalih storitev je povezano z novimi znanji, mnogokrat tudi z novimi zaposlenci in njihovimi izkušnjami, ter z dodatnimi stroški usposabljanja zaposlencev in priskrbe ostalih prvin. Ena izmed priložnosti za storitve revizijske stroke pri uveljavljanju novih ravnanj in tehnologij, ki bo predstavljena v nadaljevanju, je svetovanje pri ravnanju s človeškimi zmožnostmi.

5.2. Svetovanje pri ravnanju s človeškimi zmožnostmi

V današnjem poslovnem okolju presojamo vsako dejanje z vidika njegovega prispevka k splošni uspešnosti in učinkovitosti podjetja. Učinkovito ravnanje s človeškimi zmožnostmi je postalo izredno pomembno tako v javnem kot tudi zasebnem sektorju. Doseganje poslovnih ciljev je močno odvisno od učinkovitosti in uspešnosti dela posameznega zaposlenca v podjetju. Človeške zmožnosti se kažejo v odgovornosti za strateške načrte, zastavljene cilje in roke, predračune in pričakovane poslovne izide.

Osnovne naloge ravnanja s človeškimi zmožnostmi so

- priskrbeti zaposlence v pravem številu ter s pravim znanjem in pravimi sposobnostmi ob pravem času;
- izboljšati usposobljenost zaposlencev z organiziranjem izobraževalnih programov in programov za osebni razvoj, s pomočjo pri pridobivanju izobrazbe in s premeščanjem na druga delovna mesta;

- motivirati zaposlence za izboljšanje njihove učinkovitosti in uspešnosti s pomočjo spodbujevalnih programov ter različnih tehnik za ocenitev kakovosti dela in kulture podjetja;
- obdržati uspešne zaposlence s pomočjo delovnih programov in spodbud (stimulacij) ter
- odsloviti zaposlence po programih za ravnanje s človeškimi zmožnostmi, ki so skladni s cilji podjetja, vključno z upokojitvijo, prekvalifikacijami in odpusti kot skrajno možnostjo.

Uspeh v vsakem podjetju zahteva več kot le sposobne in ustrezne ljudi; odvisen je tudi od motivacije. Brez nje človeške zmožnosti in zmogljivosti podjetja ne bodo v celoti izrabljene.

Kaj torej lahko stori podjetje, da ga zaposlenci ne bodo zapuščali zaradi nezadostnega in neprimernega nagrajevanja? Najpomembneje je, da ravnateljstvo razume in se zaveda, da letni poviški plač in možnosti za napredovanje niso vselej dovolj. Nikakor ne smemo pričakovati, da bo imel splošni načrt ali splošni spodbujevalni program podjetja enak učinek na vsakega zaposlenca. Da bo opravljanje dela kar najbolj uspešno in učinkovito, morajo biti spodbujevalni in nagrajevalni programi prilagojeni posebnim potrebam vsakega zaposlenca. Potrebe zaposlencev različnih starosti z različnimi izkušnjami in odgovornostmi se skozi čas spreminjajo. Učinek denarnih spodbud pri starejših z več izkušnjami se navadno zmanjša, pomembnejše pa postajajo nedenarne spodbude, kot so zanimivejše delo, posebni projekti in osebno priznanje. Torej, ravnateljstvo mora ne le usklajevati spodbude s posebnimi potrebami zaposlencev, ampak tudi razmisliti o ponovni ocenitvi spodbujevalnih programov, da bodo čim bolj prilagojeni potrebam zaposlencev.

Najbolj značilna shema nagrajevanja vsebuje periodične poviške plač, ki so vezani na oceno dela posameznega zaposlenca. Te ocene določajo velikost plače in plačilni razred glede na standarde plač podjetja in določena stalna merila nagrajevanja. Razlike v poviških plač, dane za povprečno in najbolje opravljeno delo, so pogosto neznatne. Rezultat so lahko poviški plač, ki razočarajo zaposlence, ki so za podjetje najpomembnejši in najbolj cenjeni. Take metode nagrajevanja zmanjšujejo delovno uspešnost in učinkovitost ter znižujejo delovno moralo.

Ravnateljstvo mora razmisliti o drugačnih načinih povezovanja plač s cilji podjetja. Prvi korak je pregled obstoječih standardov plač v podjetju in meril nagrajevanja. Pri tem pa mora ravnateljstvo paziti, da politika plač ne zataji pri nagrajevanju najboljših zaposlencev.

Običajno delodajalci ne želijo priznati pomembnejšega povečanja plače v zgodnji karieri zaposlenca, ker to lahko takoj povzroči porast stalnih stroškov dela. Zaradi tega je veliko podjetij opustilo način nagrajevanja le na osnovi stalnih stroškov in se raje odločajo za rešitve, ki vsebujejo stalno in spremenljivo sestavino. Stalna sestavina plače je osnovna plača zaposlenca, ki temelji na oceni pričakovanega opravljanja dela ter meril za povečanje plače, ki

izhajajo iz splošne politike podjetja. Spremenljiva sestavina se pogosto nanaša na "zasluženo plačilo". Osnovna plača se lahko iz leta v leto le nekoliko poveča ali pa se v obdobjih počasne gospodarske rasti celo zamrzne, ta način plačevanja pa dovoljuje podjetjem, da pridobijo nad stalnimi stroški več kontrole.

5.3. Sklepne misli

Podjetje potrebuje za delovanje materialna in nematerialna sredstva, katerih (u)poraba povzroča stroške. Ti ne smejo biti večji od vrednosti, ki jo podjetje prejema od svojega okolja za koristi, ki mu jih zagotavlja s svojo dejavnostjo. Najdragocenejše in najdražje sredstvo, ki ga podjetje potrebuje za poslovanje, so umske in fizične sposobnosti zaposlencev. Priskrbo zaposlencev kaže skrbno načrtovati, temeljne sestavine načrtovanja pa so načrtovanje bodočih potreb, načrtovanje bodoče oskrbljenosti podjetja s delovno sposobnimi zaposlenci, načrtovanje prihodov in odhodov zaposlencev ter načrtovanje osebnega razvoja vsakega zaposlenca.

Izbiranje zaposlencev je vseobsežna, zapletena in velikokrat tudi usodna dejavnost, katere zmote lahko podjetje drago plačuje. Uvajanje in usposabljanje novih zaposlencev je izredno pomembno za njihovo bodoče delovanje, s tem pa za učinkovitost in uspešnost celotnega podjetja. Usposabljanje zaposlencev mora biti načrten proces, ki traja ves čas njihovega delovanja v podjetju. Za načrtovanje, organiziranje, usmerjanje in nadzorovanje dejavnosti zaposlencev pa je bistveno merjenje in ocenjevanje dela. Ocenjevanje delovne učinkovitosti in uspešnosti je tesno povezano z materialno in nematerialno obliko nagrajevanja zaposlencev.

6. SVETOVANJE PRI AVTOMATIZIRANJU PROCESOV IN UVAJANJU INFORMACIJSKIH TEHNOLOGIJ

6.1. Uvod

Sestavina revizijske stroke je lahko tudi svetovanje na področjih, za katera so usposobljene predvsem osebe s specialnim znanjem. To so svetovanja v zvezi z avtomatiziranimi proizvajalnimi in neproizvajalnimi procesi ter svetovanja v zvezi z informacijskimi tehnologijami. V nadaljevanju bo prikazana problematika revizijskega svetovanja na teh področjih.

6.2. Področje in pravila svetovanja

6.2.1. Opredelitev uporabljenih pojmov

Svetovanje je v tej temi obravnavano z vidika revizijske stroke, torej kot svetovalne storitve ravnateljstvom (SSR), ki jih sestavljajo nasveti in pomoč (na področjih obstoječega in prihodnjega delovanja naročnika svetovanja). Te storitve so običajno povezane z revizijskimi, davčnimi in računovodskimi storitvami, ki jih revizijske družbe oziroma revizorji izvajajo za naročnika. SSR so klasificirane glede na obliko: lahko gre le za kratke odgovore na sprotne probleme ali pa za obsežne svetovalne naloge, na primer za projekte. Med SSR se ne uvrščajo komentarji in priporočila (nasveti in podobno), ki so posledica revidiranja, preiskovanja, paberkovanja in davčnih storitev.

Avtomatiziran proces je lahko proizvajalni ali neproizvajalni proces; je avtomatsko obdelovanje (podatkov) s strukturo vhod - obdelava - izhod. Obdelava (podatkov) v tem procesu se izvaja na podlagi danih navodil avtomatiziranim napravam, kako naj vhodne podatke obdelajo ter pripravijo za izhodno obliko. Zaključeno celoto elementov (ki že ustreza opredelitvi sistema) sestavljajo

- materialni del oziroma avtomatizirane naprave (tehnična sredstva - *hardware*),
- funkcionalni del oziroma tako imenovana navodila avtomatiziranim napravam (programska oprema - *software*) in
- vezni člen - človek (upravljanje naprav, reševanje nalog iz procesa obdelave podatkov).

Po vsebini avtomatizirani procesi uresničujejo izvajalne procese; na podlagi (vhodnih) podatkov nastajajo informacije, ki delujejo kot nalogi za izvajanje procesov, katerih končni rezultat so proizvodi in storitve. Podatki (nevtralna sporočila) se pretvarjajo v informacije (namenska sporočila), ki so podlaga za uresničitev odločitev. Vendar je v tem okviru sklop rutinskih odločitev: avtomatizacija delno ali pretežno razbremeni upravljavca izvajalnega procesa pri rutinskem odločanju (torej pri sprejemanju odločitev na podoben ali ponavljajoči se način).

Vsebinsko obsežnejše in bolj zapletene so nerutinske odločitve, sprejete v procesu upravljanja. Njihov izvor je v opredeljevanju problemov, iskanju možnih rešitev in izbiri najprimernejših rešitev.

V tem okviru subjekt (sprejemanja odločitev) povezuje informacije, potrebne za razreševanje problemov. Tako se vzpostavi informacijski proces s strukturo vhod - obdelava - izhod, pri čemer so vhod izbrane informacije, izhod pa sprejete (nerutinske) odločitve.

Informacijske tehnologije: povezovanje oziroma izbiro informacij, ki privedejo do odločitev za reševanje (neznačilnih) problemov, bi lahko označili kot namen delovanja informacijskih tehnologij. Njihovo uvajanje vpliva na družbene odnose v takšni meri, da jih je mogoče primerjati z industrializacijo v prejšnjih stoletjih, ko so se namesto strojev uvajali telekomunikacijski sistemi in računalniki. Ustrezen izbor informacijske tehnologije, ki naj bi privedel do selekcije oziroma uporabe ustreznih informacij za soočanje z ugotovljenimi problemi, je že nekaj časa bistvena prednost v konkurenčnem okolju.

6.2.2. Navzočnost revizijske stroke na obravnavanem področju

Vprašajmo se: Kdo naj bi pripravil (dopolnil, kombiniral) pravila stroke in etična pravila na obravnavanem področju? Kdo naj bi začrtal morebitno spremembo v izobraževanju? Ali revizijska stroka čuti potrebo po tovrstnih spremembah? V sedanjem času je posvetovanje naročnikov z revizorji o uvajanju novih informacijskih tehnologij bolj izjema kot pravilo.

Delovanje revizijske stroke na obravnavanem področju je opredeljeno v okviru načel in standardov, ki jih je sprejel Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev *(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA).*

6.2.3. Pomembne koristi, ki jih ima naročnik od svetovanja

Lahko se vprašamo, zakaj bi naročnik želel od revizorja izbrano storitev. Gre za posebno znanje, ki ni zagotovljeno z njegovim strokovnim nazivom. Zato se naročnik zaveda, da od vsakega revizorja, s katerim je v poslovnem razmerju, ne more pričakovati specifičnega znanja na izbranem področju.

Kljub temu pa naročniki lahko zaznajo okoliščine, ki jih pri iskanju rešitev napeljujejo, da bi si zagotovili sodelovanje revizorjev. Seveda pri tem ne gre le za naključne primere, ko se naročnik pri iskanju rešitev slučajno spomni tudi na revizorja ali ko pri obravnavanju drugih zadev mimogrede postavi vprašanje tudi s tega področja.

Revizorji se pri svojem delu srečujejo z najrazličnejšimi poslovnimi ureditvami in problemi, zato lahko naročnik tovrstnih storitev predvideva, da se je revizor že srečal s poslovanjem, ki je podobno njegovemu, ter da mu na podlagi izkušenj in spoznanj lahko svetuje pri iskanju rešitev problema. Pri tem ni izključena nevarnost, da se bo po izboljšanju naročnikovega poslovanja, torej po uvedbi sprememb, poslabšala učinkovitost revizije. Zato je prav, da je o nameravani uvedbi sprememb obveščen tudi revizor. Na ta način mu je dana priložnost, da posreduje svoje nasvete, kako se izogniti pretečim slabostim ter s tem povečati učinkovitost revidiranja in koristi naročniku.

6.2.4. Izobraževanje za obvladovanje svetovanja

Glede na večino napovedi prihodnjih dogodkov se bosta vloga in vpliv informacijskih tehnologij razvijala v nepredstavljivem obsegu. Strokovnjaki pravijo, da informacijsko tehnologijo trenutno uporabljamo tako, kot če bi se z letalom vozili po cestah, prihajajoče generacije pa bodo kmalu s tem letalom vzletele. Zato si zlasti storitvene panoge ne smejo in ne morejo privoščiti zaostajanja na tem področju. Tudi revizijska stroka bi si morala zagotoviti vsaj del prostora na tem področju, da bi se preprečilo razširjanje vrzeli med razumevanjem poslovanja naročnikov in revizijsko dejavnostjo.

Izobraževanje, ki naj bi te vrzeli odpravljalo, se lahko razvija v dveh smereh:

- Osebe, ki se izobražujejo za pridobitev strokovnega naziva revizor, naj bi pridobile tudi določeno znanje z obravnavanega področja.
- Osebe, ki se izobražujejo za pridobitev strokovnih nazivov na področju informacijskih tehnologij, naj bi si pridobile tudi določeno znanje iz računovodstva in revizije.

6.2.5. Potrebe po pravilih delovanja in poklicnoetičnih pravilih pri svetovanju

Obravnavano področje ima v prihodnosti pomembno vlogo, zato je verjetno, da se bo z njim povezano svetovanje razvilo v samostojno dejavnost. Kljub temu pa bi bilo nesmotrno postavljati povsem samostojna strokovna pravila (načela in standarde svetovanja). Morda bi veljavna domača načela in veljavni standardi revidiranja ob dodatni uporabi istovrstnih pravil AICPA zadovoljili izvajalce novih svetovalnih storitev.

Opozoriti je treba na nekatere specifične probleme, ki naj bi jih reševala pravila delovanja in poklicnoetičnega obnašanja. Avtomatiziran proces s svojo sestavo, ki zajema tudi obdelavo podatkov, daje zunanjemu opazovalcu vtis tako imenovane črne škatle: po vhodu se izvede obdelava na neznan način, izhodni rezultati so sicer razumljivi, ni pa razumljiv njihov nastanek. Po vhodu se sled prekine (izgubi) in se pojavi šele pri izhodu. Zato obstaja določeno tveganje, da bo revizor svetoval preveč ali premalo kontrolnih postopkov oziroma se bo preveč ali premalo opiral na že vgrajene kontrolne postopke. Le z dovolj specializiranim (programerskim) znanjem bi lahko v zadostni meri razumel način obdelovanja podatkov in mehanizme kontrolnih postopkov. Pri tem pa obstaja še dodatna nevarnost: čeprav je bilo na določen datum ugotovljeno pravilno delovanje procesa, to ne zagotavlja, da je proces tako deloval tudi pred tem datumom.

Specifična nevarnost se lahko pojavi tudi pri izpolnjevanju načela neodvisnosti. Ob spremljanju naročnikovih poslovnih ciljev revizor dobronamerno zagovarja izbrano rešitev, s katero je že imel pozitivne izkušnje. Pri tem ne upošteva dovolj vloge dobavitelja tovrstne rešitve, ki je lahko v poslovnem razmerju z revizijsko družbo ali z revizorjem, ali pa je tudi sam naročnik revidiranja in SSR

pri tem revizorju. Možne so različne kombinacije, pri katerih se pojavlja za revizorja neprimeren dobavitelj. Zato je treba pri opravljanju SSR še posebno pozornost nameniti dobaviteljem.

6.2.6. Sodelovanje z drugimi sorodnimi strokami in inštitucijami

Uvajanje manjših sprememb v izvajalne ali upravljalne procese še ni posledica izbrane SSR. Na primer dodatni kontrolni postopek, ki je posledica ugotovitev revizorja na podlagi preizkušanja notranjih kontrol, je uveden na podlagi revidiranja. Pri SSR imamo opravka z bistvenimi spremembami, pri čemer velja ugotovitev, da je glede na doseženo raven informacijske tehnologije tovrstna sprememba v sedanjem času praviloma celovit projekt preureditve poslovanja.

Če ima naročnik notranjerevizijsko službo, je njeno sodelovanje pri načrtovanju in uresničevanju želenih sprememb nujno potrebno. Pri tem morajo paziti, da ne bo okrnjeno spoštovanje neodvisnosti in nepristranskosti. Sodelovanje (zunanjih) revizorjev se v tem okviru omeji predvsem na standard razmerij z notranjimi revizorji.

Bistveno drugačne so okoliščine, če naročnik nima notranjerevizijske službe. Takrat ni osebe, ki bi lahko dovolj podrobno zaznala probleme pri njegovem poslovanju. Nemogoče je pričakovati, da bi takšno vlogo prevzel računovodja ali kdo drug v tako imenovani službi kontrolinga, saj ti ljudje niso zavezani k spoštovanju načela neodvisnosti.

6.2.7. Načrt temeljnih poslovnih učinkov na proučevanem področju

Ob natančni opredelitvi in omejitvi SSR bi se bilo treba z naročnikom dogovoriti, kdaj in na kakšen način mora revizorja obvestiti o nameravanih spremembah. Obvesti ga lahko neposredno ali prek notranjerevizijske službe, če obstaja. Lahko bi se opredelil nekakšen prag sprememb, na primer če bi se presegel določen obseg sprememb kontrolnih postopkov, bi moral naročnik o tem obvesti revizorja. Temu bi sledila revizija vpeljanih sprememb. Ali bi se izvajala v okviru obstoječega preverjanja notranjih kontrol ali kot posebna revizijska storitev, torej kot nekakšna revizija informacijskega sistema, bi močno vplivalo na način kadrovanja revizijskih družb. Lahko bi se usmerila v poglabljanje specifičnega znanja revizorjev ali zaposlovanje strokovnjakov za informacijske sisteme.

6.3. Sklepne misli

Sodobna družba s svojimi potrebami vpliva na razvoj avtomatiziranih proizvajalnih in neproizvajalnih procesov in informacijskih tehnologij, prav tako pa tudi razvoj teh področij vpliva na spremembe v družbi. Tovrstna

prepletenost se še krepi, zato si storitvene dejavnosti ne smejo privoščiti, da v bodočih preobrazbah ne bi bile navzoče. Revizijska stroka bi morala v bodoče te priložnosti bolje izkoristiti. Razumevanje novih razmer in potreb pa ne bi smelo zasenčiti osnovnega poslanstva revizijske stroke.

7. POSLOVNO SVETOVANJE NA RAZLIČNIH PODROČJIH

7.1. Uvod

Evropa in svet - z njima pa tudi Slovenija - sta zaznamovana z vedno številnejšimi in tesnejšimi povezavami (globalizacijo), skupnim jezikom, obsežnejšim in bolj poglobljenim znanjem ter predvsem z novimi potrebami. Zaradi navedenega prihaja tudi v revizijski stroki do konkurence, ko obstanejo tisti, ki so hitrejši, prilagodljivejši in inovativnejši. Zanimanje podjetij za svetovalne storitve se povečuje, kar je posledica sprememb v okolju. Pomembni so zlasti poslovno svetovanje, svetovanje o novih vlaganjih, svetovanje o združevanju podjetij in druge vrste svetovanja.

Prednost revizorjev pri svetovanju je, da poznajo podjetje ter njegovo dejavnost in organiziranost pa tudi njegove prednosti in pomanjkljivosti. Zaradi dobrega poznavanja podjetja je kakovost svetovanja višja. Prav tako revizorji poznajo precejšen del procesa svetovanja in so zanj dobro usposobljeni.

V tem poglavju bodo predstavljene možnosti po posameznih vrstah poslovnega svetovanja, poti do njihove uresničitve ter pogoji in omejitve, ki se bodo pojavili, če bodo začele revizijske družbe opravljati svetovalno dejavnost.

7.2. Strateško poslovno analiziranje in načrtovanje

Strateško poslovodenje obsega sodoben prijem pri strateškem načrtovanju v podjetju, ki upošteva vrsto današnjih potreb. Gre za povezovanje načrtovanja z drugimi poslovodnimi procesi. Gre za zagotavljanje zadostne prožnosti vseh teh procesov. Gre za zagotavljanje skladnosti med organizacijskimi ureditvami in procesi ter kulturo organizacije. Strateško poslovodenje obsega v nasprotju s strateškim načrtovanjem še vprašanja uresničevanja oziroma tesnejšega povezovanja vseh stopenj organizacijskega procesa v podjetju. V tem smislu je to celota oblikovanja in uresničevanja načrtov ter opravljanja aktivnosti v podjetju, ki se nanašajo na zanj vitalna, splošno veljavna in vedno pomembna vprašanja.

V strateškem poslovodenju je treba brez dvoma videti način za povezovanje delov podjetja v celoto. S tega vidika preprečuje, da bi deli podjetja ter njihovi delni cilji in strategije zasenčili pogled na podjetje kot celoto.

Svetovanje na tem področju je lahko usmerjeno v svetovanje pri

- uvajanju strateškega poslovodenja,
- izboljševanju organiziranosti zaradi uvajanja strateškega poslovodenja in
- uvajanju strateškega računovodstva kot podpore pri izbiranju strategij.

7.2.1. Reorganizacija podjetij

Ko se v podjetju opravijo spremembe, na primer ko se proda del podjetja, ko se podjetje združi z drugimi podjetji, ko se opravi stečaj, je treba spremeniti organiziranost. Pri tem lahko svetovalci pomagajo prepoznavati spremenjene cilje podjetja, ki vplivajo na organiziranost. Na podlagi spremenjenih ciljev se pripravijo možnosti za reorganizacijo. Naročnik se odloči, katero možnost bo sprejel.

7.2.2. Poslovna odličnost

Ko govorimo o poslovni odličnosti podjetja, imamo v mislih kakovost delovanja podjetja kot celote. Presojamo iz zornega kota tistih, ki so s podjetjem v takih ali drugačnih stikih. Pomembna so razmerja do lastnikov, zaposlencev, kupcev, upnikov in države, razmerja do naravnega in družbenega okolja ter tehnično-tehnološki razvoj, razvoj ljudi in narodnogospodarski razvoj.

Svetovanje lahko zajema

- postavljanje sodil za ugotavljanje odličnosti,
- uvajanje ureditve spremljanja odličnosti in
- ocenjevanje odličnosti.

Na vsakem področju je možnih več sodil, ki so po podjetjih zelo različna. Zato je treba posamezno podjetje in njegovo dejavnost proučiti posebej. Ugotovitve vplivajo na sodila. Ko so sodila določena, lahko svetovalec sodeluje pri uvajanju ureditve spremljanja odličnosti. Pri tem se opredeli, kdo bo spremljal doseganje ciljev, ki so bili opredeljeni s sodili, kakšni bodo ukrepi ob odmikih od sodil in kdo bo sprožil postopek.

Lahko pa svetovalec pride v podjetje samo kot ocenjevalec poslovne odličnosti na podlagi že vnaprej pripravljenih sodil ter podjetje seznani s pomanjkljivostmi in načini njihovega odpravljanja.

7.2.3. Ustroj notranjih kontrol

Dober ustroj notranjih kontrol lahko pomaga revizorju pri zmanjševanju tveganja pomembnih napačnih navedb v računovodskih izkazih kot posledic prevare ali napake in omogoča zmanjšanje obsega preizkušanja podatkov.

Uspešen ustroj notranjih kontrol zagotavlja

- pozitiven odnos poslovodstva do poštenosti, kakovostnega dela in etičnega vedenja,
- organiziranost, ki jasno določa naloge in odgovornost ter razdelitev dolžnosti,
- matematično in računsko preverjanje evidentiranih poslovnih dogodkov,
- skrb za izobraževanje in usposabljanje zaposlencev ter
- preverjanje in nadzor na vseh ravneh upravljanja.

Ustroj notranjih kontrol sestavljajo kontrolno okolje, računovodska ureditev in kontrolni postopki. Svetovanje o uvajanju ustroja notranjih kontrol zajema svetovanje o vseh treh sestavinah. Pri tem bo revizor uporabil znanje, ki ga je pridobil pri drugih podobnih podjetij, vendar pa ne bo dal dokončnega »recepta«, ampak bo ponudil različne možnosti, saj bi z enim samim načinom zbudil dvome o svoji neodvisnosti.

7.3. Pogoji za uresničevanje novih revizorjevih nalog

Revidiranje in svetovanje se med seboj razlikujeta po cilju. Cilj revizorja je izraziti mnenje o trditvah poslovodstva, cilj svetovalca pa je odkrivati in odpravljati probleme in pomanjkljivosti, ki se kažejo v slabšem poslovanju podjetja. Ko revizor ugotovi probleme, o njih le obvesti poslovodstvo, za svetovalca pa je to prva stopnja dela, ki pa je temeljna za celoten proces.

Razlika med delom revizorja in svetovalca se kaže v opredeljevanju problema. Revizor ugotavlja, ali je problem povezan s tveganjem napak, ki vplivajo na računovodske izkaze, svetovalec pa ugotavlja učinek neizrabljenih možnosti. Zaključek in rezultat uspešnega svetovanja je izboljšanje naročnikovega poslovanja.

V praksi svetovalec prevzame vlogo, ki je enakovredna vlogi članov uprave, tako vlogo pa vsi kodeksi etike zavračajo. Zato je treba svetovanje omejiti na sodelovanje do priprave ukrepov, ne sme pa obsegati odločitev o ukrepih in uvajanja ukrepov.

Obstajajo tudi splošni standardi svetovanja, ki so po vsebini podobni standardom revidiranja in zahtevajo

- sposobnost za opravljanje sprejetega dela, ki obsega sposobnost prepoznavati in opredeljevati naročnikove potrebe, sposobnost izbrati osebje in ga nadzirati, sposobnost izbrati in izvesti analitične stopnje svetovalnega procesa, sposobnost strokovno svetovati in sposobnost komunicirati z naročnikom;
- dolžno poklicno skrbnost;
- načrtovanje v smislu skladnosti svetovanja z dogovorom z naročnikom (načrtovanje procesa, prilagajanje potrebam, dokumentiranje) in
- zagotavljanje zadostnih podatkovnih osnov za zaključke.

Pravila (standardi) svetovanja vsebujejo tudi kodeks poklicne etike; od svetovalca zahtevajo nepristranskost, neoporečnost, uporabo splošnih revizijskih standardov tudi pri svetovalnem delu in uporabo pravil o zaupnosti.

Iz standardov izhaja, da morajo biti svetovalci sposobni opravljati sprejeto delo in da ga morajo opravljati z dolžno poklicno skrbnostjo. Zaradi tega bi bilo v izobraževanje za strokovne nazive smiselno uvesti tudi teme o svetovanju, ki bi obsegale osnovne sklope, ki jih mora svetovalec poznati. Zaradi preobsežnosti pa ne bi bilo mogoče zajeti vseh funkcijskih področij svetovanja.

Revizijske družbe bi morale svoje zaposlence motivirati, da bi ob izobraževanju za strokovne nazive, ki je potrebno za opravljanje revizijskega dela, pridobivali znanje tudi pri drugih inštitucijah za specifična področja svetovanja.

Če bi podjetje, katerega zaposlenci ne kažejo zanimanja in volje za dodatno izobraževanje, hotelo okrepiti svetovalno delo, ima možnost za povezovanje z drugimi, predvsem manjšimi svetovalnimi podjetji. Pri tem sodelovanju bi se pojavili sinergijski učinki za obe podjetji. Revizorji bi sodelovali na prvi stopnji svetovalnega procesa s svojim znanjem o naročniku, kar bi skrajšalo čas za izvedbo svetovanja, in tudi »jamčili« za kakovost in zaupnost, hkrati pa bi bil zapolnjen »prosti tek« v trenutkih, ko ni dovolj revizijskega dela.

Poslovno svetovanje je torej zaželeno, upravičljivo in koristno iz več razlogov:

- revizor pozna poslovanje naročnika, kar omogoča kakovostno, hitro in racionalno izvedbo;
- poslovno svetovanje pripomore k izboljšanju kakovosti revizijskih storitev;
- zunanji uporabniki vidijo večje jamstvo za kakovostno opravljeno storitev, če sodelujejo revizorji.

7.4. Sklepne misli

Revizorjem se ponujajo na svetovalnem področju številne priložnosti. Pri tem imajo zaradi svoje »zaupniške« vloge in poznavanja naročnika prednost pred

»tekmeci« iz drugih dejavnosti. Pri vsem tem odločitev vselej sprejme vodstvo podjetja, ki mora spoznati prednosti in slabosti (ovire) pa tudi priložnosti in nevarnosti ter se odločiti za najustreznejša nova področja delovanja. Prav tako je zelo pomembno, da podjetje opravlja svetovanje na strokovno primeren način. Zato si mora izobraziti sodelavce, ki bodo pridobljeni ugled dodatno utrjevali s kakovostnim revizijskim delom.

8. ZUNANJE OPRAVLJANJE NOTRANJEREVIZIJSKIH STORITEV IN POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

8.1. Uvod

Zunanje opravljanje storitev (*outsourcing*) je prenos posamezne poslovne dejavnosti ali funkcije na zunanjega izvajalca. Podjetja navadno prenašajo na zunanje izvajalce tiste poslovne funkcije, ki zanje niso strateškega pomena. Na zunanje izvajalce se tako običajno ne prenašajo funkcije razvoja in vodenja na najvišji ravni. Koristi podjetja, ki prenese eno ali več svojih funkcij na zunanjega izvajalca, so predvsem zmanjševanje stroškov ob hkratnem ohranjanju ali celo izboljševanju kakovosti določenega poslovnega procesa, ki ima pomemben, a ne ključni pomen za obstoj in razvoj podjetja.

8.2. Zunanje opravljanje notranjerevizijskih storitev

Ustroj notranjih kontrol je temelj za varno in učinkovito poslovanje v vsakem podjetju. Odgovornost, da ustroj notranjih kontrol v podjetju deluje, je v rokah poslovodstva. Naročnik storitve ne more prenesti na zunanjega izvajalca treh nalog:

- odgovornosti za notranjerevizijsko službo,
- ugotavljanja obsega tveganj in pogostosti opravljanja notranjih revizij ter
- ocenjevanja uspešnosti notranjerevizijske službe in proučevanja ugotovitev.

(Joy Matos, str. 5.)

Naročnik in zunanji izvajalec se lahko dogovorita o zunanjem opravljanju notranjerevizijskih storitev in skleneta pogodbo o tem. Obstaja več vrst možnih dogovorov, ki jih lahko razdelimo na tri večje skupine, odvisno od obsega del in odgovornosti, ki jih za naročnika prevzema zunanji izvajalec. Te skupine zajemajo

- dogovore o delnem prenosu nalog notranjerevizijske službe; podjetje obdrži manjšo revizijsko skupino;
- dogovore o sodelovanju z notranjerevizijsko službo, na primer pri projektih, za katere je potrebno posebno znanje;
- dogovore o popolnem prenosu notranjerevizijske dejavnosti na zunanjega izvajalca.

8.2.1. Prednosti prenosa notranjerevizijske dejavnosti na zunanjega izvajalca

Revizijska družba lahko pričakuje od prenosa opravljanja storitev tele koristi:

- Informacije, pridobljene med opravljanjem notranje revizije, povečujejo učinkovitost revizije letnih računovodskih izkazov. Zmanjšujejo obseg dela pri dokumentiranju notranjih kontrol in ocenjevanju tveganj ter obseg potrebnega preverjanja podatkov.
- Zunanje opravljanje storitev je za revizijske družbe potencialno pomemben vir prihodka. S povečevanjem konkurence med revizijskimi družbami na področju revidiranja računovodskih izkazov postajajo prav spremljajoče storitve pomemben dejavnik pri ohranjanju naročnikov.
- Velik delež zunanjega opravljanja storitev lahko opravimo med tako imenovano mrtvo sezono. Z enakomernejšo izrabo zmogljivosti skozi vse leto revizijske družbe povečujejo prihodek in zmanjšujejo obremenjenost zaposlencev.

8.2.2. Smernice za odpravljanje slabosti pri zunanjem opravljanju notranjerevizijske dejavnosti

Pritožbe naročnikov notranjerevizijskih storitev pri revizijskih družbah je mogoče odpravljati na več načinov.

Čeprav bo večina dela opravljena zunaj revizijske sezone, je treba zagotoviti navzočnost pri naročniku skozi vse leto. S pogodbo naj se vnaprej določijo intervali opravljanja posameznih revizij.

Z oblikovanjem stalnih delovnih skupin pri naročniku se bodo izvajalci laže vključili v njegovo okolje in prevzeli njegove poslovne običaje. Pri samih izvajalcih notranjerevizijskih storitev je treba vpeljati nagrajevanje, ki bo vrednotilo rezultate njihovega dela tudi glede na zadovoljstvo naročnikov z njihovim delom.

Z dokumentacijo je treba ravnati v skladu z akti naročnika, predvsem kar zadeva varovanje poslovnih tajnosti. Del dokumentacije se lahko hrani pri naročniku.

V pogodbo je treba zajeti čim več storitev; s tem se zmanjša potreba po posebnih nalogah, ki bi bistveno povečevale obseg dela in povzročale potrebo po dodatnem zaračunavanju storitev.

Notranjerevizijske storitve je treba prenesti in vpeljati hitro in brez večjih tveganj za naročnika.

Vsaka revizijska družba, ki ponuja svojim naročnikom še druge storitve, s tem ogroža svojo neodvisnost. Revizorjeva neodvisnost od družbe, za katero opravlja dodatne storitve, ni ogrožena, če slednje ne zajemajo aktivnosti, za katere je pristojno poslovodstvo podjetja ali njegovi zaposlenci, kot na primer sprejemanje končnih odločitev, odobravanje, izvrševanje in zaključevanje poslovnih dogodkov.

Pomembno je, da se poslovodstvo ne zanaša v celoti le na izsledke revizorjevega dela, da jih preverja in vgrajuje ter dopolnjuje nadzor nad delom.

8.2.3. Nadzor nad zunanjimi izvajalci notranjerevizijske dejavnosti

Da je zunanje opravljanje notranjerevizijskih storitev učinkovito, je potreben nadzor, ki ga opravljata poslovodstvo naročnika in poslovodstvo revizijske družbe, ki opravlja te storitve. Standardni vprašalnik, ki vsebuje vprašanja o kakovosti notranjih kontrol v podjetju, je treba razširiti tudi z vprašanji s področja notranjega revidiranja, ki ga opravlja zunanji izvajalec. Možna vprašanja so lahko:

- Ali dogovor o prenosu notranjerevizijske storitve na zunanjega ponudnika ohranja ali izboljšuje kakovost notranjerevizijske dejavnosti?
- Ali odgovorne osebe pri naročniku in v revizijski družbi dobro razumejo komunikacijske poti in postopke, s katerimi se bodo odzvali na probleme, nastale med delom?
- Ali se obseg dela prilagaja spremembam v okolju, sestavi in tveganju naročnika?
- Ali je poslovodstvo naročnika notranjerevizijskih storitev prepričano, da ima zadovoljiv nadzor nad njihovim izvajanjem?
- Ali je neodvisnost zunanjega revizorja zaradi opravljanja notranjerevizijskih storitev prizadeta?
- Ali se je naročnik prepričal o sposobnosti zunanjega ponudnika, preden je z njim podpisal pogodbo o sodelovanju?
- Ali je naročnik uvedel postopke, po katerih nenehno preverja učinkovitost in uspešnost zunanjega ponudnika notranjerevizijskih storitev?

Strokovni nadzor nad zunanjim izvajalcem notranjerevizijskih storitev bi moral opravljati tudi Inštitut, po našem predlogu najmanj enkrat na tri leta. Če je pri

nadzoru delo zunanjega izvajalca ocenjeno kot nezadovoljivo, ne bi smel opravljati tovrstnih storitev do odprave pomanjkljivosti.

8.3. Organiziranje in vodenje poslovodnega računovodstva za naročnike

Zapletenost delovanja sodobnega ciljno naravnanega podjetja zahteva preoblikovanje računovodske ureditve. Iz zapisovalca dejstev se mora preoblikovati v skrbnika informacij za uresničevanje strateških in operativnih ciljev, ki jih je sprejelo poslovodstvo podjetja v soglasju z lastniki. Organiziranje in vodenje poslovodnega računovodstva je proces, za katerega se v podjetju uporabijo omejene prvine, ki so namenjene predvsem uresničevanju strateških ciljev. Zato bo podjetje želelo ob pomoči zunanjega svetovanja računovodsko ureditev izpopolniti ali jo celo na novo zgraditi. Lahko se bo odločilo tudi za prenos poslovodnega računovodstva na zunanjega ponudnika.

Pri tovrstnem svetovanju moramo najprej skrbno proučiti že delujočo računovodsko ureditev in spoznati, katere sestavine dobro delujejo in katere je treba izpopolniti.

8.3.1. Organiziranje poslovodnega računovodstva za naročnike

8.3.1.1. Vzpostavitev ureditve ciljnega vodenja

Ureditve ciljnega vodenja ni mogoče vzpostaviti brez aktivnega sodelovanja poslovodstva podjetja. Zunanji izvajalec ne more sodelovati pri opredelitvi skupnega cilja podjetja, saj je ta odvisen od vrhovnega poslovodstva in lastnikov podjetja. Aktivneje se lahko vključi v uresničevanje zastavljenih ciljev na nižjih ravneh.

8.3.1.2. Decentralizacija vodenja

Veliko podjetij s hitro rastjo ohrani sestavo vodenja, v kateri vsi oddelki poročajo vrhovnemu poslovodstvu. Posledično lahko direktor podjetja dobiva poročila od 20 ali več sektorjev. Zaradi preobilice informacij in množice odločitev nastaja pri odločanju ozko grlo. Zunanji svetovalec sodeluje s poslovodstvom pri vzpostavitvi nove hierarhične piramide in se laže brani pred srednjim in izvedbenim poslovodstvom, ki se počutita ogroženi ob omenjenih spremembah. Nekateri odločevalci na srednji vodstveni ravni namreč izgubijo neposredni dostop do vrhovnega poslovodstva.

8.3.1.3. Razvoj podjetniške kulture

Nova poslovna miselnost je postavila vse udeležence v veliko bolj prepoznavno vlogo; vsak od njih se mora izkazovati s prispevkom (koristmi), ki ga (jih) daje

podjetju ob čim manjših stroških. Nenehno je treba krepiti podjetniško miselnost pri vseh zaposlencih ter v ta namen organizirati seminarje ter uvesti stalno izobraževanje in ocenjevanje dela.

8.3.1.4. Vzpostavitev prožnih ureditev in metod spremljanja in proučevanja stroškov

Splošne razvojne težnje povečujejo delež splošnih stroškov v celotnih stroških in potrebo po posvečanju večje pozornosti vsem stroškom, posebej še splošnim. Zato potrebujejo v podjetju raznovrstne načine in metode spremljanja in proučevanja stroškov, da bi lahko obvladovali stroške po vrstah, mestih in nosilcih. H klasičnim računovodskim rešitvam je treba dodati nove prijeme, kot so procesno obvladovanje stroškov, obvladovanje ciljnih stroškov in drugo. Od zunanjega svetovalca se pričakuje, da bo pri naročniku prevzel projekt prenove ureditve obvladovanja stroškov. Z vpeljavami novih rešitev bo poslovodstvu omogočeno učinkovitejše usmerjanje in uravnavanje poslovne učinkovitosti in uspešnosti posameznih poslovnih dejavnosti, proizvajalno-prodajnih programov, organizacijskih enot in celotnega podjetja.

8.3.1.5. Vzpostavitev ureditve merjenja učinkovitosti

Ureditev merjenja učinkovitosti omogoča, da se v podjetju izmeri dosežena učinkovitost in načrtuje želena učinkovitost. Pri vzpostavitvi take ureditve je treba nameniti posebno pozornost aktivnostim v podjetju. V sodelovanju s poslovodstvom naj se za posamezne dejavnosti in njene organizacijske enote (oddelke) pripravi od 5 do 8 meril, za celotno podjetje pa ne več kot 30 meril (Jack L. Ottenheimer, str. 5, 1999). Merjenje učinkovitosti ne sme biti preveč podrobno, saj lahko poslovodstvo v množici dejavnikov izgubi sliko nad celotnim dogajanjem v podjetju. Izkušnje zunanjih ponudnikov pripomorejo k uspešnejši vzpostavitvi take ureditve.

8.3.2. Vodenje poslovodnega računovodstva za naročnike

Naloge poslovodnega računovodstva se nanašajo na

- dolgoročno usmerjanje: izdelovanje podlag za odločitve o strateškem razvoju podjetja,
- podjetniško načrtovanje: izdelovanje letnih in medletnih računovodskih predračunov ter
- ekonomsko nadziranje: sprotno nadziranje uresničevanja skupnih in delnih nalog.

Prednosti zunanjega vodenja poslovodnega računovodstva sta

- uporaba specializiranih orodij, ki jih izvajalec razvija za več naročnikov hkrati, in

- izdelava strateških študij z uporabo makroekonomskih kazalcev, ki zaradi zapletenosti in vseobsežnosti ne bi bile ekonomsko upravičene le za enega naročnika.

Za poslovodstvo je treba pripravljati informacije z bogato izrazno močjo, in ne zgolj zbirko podatkov. Informacije morajo biti podprte s strokovnimi ugotovitvami in mnenji ter predlogi za popravljalne ali usmerjevalne odločitve.

8.3.3. Revizorjeva neodvisnost

Zunanje storitve v zvezi s poslovodnim računovodstvom postavljajo izvajalca (v našem primeru je to revizijska družba) v položaj, ki ogrozi njegovo (njeno) neodvisnost. Revizijska družba se s tovrstnimi storitvami vključi v proces pripravljanja usmerjevalnih odločitev, zato pri takih naročnikih ne more revidirati računovodskih izkazov. V revizijski družbi je potrebno obe vrsti dejavnosti, revizijsko in svetovalno, ločevati po organizacijski, kadrovski in izvajalni plati.

8.4. Prednosti in slabosti zunanjega opravljanja storitev za naročnika

Obstajajo številni razlogi, ki zagovarjajo prenašanje poslovnih dejavnosti in funkcij na zunanje ponudnike ali mu nasprotujejo. Ni pravilnega odgovora, ki bi nam razkril vse prednosti in slabosti zunanjega opravljanja storitev. Koristi, ki jih naročnik pridobi z uporabo zunanje storitve, so odvisne tako od naročnika kot tudi od izvajalca posamezne storitve. Strokovna javnost je zbrala nekaj argumentov, ki govorijo v prid prenašanju poslovnih dejavnosti in funkcij na zunanje ponudnike ali proti njemu (The Institute of Internal Auditors, str.1).

8.4.1. Prednosti zunanjega opravljanja storitev za naročnika

- Zunanje opravljanje storitev omogoča poslovodstvu, da usmeri pozornost k bistvenim vsebinam. Poslovodstvo se lahko od dnevnih nalog z majhno koristjo za celo podjetje preusmeri k strateškim izzivom in priložnostim.
- Ekonomičnost obsega. Zunanji ponudniki lahko z razvijanjem posebnih orodij in tehnik zmanjšujejo čas in stroške za storitve.
- Prožnost v zvezi s številom osebja vodi do boljše razmestitve sredstev. Zunanji ponudnik je na voljo naročniku takrat, ko ga ta potrebuje in ga zato ni treba plačevati, ko ni potreben.
- Dostop do najboljših praktičnih rešitev. Zunanji ponudnik opravlja storitve za več naročnikov, zato ima dostop do raznovrstnih praktičnih rešitev in lahko pri delu izbere (naj)boljšo rešitev.

- Večji poudarek na zadovoljevanju potreb naročnika. Zaradi konkurence na trgu bo zunanji ponudnik storitev cilj, ki ga je postavilo poslovodstvo naročnika, dosegel na višji ravni. Prav tako bo zaradi ogroženosti izboljšala svoje delo tudi notranjerevizijska služba, če ne bo povsem ukinjena.
- Boljše sodelovanje na mednarodni ravni. Večje revizijske družbe lahko zaradi svoje zemljepisne razširjenosti sledijo svojim naročnikom, ko se širijo na nove lokacije. Tako lahko tudi pri podružnicah v tujini zagotovijo enako kakovost opravljene storitve.
- Boljši dostop in uporaba specializiranih stanj. Revizijske družbe posvečajo več pozornosti izobraževanju zaposlencev in zaposlovanju ljudi s specializiranimi znanji, ki lahko sodelujejo pri določenih nalogah.
- Organizacijska sestava. V manjših podjetjih je velikost notranjerevizijske službe omejena in ne more kakovostno opravljati vseh potrebnih del. Zunanji ponudnik lahko ob pomoči večjega števila usposobljenih strokovnjakov na vsako nalogo razporedi zadostno število ustreznih izvajalcev.

8.4.2. Slabosti zunanjega opravljanja storitev za naročnika

- Cene pri ponudniku zunanjih storitev se lahko nenehno povišujejo. Če zunanji izvajalec opravlja storitve za istega naročnika že daljše obdobje, lahko začne izkoriščati svoj privilegirani položaj za izsiljevanje poslovodstva. Ta problem je manj pogost na tržišču, kjer je več enakovrednih ponudnikov.
- Zunanji izvajalec ne pozna poslovanja tako dobro kot notranji. Zaradi občasne navzočnosti v podjetju ima zunanji izvajalec le delni pregled nad dogajanjem.
- Dobra podlaga za pripravljanje bodočih poslovodij je na ta način izgubljena. Notranjerevizijska služba je v mnogih podjetjih vir bodočih poslovodij, saj zaposlenci v tej službi dobro spoznajo poslovanje podjetja.
- Izvajalec zunanjih storitev je bolj lojalen svojemu podjetju kot podjetju, za katerega opravlja naloge notranjerevizijske službe.
- Nalog notranjerevizijske službe, ki so del poslovodenja, ne moremo prenesti na zunanjega izvajalca. Pri naročniku je treba zadržati nadzorno telo.
- Neodvisnost izvajalca je lahko prizadeta, če opravlja tudi revidiranje računovodskih izkazov; vprašanje neodvisnosti je potrebno reševati tako načrtovano kot tudi z notranjimi ukrepi v revizijski družbi.

8.5. Sklepne misli

Primerjalne prednosti, ki jih imajo revizijske družbe, so velike, predvsem ugled, ki ga imajo v strokovni javnosti, in visoka raven znanja zaposlencev v njih. Skupaj z drugimi zainteresiranimi pa je treba rešiti problem neodvisnosti, ki jo ogrožajo svetovalne storitve.

9. LITERATURA

1. AICPA Human Resources - Accountability, http://www.aicpa.org.
2. AICPA Professional Standards. 2. zvezek, American Institute of Certified Public Accountants, New York 1996.
3. Interagency Policy statement on the internal Audit Function and Its Outsourcing. Board of Governors of the Federal Reserve System, Federal Deposit Insurance Corporation, 1997.
4. Eugene F. Brigham, Louis C. Gapenski: Intermediate Financial Management. The Dryden Press, Fort Worth (etc.) 1996, 1018 str.
5. Stanko Čokelc: Kriza podjetja. Magistrsko delo, Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta, Maribor 1992.
6. Hunger J. David, Wheelen L Thomas: Strategic Management. Addisson - Wesley Publishing Company, Massachusetts 1996.
7. Donna Deeprose: How to Recognize and Reward Employees. Amacom, New York 1994.
8. Mag. Meta Duhovnik: Revidiranju sorodne storitve. 32. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije ter Zveza ekonomistov Slovenije, Ljubljana 2000.
9. Dr. Miroslav Glas: Potek svetovalne naloge v podjetju. Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, Ljubljana 1995.
10. Dr. Miroslav Glas: Svetovanje - prosojnice pri predmetu. Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, Ljubljana 1994.
11. Gospodarsko in davčno pravo. Gradivo za izobraževanje revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.

12. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščeni revizor. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2001.
13. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1998.
14. Dr. Jože Gričar: Prispevek prof. dr. Ivana Turka na področju informacijskih sistemov. Slovenska ekonomska revija 4/99.
15. Human Resource - Beratung, PWC Germany, http://www.pwcglobal.com.
16. Interno gradivo revizijske družbe PricewaterhouseCoopers.
17. Raymond Jeffords, CPA: Getting the Best from Staff. Journal of Accountancy, september 1997.
18. Journal of Accountancy Online. www.aicpa.org.
19. Alfie Kohn: Punished by Rewards. Houghton Mifflin, Boston 1993.
20. Majda Kokotec Novak: Računovodski vidik sanacije podjetja. 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije ter Zveza ekonomistov Slovenije, Ljubljana 1997.
21. Iztok Kolar: Koristi od strateškega računovodstva. Revizor 10/99.
22. Franc Kolenc: Posebnosti pri revidiranju likvidacijskih postopkov. Revizor 5/95.
23. Franc Kolenc: Vloga revizorja pri likvidacijskem postopku. Revizor 2-3/95.
24. Dr. Franc Koletnik: Koliko je vredno podjetje. Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, Ljubljana 1991.
25. Dr. Franc Koletnik: O vrednotenju podjetij v tuji in domači praksi. Revizor 1/90.
26. Dr. Franc Koletnik: Podjetniško svetovanje. Revizor 92/1.
27. Dr. Franc Koletnik: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana 1996.
28. Dr. Franc Koletnik: Storitve revizijske stroke v Sloveniji ob vstopu v novo tisočletje. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev, Ljubljana 2000.
29. Miroslav Končina, Ksenija Mirtič: Kako rešiti podjetje iz krize. Zbirka Manager, Gospodarski vestnik, Ljubljana 1999.
30. Philip Kotler: Marketing Management - trženjsko upravljanje. Analiza, načrtovanje, izvajanje in nadzor. Slovenska knjiga, Ljubljana 1996.
31. Mag. Ljubčo Krstov: Naloge notranje revizije pri uvedbi računalniško zasnovanega informacijskega sestava podjetja. Revizor 12/99.

32. Mag. Marija Kozmus Pusar: Revizor kot revizor in svetovalec. Revizor 3/00.

33. Mag. Marija Kozmus Pusar: Pogledi na svetovanje revizijskih podjetij v strokovni literaturi. Revizor 2/00.

34. Mira Lesjak: Ustroj notranjih kontrol in ureditev notranjega revidiranja pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna. Revizor 12/00.

35. Dr. Bogdan Lipičnik: Ljudje in organizacija. Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta, Maribor 1994.

36. Marjan Mahnič: Temeljne poklicne sposobnosti slovenskega revizorja ob vstopu v novo tisočletje. Zbornik referatov 6. letne konference, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.

37. Joy Matos: Outsourcing Internal Control. Bridgewater State College, Bridgewater 1997.

38. Mednarodni standardi in mednarodna stališča o revidiranju. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1997.

39. Jack L. Ottenheimer, CPA: How are we doing? Measuring performance, one process at a time, februar 1999.

40. Vili Perner: Druge storitve revizorjev. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščeni revizor, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.

41. Vili Perner: Predstavitev izhodišč vizije o vlogi revizorja na Slovenskem ob vstopu v novo tisočletje. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev, Ljubljana 2000.

42. Vili Perner: Razvojne usmeritve revizijske stroke v Sloveniji. Zbornik referatov 15. posvetovanja Društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, Maribor 2000.

43. Vili Perner: Revizor in okolje. Zbornik referatov 5. letne konference revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1999.

44. Poslovnofinančna načela pri finančni reorganizaciji, stečaju in likvidaciji podjetij. Revizor 5/96.

45. Pravilnik o sodnih izvedencih. Uradni list Republike Slovenije, številka 20/95.

46. Dr. Danijel Pučko: Strateško upravljanje. Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, Ljubljana 1996.

47. Razni članki. Revizor 1/94.

48. M. Boogs Scott, CPA: Accounting the digital way. Journal of Accountancy, maj 1999.

49. Slovenski računovodski standardi. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1998.

50. Peter Skok: Vloga revizorja pri odkrivanju in preprečevanju kriz. Revizor 3/93.

51. Slovar slovenskega knjižnega jezika. DZS, Ljubljana 1995.

52. Mitja I. Tavčar: Razsežnosti managementa. Založba Tangram, Ljubljana 1996.

53. D. H. Taylor, G. W. Glezen: Revidiranje - zasnove in postopki. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1996.

54. The Institute of Internal Auditors: The IIA Perspective, www.theiia.org.

55. Dr. Ivan Turk: Nekaj dodatnih pojmov iz računovodstva, financ in revizije. Revizor 10/00.

56. Dr. Ivan Turk: Revidiranje poslovanja in presojanje vprašanja odličnosti podjetja. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.

57. Dr. Ivan Turk: Še nekaj strokovnih pojmov iz novejše literature. Revizor 11/99.

58. Več avtorjev: Dnevi slovenske informatike. Zbornik posvetovanja Portorož 9.-12. april 1997, Slovensko društvo Informatika, Ljubljana 1997.

59. Marian Wakounig: Gradivo za izobraževanje, predmet davščine. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.

60. Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahe Beratung. PWC Germany, http://www.pwcglobal.com.

61. Zakon o gospodarskih družbah z uvodnimi pojasnili dr. Marijana Kocbeka in dr. Kreša Puhariča. Časopisni zavod Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana 1993.

62. Zakon o finančnem poslovanju podjetij. Uradni list RS, št. 10/2000.

63. Zakon o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji. Uradni list RS, št. 7/2000.

64. Zakon o revidiranju. Uradni list RS, št. 11/2001.

65. Zakon o sodiščih. Uradni list RS, št. 19/1994.

66. Zbornik raziskovalnih nalog študentov s področja revizije. Magistrski študij računovodstva in revizije na Ekonomsko-poslovni fakulteti univerze v Mariboru, Maribor 2001.

67. Združenje računovodskih in finančnih delavcev SR Slovenije: Nadzor v pogojih računalniške obdelave podatkov, ČGP Delo, Ljubljana 1977.

II. del

REVIZORJEVA ETIKA IN STROKOVNA USPOSOBLJENOST

Predgovor

V nadaljevanju bodo objavljeni prispevki o temeljnih osebnostnih vrlinah in strokovni usposobljenosti revizorjev. Pripravili so jih revizorji, ki se v okviru Inštituta izobražujejo za pridobitev izbranih strokovnih nazivov.

Pri izdelavi gradiva so sodelovali

a) urednik Marjan Mahnič, pooblaščeni revizor

b) koordinatorja

- Brane Podboršek, pooblaščeni revizor in
- Mitja Skitek, pooblaščeni revizor ter

c) pisci

- Darja Čekeliš, univ. dipl. ekon., revizorka,
- Sanja Košir, univ. dipl. ekon., revizorka,
- Katarina Sitar Šuštar, univ. dipl. ekon., revizorka,
- Mitja Štendler, univ. dipl. ekon., revizor,
- Svetozar Marolt, univ. dipl. ekon., revizor,
- Mira Rataj Siročič, univ. dipl. ekon., revizorka, in
- Lidija Šinkovec, univ. dipl. ekon., revizorka.

Prispevki predstavljajo razmišljanje avtorjev na podlagi njihovih dosedanjih spoznanj in izkušenj pri delu na področju revidiranja ter študija različne literature.

S prispevki želimo spodbuditi revizorje k razmišljanju in oblikovanju njihovih lastnih stališč (tudi v pisnih prispevkih), ki naj bi vodila k ločevanju etičnega in neetičnega ter nepristranskemu presojanju svoje lastne strokovne usposobljenosti in strokovne usposobljenosti sodelavcev.

Etično ravnanje in visoka stopnja strokovnosti sta prvi pogoj za to, da revizijska stroka kot celota pa tudi posamezna revizijska družba in posamezen revizor

pridobijo in ohranijo ugled. To bo seveda vplivalo tudi na vrednotenje storitev, ki jih prodajamo.

1. REVIZORJEVA ETIKA PRI ODKRIVANJU PREVAR IN NAPAK

1.1. Uvod

Revizijska stroka in z njo povezana revizorjeva etika začenjata novo tisočletje s številnimi dilemami, ki zadevajo ravnanje revizorja pri odkrivanju prevar in napak ter z njimi povezanega preprečevanja pranja denarja. Težnje mednarodne skupnosti, da bi se v boj proti organiziranemu kriminalu vključevali tudi revizorji, povečujejo zahteve javnosti do revizorjev predvsem na področju njihove poklicne usposobljenosti, hkrati pa zbujajo pomisleke o vsebini revizorjevih poklicnih dolžnosti.

Namen članka je predstaviti revizorjevo odgovornost pri odkrivanju prevar in napak. V prvem delu so opredeljeni temeljni pojmi s področja strokovnih standardov in načel ter zakonska podlaga revidiranja. Nasprotja med strokovnimi standardi in načeli na eni strani ter zakonsko določenimi obveznostmi revizorjev, katerih obseg se je s sprejetjem novega zakona o preprečevanju pranja denarja razširil prek področja njihovega delovanja, na drugi strani bodo obravnavana v nadaljevanju. V zaključnem delu bodo strnjena bistvena odprta vprašanja, ki jih bo treba razrešiti na ravni države ob sodelovanju revizijske stroke, da se bo lahko družba kot celota učinkovito spopadala s prepovedanimi dejavnostmi.

1.2. Revizorjeva etika

Revizorjeva etika je sklop etičnih in strokovnih načel in pravil, ki določajo obnašanje revizorja pri opravljanju njegovih poklicnih dolžnosti v odnosu do naročnika, javnosti in poklicnih kolegov.

Načela se nanašajo na stališča revizorja do odgovornosti revizorja, javnega interesa, neoporečnosti revizorja, nepristranskosti in neodvisnosti revizorja ter dolžne poklicne skrbnosti revizorja, pravila pa opredeljujejo etično in poklicno delovanje revizorja glede na njegovo neodvisnost, neoporečnost in nepristranskost, spoštovanje temeljnih revizijskih načel in slovenskih računovodskih standardov, zaupnost, poklicno skrivnost, plačilo za storitve ter sprejemanje in plačevanje opravnin, reklame in nabiranja naročil, nezdružljivosti določenih zaposlitev in revizorjevih nečastnih dejanj, imena revizijske družbe in spoštovanja zakonitosti.

Pri obravnavanju prevar in napak so pomembni predvsem načelo dolžne poklicne skrbnosti, pravilo spoštovanja temeljnih revizijskih načel, pravilo zaupnosti, pravilo poklicne skrivnosti in spoštovanje zakonitosti ter nenazadnje tudi plačilo za opravljene storitve.

Načelo dolžne poklicne skrbnosti zahteva od revizorja ustrezno strokovno usposobljenost, skrbno in pravočasno opravljanje storitev ter ustrezno načrtovanje in nadziranje vsake dejavnosti, za katero je odgovoren.

Pravilo spoštovanja temeljnih revizijskih načel se navezuje na načelo dolžne poklicne skrbnosti ter ga dopolnjuje s poklicno usposobljenostjo in zadostnostjo pridobljenih informacij.

Pravilo zaupnosti prepoveduje revizorju uporabo podatkov in informacij, do katerih je prišel pri opravljanju svojega dela in do njih sicer ne bi imel dostopa, za doseganje premoženjskih ali drugih koristi zase ali za druge.

Pravilo poklicne skrivnosti opredeljuje kot tajne vse podatke o zadevah, ki se nanašajo na naročnika in s katerimi se je revizor seznanil med poklicnim sodelovanjem z njim. Razkritje podatkov je dovoljeno samo na podlagi soglasja ali navodila naročnika.

1.3. Zakonska ureditev revidiranja

Revidiranje računovodskih izkazov opredeljuje zakon o revidiranju kot »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 poslovnega izida pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi«. Način revidiranja določajo temeljna revizijska načela in druga pravila revidiranja, ki jih sprejema Inštitut, mednarodni standardi revidiranja ter stališča o revidiranju pa tudi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb.

Tudi zakon o revidiranju zavezuje revizijske družbe k varovanju zaupnih podatkov, v posebnih primerih pa to obvezo razveljavlja. Razkritje podatkov tretjim osebam je tako potrebno oziroma dovoljeno, ne da bi bila s tem kršena dolžnost varovanja zaupnih podatkov, če pravna oseba izrecno privoli, da se sporočijo tudi zaupni podatki, če so podatki potrebni za ugotavljanje dejstev v kazenskih postopkih in predložitev teh podatkov pisno zahteva sodišče ali če izhaja iz podatkov, dejstev in okoliščin, s katerimi se je revizijska družba seznanila pri revidiranju, utemeljen sum, da je bilo storjeno kaznivo dejanje, v zvezi s katerim obstoji dolžnost podati ovadbo.

Tako opustitev ovadbe kaznivega dejanja in storilca kot tudi neupravičena izdaja poklicne skrivnosti sta kaznivi dejanji.

1.4. Prevare in napake, spoštovanje zakonitosti in pranje denarja

Pravila in napotke za proučevanje prevar in napak pri reviziji računovodskih izkazov opredeljuje MSR 240.

Revizor mora revizijo načrtovati in izvesti tako, da si pridobi ustrezna zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačnih navedb. Pri tem mora tako na stopnji načrtovanja kot na vseh stopnjah izvajanja revizije upoštevati in ocenjevati tveganje pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi prevar in napak.

Posledice tako prevare kot napake se kažejo kot napačna predstavitev v računovodskih izkazih. Med seboj se razlikujeta po namenu: prevara je namerna, napaka pa nenamerna povzročitev napačnih navedb v računovodskih izkazih.

Revizor ni odgovoren za preprečevanje prevar in napak; zaradi omejitev, povezanih z naravo revidiranja, pa se lahko zgodi, da kljub upoštevanju temeljnih načel in bistvenih postopkov pri reviziji ne bo odkril napačnih navedb, ki so posledica prevar in napak.

Poročanje o odkritih prevarah in napakah zajema

- poročanje uporabnikom računovodskih izkazov, če odkrite prevare in napake pomembno vplivajo na navedbe v računovodskih izkazih;
- poročanje vodstvu o odkriti prevari, sumu prevare in pomembnih napakah; če je v prevare in napake vpleteno tudi vodstvo, je treba poročati tudi višjim ravnem v organizacijskem ustroju podjetja (lastnikom, nadzornemu svetu); v takih primerih revizor praviloma potrebuje pravni nasvet; ter
- poročanje državnim organom in organom pregona, če je pravilo zaupnosti ali poklicne skrivnosti razveljavljeno z ustavo ali zakonom; pri tem utegne revizor potrebovati pravni nasvet, ki upošteva njegovo odgovornost do javnosti.

Pravni nasvet pa je potreben tudi v povezavi z izstopom revizorja iz posla, ki je lahko posledica nesoglasja z vodstvom podjetja glede odkritih prevar in napak, tudi če nimajo pomembnega vpliva na računovodske izkaze.

Na prevare in napake ter obveznost poročanja državnim organom in organom pregona se smiselno navezuje MSR 250, ki obravnava spoštovanje zakonov in drugih predpisov pri revidiranju računovodskih izkazov.

Pranje denarja (252. člen Kazenskega zakonika Republike Slovenije; Uradni list RS, št. 63/1994) se nanaša na prikrivanje izvora denarja ali premoženja, za katerega se ve ali bi se moralo vedeti, da je bil(o) pridobljen(o) s kaznivim dejanjem.

1.5. Obveznosti revizorjev po zakonu o preprečevanju pranja denarja

Zakon o preprečevanju pranja denarja, ki je začel veljati v oktobru 2001, je določil obveznosti glede odkrivanja pranja denarja tudi za revizijske družbe in samostojne revizorje. Dolžnosti revizijskih družb in samostojnih revizorjev se nanašajo predvsem na

- postavljanje kazalcev (indikatorjev) za prepoznavanje sumljivih poslovnih dogodkov,
- poročanje o sumljivih poslovnih dogodkih,
- pridobivanje podatkov, informacij in dokumentacije od naročnikov revizijskih storitev na zahtevo Urada Republike Slovenije za preprečevanje pranja denarja (odslej Urad) in
- strokovno usposabljanje oseb, ki opravljajo naloge po tem zakonu.

1.6. Nasprotja med revizorjevo etiko in zakonsko določenimi obveznostmi revizorjev

Glavna nasprotja in odprta vprašanja se pojavljajo v zvezi z dolžnostjo podajanja ovadb in obveznostmi revizorjev po zakonu o preprečevanju pranja denarja.

Dolžnost podajanja ovadb, na katero se smiselno navezuje tudi poročanje o sumljivih poslovnih dogodkih Uradu, postavlja pred revizorje dileme glede

- določanja oziroma ocene verjetnosti, da se je kaznivo dejanje zgodilo, in stopnje verjetnosti, ki je potrebna za utemeljen sum;
- tega, kdaj gre za utemeljen sum kaznivega dejanja, za katero je treba podati ovadbo, saj je ugotavljanje suma o storitvi kaznivega dejanja zunaj revizorjeve pristojnosti;
- tega, kdaj naj bi revizor o tem poročal;
- možnosti, da naročnik prostovoljno naznani nastali položaj;
- potrebe in primernosti o tem obvestiti naročnika;
- zagotavljanja in zavarovanja dokazov v skladu s pooblastili in vsebino revizorjevega dela;
- tega, kdaj je kršena poklicna skrivnost, če upoštevamo, da revizor ni strokovno usposobljen za utemeljitev suma kaznivega dejanja.

Da bi zagotovili enakost pred zakonom, bi morali jasno razmejiti revizorjevo odgovornost in pravice ter odgovornost naročnika revizijskih storitev.

Vprašanja, ki se odpirajo ob novem zakonu o preprečevanju pranja denarja, se nanašajo tako na strokovno usposobljenost kot tudi na zaupnost in plačilo za opravljene storitve:

- Od revizorja bi glede na njegovo zahtevano poklicno usposobljenost težko pričakovali, da je strokovno usposobljen za ugotavljanje suma pranja denarja. Pri pranju denarja je namreč bistveno, da denar ali premoženje izvira iz kaznivega dejanja. Torej bi moral revizor po novem zakonu v primerih pranja denarja preverjati tudi izvor premoženja, to pa je skoraj nemogoče, saj presega meje njegove dejavnosti in usposobljenosti.

Revizor mora preveriti postopke, ki jih je uvedlo vodstvo, da bi zadostilo zakonski ureditvi, tudi v povezavi z opredelitvijo pomembnih zneskov v računovodskih izkazih. Ti zakoni morajo biti v podjetju in v panogi, ki ji pripada, dobro znani in uveljavljeni; poleg teh revizor ne opravlja drugih postopkov v zvezi s preverjanjem spoštovanja zakonov in drugih predpisov, ker bi to preseglo področje revidiranja. Pri tem od njega ni mogoče pričakovati, da bo odkril nespoštovanje zakonov in drugih predpisov, saj je to praviloma zunaj njegove strokovne pristojnosti.

Obveznost strokovnega usposabljanja revizorjev določa tako revizorjeva etika kot zakon o revidiranju. Glede na to, da se dejavnost revidiranja bistveno razlikuje od preganjanja organiziranega kriminala in spopadanja z njim, bi slednje kljub zahtevanim visokim standardom znanja revizorjev preseglo okvire revizijske stroke. V zvezi z zahtevami po poklicni usposobljenosti revizorja tako za revidiranje kot za odkrivanje in preprečevanje kaznivih dejanj je treba omeniti, da se je v Združenih državah Amerike kot odgovor stroke na vedno bolj zahtevno okolje razvil poklic potrjeni preiskovalec prevar.

- Obveznost poročanja revizijske družbe je v nasprotju z zakonom o revidiranju, ki revizijsko družbo skladno s pravilom poklicne skrivnosti zavezuje k varovanju zaupnih podatkov, torej vseh podatkov, dejstev in okoliščin, s katerimi se seznani pri revidiranju. Dolžnost varovanja zaupnih podatkov ne velja v posebnih primerih, ki so navedeni v 3. točki tretjega odstavka 22. člena tega zakona; ti ne dopuščajo možnosti razkritja zaupnih podatkov Uradu brez izrecnega pisnega soglasja pravne osebe.

Omeniti je treba tudi, da ni nujno, da revizor sploh razpolaga s podatki, informacijami in dokumentacijo, ki jih Urad potrebuje za odkrivanje pranja denarja. Narava revizorjevega dela se namreč po vsebini bistveno razlikuje od dela drugih zavezancev po zakonu, ki so dolžni Uradu sporočati podatke o poslovnih dogodkih, ki presegajo določen znesek, oziroma o sumljivih poslovnih dogodkih. V takih primerih imajo dokumentacijo o tovrstnih poslovnih dogodkih ti zavezanci. Kot je bilo že omenjeno, od revizorja tudi ne moremo pričakovati, da bo odkril nespoštovanje zakonov in drugih predpisov, saj je to praviloma zunaj njegove strokovne pristojnosti. Da pa bi revizijska

družba po nalogu Urada od naročnika pridobivala dokumentacijo, ni združljivo z dejavnostjo revidiranja; primerneje bi bilo razmisliti o pridobivanju potrebnih podatkov iz drugih virov. Če se omenjena dokumentacija nanaša na ugotavljanje izvora premoženja udeležencev poslovnih dogodkov, v katere je vključen tudi naročnik revizijskih storitev, pa bi bilo k poročanju o tem smiselno zavezati tudi odgovorne osebe naročnika.

Sporno je tudi pridobivanje dokazov od naročnika na zahtevo Urada, saj revizijska družba navsezadnje nima pooblastil za odvzem dokumentacije, prav tako pa mu tudi naročnikova dokumentacija ni dostopna vedno, kadar bi potreboval podatke. Pri tem se postavljajo vprašanja, zakaj so za določene postopke v zvezi s kaznivimi dejanji potrebna ustrezna pooblastila in zakaj so za njihovo izvajanje pristojni organi pregona ter zakaj naj bi v primeru pranja denarja dokaze zbirala revizijska družba le na podlagi z zakonom predpisanega pooblastila Urada.

- Kazalce (indikatorje) za prepoznavanje sumljivih poslovnih dogodkov morajo opredeljevati revizijske družbe, Urad in Inštitut pa naj bi pri tem le sodelovala. Glede na številne organizacije in združenja, ki se v svetu ukvarjajo s problematiko pranja denarja, je pričakovati, da seznami kazalcev obstajajo. Revizijska stroka (in ne posamezna revizijska družba) bi sicer v sodelovanju z drugimi lahko pripomogla k njihovi opredelitvi, saj ti kazalci verjetno niso predmet samo revizijske stroke. Prepustitev opredelitve kazalcev posamezni revizijski družbi odpira tudi vprašanje njihove ustreznosti, saj za njihovo presojo niso postavljena merila.
- Ob koncu je treba poudariti, da zakon ne predvideva, kdo naj bi pokrival stroške, nastale v zvezi z opravljanjem dodatnih storitev in dodatnim izobraževanjem revizorjev; revizijske družbe namreč pridobivajo prihodke na podlagi storitev, opravljenih za svoje naročnike, odkrivanje in preprečevanje kaznivih dejanj pa se financira iz sredstev državnega proračuna.

1.7. Zaključek

Revizor se bo v novem tisočletju soočal tako s problemi, povezanimi z vedno obsežnejšim poklicnim usposabljanjem, kot tudi z zahtevami po razkrivanju podatkov in informacij, pridobljenih pri opravljanju storitev za naročnika, državnim organom. Vse večja odgovornost, ki jo od revizorja zahteva država, zbuja negotovost v zvezi z etičnimi pravili zaupnosti in poklicne skrivnosti, obenem pa širi področje delovanja revizijskih družb na področja, za katera je v prvi vrsti odgovorna sama. Koliko bo zahtevano obvezno izobraževanje poseglo tudi na področje zunaj revizijske stroke, pa je v veliki meri odvisno od tega, ali se bo država lotila boja proti prepovedanim dejavnostim prek za to pristojnih državnih organov ali pa bo svoje naloge prevalila na državljane.

Rezultat revidiranja je mnenje revizorja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih resnično in pošteno prikazujejo finančno stanje. Zato bi bilo treba zagotoviti, da bi vse zahteve po poročanju o prevarah in napakah ostale v okviru opredelitve revidiranja.

Vloga in položaj revizijske dejavnosti v slovenskem gospodarskem prostoru bosta torej v marsičem odvisna od usmeritve države in Evropske zveze v boju proti organiziranemu kriminalu. Pomanjkanje kadrov na tem področju ne bi smelo biti vzrok za vključevanje revizorjev, saj bi tudi ob vseh potrebnih pooblastilih revizorju za opravljanje del organov pregona zadeli ob nezdružljivost opravljanja obeh dejavnosti tako po strokovni kot tudi po etični plati. Vprašanje pa je tudi, koliko je lahko revizor učinkovit na področju dela, ki se strokovno precej razlikuje od tistega, ki ga opravlja. Sodelovanje revizorjev v boju s kriminalom bi bilo zato morda bolj smiselno zastaviti na izmenjavi izkušenj strokovnjakov različnih področij in pomoči državnim organom pri opravljanju tistih storitev v sklopu preprečevanja in odkrivanja prepovedanih dejavnosti, ki sodijo v strokovno področje revizorja.

1.8. Literatura

1. Basic Facts about Money Laundering. Financial Action Task Force on Money Laundering. Http://www.oecd.org/fatf/Mlaundering_en.htm. Zadnja sprememba 4. septembra 2000. Izpis 19. februar 2001.
2. Mojca Drevenšek: Preprečevanje pranja denarja. Gospodarski vestnik 48/00.
3. Kazenski zakonik Republike Slovenije. Uradni list RS, št. 63/94, 70/94 in 23/99.
4. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Revizor 1/94.
5. Drago Kos: Pranje denarja: sistem je v redu, praksa malo manj. Finance 7/01.
6. Drago Kos: Revizorji in korupcija. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.
7. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1997.
8. Vili Perner: Obravnavanje prevar pri revidiranju računovodskih izkazov. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščeni revizor, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.
9. Proposal for a European Parliament and Council Directive amending Council Directive 91/308/EEC of 10 June 1991 on prevention of the use of

the financial system for the purpose of money laundering. eUR-Lex: Comission proposals - 599PC0352: Document delivered 19/02/2001. Http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/dat/1999/en_599PC0352.html. Izpis 6. marec 2001.

10. Vida Šeme Hočevar: Pranje denarja in revizorjevi postopki v tej zvezi v luči osnutka novega zakona o preprečevanju pranja denarja. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.
11. Temeljna revizijska načela. Revizor 1/94.
12. The Forty Recommendations. Financial Action Task Force on Money Laundering. Http://www.oecd.org/fatf/40Recs_en.htm. Zadnja sprememba 21. novembra 2000. Izpis 19. februar 2001.
13. The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union. Fédération de Experts Comptables Européens, Bruselj1996.
14. Vloga in naloge Urada Republike Slovenije za preprečevanje pranja denarja. Ministrstvo za finance Slovenije, Urad za preprečevanje pranja denarja. Http://www.sigov.si/mf/slov/uppd.html. Izpis 5. marec 2001.
15. Zakon o kazenskem postopku. Uradni list RS, št. 63/94, 25/96, 5/98 in 72/98.
16. Zakon o preprečevanju pranja denarja. Uradni list RS, št. 79/01.
17. Zakon o revidiranju. Uradni list RS, 11/01.

2. ETIKA REVIZORJA PRI PRIDOBIVANJU POSLA

2.1. Uvod

Revizorji se ob prehodu v novo tisočletje srečujemo z novimi izzivi in priložnostmi, ki spremljajo razvoj gospodarskega trga. Ob rastočem povpraševanju po raznovrstnih storitvah revizorjev in tekmovalnosti revizijskih družb se v želji po čim uspešnejšem poslovanju velikokrat preizkušajo etične norme, ki jih moramo revizorji spoštovati pri pridobivanju in sprejemanju poslov. Pri tem so pomembni zlasti

- neodvisnost,
- nezdružljivost določenih zaposlitev,
- poklicna usposobljenost,
- zaračunavanje storitev in opravnine ter

- reklamiranje in nabiranje naročnikov.

2.2. Zagotavljanje spoštovanja pravil stroke pri pridobivanju poslov

Spoštovanje etičnih načel in pravil omogočajo samodisciplina pooblaščenih revizorjev in revizorjev, ocenjevanje njihovega dela po programih pregledovanja kakovosti in programih, ki jih izvajajo drugi z enakim položajem, ter postopki za obravnavanje pritožb zoper kršitelje (Taylor, 1996, str. 131).

2.2.1. Zagotavljanje spoštovanja kodeksa poklicne etike zunanjega revizorja v revizijski družbi

MSR 220 je edino vodilo revizijskim družbam pri oblikovanju usmeritev obvladovanja kakovosti, podaja pa tudi zglede, ki ponazarjajo postopke obvladovanja kakovosti v revizijski družbi. V skladu z MSR 220 je treba v revizijski družbi vzpostaviti ureditev, ki zagotavlja, da posveča ta družba dovolj pozornosti zakonskim, pravnim in etičnim vprašanjem, in sicer tudi pri pridobivanju poslov (Duhovnik, 2000, str. 73).

Etične norme v povezavi s pridobivanjem revizijskih poslov v Sloveniji urejajo še kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev ter temeljna revizijska načela in navodila za delovanje revizijskih družb, ki jih je sprejel Inštitut. Pravila za delovanje revizijske stroke so določena tudi v zakonu o revidiranju, ki z nekaterimi določbami že sam po sebi napotuje na postopke, ki jih mora revizijska družba izvajati za zagotavljanje spoštovanja zakona in kodeksa poklicne etike.

Obvladovanje posameznih etičnih norm (v zvezi s pridobivanjem posla) v revizijski družbi bo na kratko predstavljeno v nadaljevanju.

2.2.2. Neodvisnost in nezdružljivost določenih poslov

Izmed vseh etičnih pravil je verjetno najpomembnejša neodvisnost, ki se pogosto pojmuje kot sposobnost neoporečnega in nepristranskega delovanja. To pomeni, da neodvisnost izključuje nekatera razmerja, ki bi lahko škodovala nepristranskosti pri opravljanju revizije in drugih storitev revidiranja. Revizor se mora izogibati navzkrižjem interesov, torej ne sme sprejemati naročil ali imenovanj, pri katerih je verjetno, da bo do njih prišlo. To bi še posebej veljalo upoštevati pri sprejemanju nerevizijskih poslov za istega naročnika. Pred leti je bil to manjši problem, saj so revizijske družbe opravljale večinoma revizijske in davčne storitve, danes pa število različnih vrst storitev, ki jih opravljajo revizijske družbe, raste s pospešeno hitrostjo.

Revizor mora pred vsakim podpisom pogodbe o revidiranju oziroma vsakič, ko se odloča o podaljšanju sodelovanja z naročnikom, pretehtati, ali bo ogrožena njegova neodvisnost. V skladu s MRS 200 mora revizijska družba vpeljati postopke, ki bodo zagotavljali kakovost njenega delovanja na podlagi postavljenih strokovnih zahtev. Oblikovati mora navodila za reševanje vprašanj v zvezi z neodvisnostjo, osebje na vseh ravneh pa seznaniti z usmeritvami in postopki. Pri tem mora upoštevati tudi določbe v zvezi z nezdružljivostjo opravljanja svetovalnih in revizijskih storitev.

Poleg strokovnih pravil in etičnih norm ureja spoštovanje načela neodvisnosti in nezdružljivosti določenih poslov tudi zakon o revidiranju, ki med drugim določa, da revizijska družba od osebja zahteva obdobne (praviloma letne) pisne predstavitve, v katerih osebje izjavlja, da je seznanjeno z usmeritvami in da nima prepovedanih naložb ter da ne obstajajo prepovedana razmerja in se ne pojavljajo posli, ki so v revizijski družbi prepovedani.

2.2.3. Ustrezna strokovna usposobljenost

Revidirati sme le oseba, ki je ustrezno strokovno usposobljena in obvlada potrebne poklicne veščine. Revizor mora spoštovati standarde stroke in etična načela, nenehno izpopolnjevati strokovno usposobljenost in kakovost storitev ter opravljati poklicne naloge po najboljših močeh.

Da bi revizijska družba zagotovila strokovno opravljanje svojih storitev, mora uvesti ustrezne postopke na področju zaposlovanja ter strokovnega izpopolnjevanja in napredovanja osebja. Dobra in premišljena kadrovska politika revizijske družbe lahko pomembno pripomore k motiviranju mladega revizijskega osebja, s tem pa tudi h krepitvi same revizijske stroke.

Pomembno vlogo v organiziranem izobraževanju in izpopolnjevanju znanja revizorjev ima tudi izobraževanje v okviru Inštituta.

2.2.4. Plačila za storitve ter sprejemanje in plačevanje opravnin

Od revizorjev se pričakujejo storitve na strokovni ravni in zaračunavanje honorarjev, ki ustrezajo opravljenim storitvam. V nasprotju z nekaterimi drugimi strokovnjaki revizorji ne smejo zaračunavati honorarjev odvisno od svojih ugotovitev ali učinkov svojih storitev za naročnike, za katere revidirajo, pregledujejo, paberkujejo ali preverjajo predračunske računovodske izkaze (Taylor, 1996, 146).

Revizor sme sprejemati plačila za storitve samo v sorazmerju z obsegom in vsebino dejansko opravljenega dela, to pa je neposredno povezano s tveganjem pri sprejemanju poslov. Revizor mora oceniti tveganje pri pridobivanju in sprejemanju poslov po določenih postopkih, da bi mu bilo že pred sprejetjem posla jasno, kakšna cena revizijske storitve ustreza tveganju, ki ga prevzema z opravljanjem predvidene revizije, in ali je sploh smiselno, da opravlja revizijo

pri možnem naročniku (Duhovnik, 2000, str. 68). Revizijska družba mora zato določiti postopke za presojanje poslov pri možnih naročnikih in za njihovo sprejemanje, s tem v zvezi pa tudi stik s prejšnjim revizorjem.

V zakonu o revidiranju je določeno, da določa Inštitut v okviru svojih nalog tudi smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev ter nadzira spoštovanje priporočil v zvezi s cenami teh storitev.

2.2.5. Reklamiranje in nabiranje naročnikov

Posebne omejitve na področju reklamiranja niso postavljene, kljub temu pa se od revizijskih družb zahteva spoštovanje standardov in pravil stroke, predvsem pa, da način in sredstvo oglaševanja ne škodita revizorjem, revizijskim družbam, Inštitutu in stroki v celoti. Inštitut je v okviru Navodil za delovanje revizijskih družb izdal tudi smernice, ki jih morajo revizijske družbe spoštovati pri oglaševanju svojih storitev (vsebini oglasov, trditvah glede posebnih znanj, uradnem pokroviteljstvu).

2.2.6. Zagotavljanje spoštovanja kodeksa z zunanjim nadzorom

Eden od načinov zagotavljanja spoštovanja kodeksa in navodil v zvezi s pridobivanjem posla je zunanji nadzor. Inštitut je v skladu z zakonom o revidiranju pooblaščen za opravljanje nadzora nad delovanjem revizijskih družb. Znotraj nadziranja sodi tudi ugotavljanje, ali zaposlenci v revizijski družbi in revizijska družba kot celota spoštujejo kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev in navodila za delovanje revizijskih družb, pa tudi, ali je notranji nadzor nad kakovostjo delovanja revizijske družbe učinkovit.

2.3. Zaupanje javnosti v revizijsko stroko

V sodobni družbi se pogosto srečujemo s primeri neetičnega vedenja, priča pa smo tudi prenekaterim razkritjem napačnega ravnanja na področju poslovanja, financ ali na drugih področjih. Ob množici pojavov finančnih nepravilnosti v poslovnem svetu se v javnosti občasno pojavljajo tudi dvomi o strokovnosti revizijskih družb. Revizijskim družbam se včasih očita prevelika komercialnost in ukvarjanje s poslovno platjo delovanja na račun strokovnosti in javnih koristi. Ker je zaupanje javnosti v revizijsko stroko najpomembnejša sestavina našega poklica, moramo k dvigu njenega ugleda v javnosti z vedenjem na etično visoki ravni na vsakem koraku našega delovanja pripomoči vsi člani revizijske stroke na Slovenskem.

Zaupanje javnosti v revizijsko stroko lahko pridobimo prav z ustreznim obvladovanjem kakovosti revizijskih storitev in spoštovanjem etičnih norm poklicnih revizorjev. Naše delo morajo spremljati neoporečnost, nepristranskost

in odsotnost navzkrižnih interesov, za sprejeta naročila pa moramo imeti potrebno znanje, izkušnje in strokovno usposobljenost.

2.4. Zagotavljanje spoštovanja etičnih pravil v prihodnosti

Zanimanje za storitve, sorodne revizijskim, se v zadnjem času vedno bolj povečuje, s tem pa raste tudi obseg tovrstnih storitev, ki jih opravljajo revizijske družbe. Zahteva po svetovanju in drugih podobnih storitvah revizorjev je povezana z dejstvom, da je revizor zunanji strokovnjak, ki podjetje in njegovo dejavnost najbolje pozna, pozna pa tudi probleme, ki jih mora podjetje odpraviti, in prednosti, ki bi jih lahko izkoristilo.

Z opravljanjem najrazličnejših svetovalnih storitev ravnateljstvu je na preizkušnji spoštovanje pravila kodeksa etike o opravljanju nezdružljivih poslov, pri čemer se pojavi dvom o neodvisnosti in nepristranskosti pri opravljanju revizijskih poslov. Zaradi tega bodo morale revizijske družbe v prihodnosti okrepiti notranjo kontrolno ureditev, postopke obvladovanja kakovosti storitev in spoštovanja etičnih norm (kot sta neodvisnost in nepristranskost) pa po potrebi še razširiti. Okrepiti pa se bo moral tudi nadzor Inštituta nad delovanjem revizijskih družb in spoštovanjem poklicne etike.

Poleg dileme v zvezi z neodvisnostjo in nepristranskostjo je treba poudariti še vprašanje ustrezne poklicne usposobljenosti revizorjev za opravljanje raznovrstnih storitev. Za izvajanje storitev na najvišji kakovostni ravni bo imelo izobraževanje revizorjev v prihodnosti še večji pomen. Najpomembnejšo vlogo pri tem bo imel Inštitut, k aktivnejšemu vključevanju pa bi bilo treba spodbuditi revizijske družbe pa tudi predstavnike drugih strok (davčnih svetovalcev, cenilcev vrednosti, strokovnjakov na področju informacijskih sistemov in tako naprej). Sodelovanje z revizijski stroki sorodnimi strokami in inštitucijami bo v prihodnosti neizogibno.

Tudi v razmerah močne cenovne konkurence med revizijskimi družbami je treba spoštovati etične norme pri pridobivanju revizijskih poslov. Svobodna konkurenca bi morala sicer voditi do večje kakovosti opravljanja revizijskih storitev, vendar pa je v največ primerih ravno cena tista, ki odločilno vpliva na odločitev podjetja o izbiri revizijske družbe. Določena varovala v zvezi s ceno sicer že obstajajo, kljub temu pa bi bilo treba v prihodnosti spoštovanje pravil stroke v zvezi s cenami revizijskih storitev strože nadzorovati. Morda bi veljalo postaviti nekoliko strožja pravila stroke na tem področju, Inštitutu pa zaupati večja pooblastila pri sankcioniranju kršitev.

2.5. Zaključek

Članom revizijske stroke v Sloveniji se ponujajo številne priložnosti za poglobitev in širitev obstoječih storitev. Revizorji se ob prehodu v novo tisočletje srečujemo z novimi izzivi in priložnostmi, ki spremljajo razvoj gospodarskega trga, to pa pomeni, da moramo naše znanje obogatiti z novimi spoznanji, da bomo kos zahtevam trga v novem tisočletju. Ob tem pa se moramo zavedati tudi nevarnosti v zvezi z etičnimi normami, ki zadevajo pridobivanje in sprejemanje poslov tako revizijskih kot nerevizijskih storitev. Spoštovanje strogih etičnih norm mora biti v vsakem trenutku na prvem mestu, včasih tudi na račun poslovne plati našega delovanja. Le tako bomo namreč revizijski stroki zagotovili potrebno zaupanje javnosti in ugled.

2.6. Literatura

1. Mag. Meta Duhovnik: Tveganja, povezana s sprejemom revizijskega posla. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000, str. 67-81.
2. D. H. Taylor, G. W. Glezen: Revidiranje - zasnove in postopki. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1996. 1078 str.
3. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Revizor 1/94, str. 61-71.
4. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1997.
5. Navodila za delovanje revizijskih družb. Revizor 5/94, str. 72-91.
6. Osma smernica Sveta evropskih skupnosti. Revizor 2/91, str. 35-43.
7. Vili Perner: Predstavitev izhodišč vizije o vlogi revizorja na Slovenskem ob vstopu v novo tisočletje. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev, Ljubljana 2000 , str. 17-27.
8. Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev. Revizor 5/94, str. 50-53.
9. Temeljna revizijska načela. Revizor 1/94, str 58-62.
10. Zakon o revidiranju. Uradni list RS, št. 11/2001.

3. MEDSEBOJNI ODNOSI V REVIZIJSKI SKUPINI IN REVIZIJSKI DRUŽBI

Namen tega poglavja je

- predstaviti okoliščine, ki na splošno vplivajo na medsebojne odnose v revizijskih skupinah in revizijskih družbah, ter
- prikazati vrednote, ki so osnova za vzpostavitev odnosov v revizijskih skupinah in revizijskih družbah, ki omogočajo dolgoročno uspešno in učinkovito delo revizijskih družb.

Revizijske družbe so organizirane skladno z zakonom o gospodarskih družbah in zakonom o revidiranju. Družbe so dolžne v opravljanje revizijske dejavnosti vpeljati notranje kontrole. Skladno z MSR 220 mora vsaka revizijska družba pri svojem delu uveljavljati postopke, ki zagotavljajo izpolnjevanje tehle zahtev:

- osebje revizijske družbe mora upoštevati načela neoporečnosti, nepristranskosti, neodvisnosti, zaupnosti in poklicu primernega obnašanja (načela kodeksa poklicne etike);
- revizijska družba mora zaposlovati osebe, ki so pridobile in ki izpopolnjujejo strokovno znanje in usposobljenost;
- revizijsko delo je v revizijski družbi treba razdeliti osebam, ki imajo strokovno znanje in usposobljenost, ki sta potrebna v danih okoliščinah;
- na vseh ravneh v revizijski družbi je treba usmerjati, nadzirati in pregledovati delo, s čimer se zagotavlja, da je opravljeno skladno z ustreznimi standardi kakovosti;
- v revizijski družbi je treba nenehno presojati obstoječe in nove naročnike predvsem z namenom zagotoviti neodvisnost revizijske družbe in njenega osebja ter se prepričati o neoporečnosti poslovodstva naročnika;
- revizijska družba mora nenehno spremljati usmeritve in postopke za obvladovanje kakovosti dela.

Za revizijske družbe je značilna hierarhična organizacijska sestava, ki zagotavlja, da se revizijsko delo dodeli tistim osebam, ki imajo ustrezno strokovno znanje in usposobljenost, hkrati pa ustvarja ustrezne okoliščine za nadziranje in pregledovanje dela. Konkretna organiziranost, število ravni v hierarhični sestavi in njihova zahtevnost ter načini komuniciranja in komunikacijska sestava pa so odvisni predvsem od velikosti družbe. Razmere v Sloveniji so specifične zaradi majhnosti trga na eni strani in zaradi sorazmerno velikega števila revizijskih družb, ki delujejo v tem prostoru, na drugi strani.

Manjše revizijske družbe z nekaj zaposlenci so vsekakor organizirane drugače kot večje revizijske družbe, pri čemer se moramo zavedati dejstva, da so tudi naše največje revizijske družbe v primerjavi s tujimi revizijskimi družbami majhne.

Poleg hierarhične organiziranosti je za revizijske družbe značilno projektno delo v skupinah, katerih člani se lahko tudi različno pogosto menjajo. Da se prihrani čas, ki ga revizorjem vedno primanjkuje, je treba delo revizijske skupine dobro načrtovati, voditi, usmerjati in nadzorovati, da bi bilo lahko učinkovito in kakovostno opravljeno. Zaradi tega skupine običajno sestavljajo osebe na različnih ravneh v hierarhični sestavi (pomočniki, revizorji, revizorji menedžerji in revizorji partnerji), med katere je delo razdeljeno na podlagi njihovega strokovnega znanja in njihove usposobljenosti, odvisno od njegove zahtevnosti. Med člane revizijske skupine lahko razdelimo delo ustrezno njihovi dejanski usposobljenosti, le če nenehno presojamo njihovo strokovno znanje ter njihove izkušnje in sposobnosti. Pri oblikovanju revizijskih skupin je treba upoštevati predvsem obseg in zapletenost revizije, razpoložljivost osebja, zahteve po posebnem strokovnem znanju, roke za dokončanje dela, občasno kroženje članov ter možnosti za usposabljanje ob delu.

Za revizijsko skupino je značilna intenzivna dvosmerna vertikalna komunikacija, ki je lahko bolj ali manj formalna (odvisno od ozračja in odnosov med različnimi hierarhičnimi ravnmi v posamezni revizijski družbi pa tudi od članov posamezne revizijske skupine ter ozračja in odnosov v njej), vsekakor pa mora biti ta komunikacija razvidna iz revizijske dokumentacije.

Vodja revizijske skupine med opravljanjem revizije nadzira potek dela; preverja predvsem, ali imajo člani revizijske skupine ustrezno strokovno znanje in usposobljenost, potrebno za opravljanje dela, ki jim je dodeljeno, ali razumejo navodila za revidiranje ter ali delo poteka v skladu z revizijskim programom. Člani vodjo revizijske skupine seznanjajo z računovodskimi in revizijskimi vprašanji, ki se pojavljajo med revidiranjem, vodja revizijske skupine pa o delu revizijske skupine obvešča revizorja partnerja, odgovornega za revizijo. V primeru pomembnejših računovodskih in revizijskih vprašanj je treba oceniti njihov vpliv na revizijo in njen potek, po potrebi spremeniti revizijski program ter k delu pritegniti druge zaposlence v revizijski družbi in/ali veščake.

Člani revizijske skupine pridobivajo strokovna znanja v organiziranih internih in eksternih oblikah izobraževanja ter s samoizobraževanjem. Za revizijo je značilno, da se velik del strokovnega znanja prenaša med člani pri opravljanju dela (revidiranju). Strokovna usposobljenost in znanje se pridobivata z delom samim, pod budnim očesom nadrejenih. Vertikalna komunikacija med različnimi hierarhičnimi ravnmi v posamezni revizijski skupini torej ni namenjena le razporejanju del in nalog ter poročanju o opravljenem delu, temveč v veliki meri tudi prenašanju znanja.

Uspešnost in učinkovitost revizijske skupine je ogrožena, če se informacije (zavestno ali nezavestno) zadržujejo na posameznih ravneh znotraj nje, pa tudi, če so predstavljene tako, da se lahko (zavestno ali nezavestno) različno

tolmačijo. Vodje revizijskih skupin so dolžni člane teh skupin, poleg tega, da jim dajejo podrobna navodila za delo (v obliki revizijskih programov), med revidiranjem sproti obveščati o ugotovitvah in sklepih v zvezi z revizijo, ki vplivajo na sam potek revizije. Člane revizijske skupine je treba obveščati o ugotovitvah pri reviziji, ki vplivajo na delo drugih njenih članov, ter o odgovorih oziroma sprejetih rešitvah v zvezi z vprašanji, ki so se porajala med revidiranjem. Člani revizijske skupine pa so dolžni svoje nadrejene sproti obveščati o ugotovljenih nepravilnostih ter revizijskih in računovodskih vprašanjih, ki se pojavljajo pri delu. Glede na dejstvo, da »... sodelavci običajno informacije raje sprejemajo kot dajejo, in jih, če jih že dajejo, selekcionirajo oziroma dajejo sporočila, ki bodo po njihovem mnenju nadrejenim ugajala«[24], je odprta komunikacija v revizijski skupini in revizijski družbi ključnega pomena za uspešno in učinkovito delo.

Delo revizijske skupine mora biti osredotočeno k dosegi skupnega cilja. Skupni cilj najlaže dosežemo z medsebojno pomočjo. Člani skupine se morajo spoštovati in morajo sodelovati ter biti drug do drugega strpni in iskreni. To je eden od osnovnih pogojev za odprto komuniciranje, hkrati pa zaupanje med sodelavci preprečuje (zavestno ali nezavestno) napačno tolmačenje posameznih informacij. Med pogoji za odprto komuniciranje je tudi spodbujanje članov skupine k izražanju mnenj in stališč. Treba jih je poslušati, jih poskušati razumeti in jih ovrednotiti, tudi če se z njimi ne strinjamo, za kar je potrebna strpnost.

Razvijanje strokovne usposobljenosti članov zahteva predvsem veliko časa. Preverjati je treba njihovo usposobljenost in jim dodeljevati naloge, za katere so usposobljeni ter ki jim hkrati pomenijo izzive pri delu in nove možnosti za usposabljanje. Na ozračje v revizijski družbi in revizijski skupini ugodno vpliva prenos znanja na druge člane. Oblike izobraževanja, mentorstva in napredovanja so v revizijskih družbah sicer različni, vsekakor pa morajo spodbujati izkušene člane, da prevzemajo vloge mentorjev, da torej tudi sami usposabljajo svoje člane. Članom skupine je treba omogočiti strokoven razvoj, tudi če bodo delovali v drugi skupini ali na drugem področju.

Ne nazadnje se moramo zavedati, da je družba skupek posameznikov ter da je vsak posameznik dolžan poskrbeti predvsem za izpolnjevanje strokovnih, moralnih in etičnih načel. Revizorji moramo delovati v duhu medsebojnega spoštovanja, sodelovanja, strpnosti in iskrenosti ne le v posamezni revizijski skupini in ne le v posamezni revizijski družbi, ampak v celotni stroki.

[24] Dr. Janko Berlogar: Organizacijsko komuniciranje (od konfliktov do skupnega pomena). Gospodarski vestnik, Ljubljana 1999.

3.1. Literatura

1. Dr. Janko Berlogar: Organizacijsko komuniciranje (od konfliktov do skupnega pomena). Gospodarski vestnik, Ljubljana 1999.
2. Dr. Pavao Brajša: Managerska komunikologija (komuniciranje, problemi in konflikti v podjetju). Gospodarski vestnik, Ljubljana 1999.
3. Interno gradivo KPMG.
4. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev; Revizor 1/94.
5. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1997.
6. Mirjana Nastran Ule: Temelji socialne psihologije. Zbirka Alfa, Znanstveno in publicistično središče, Ljubljana 1994.
7. Robert B. Maddux: Oblikovanje teama: vaja v vodenju. Zbirka za podjetnike in poslovneže, Mladinska knjiga, Ljubljana 1992.
8. Prof. dr. Tijana Mandić: Komunikologija: Psihologija komunikacije; Glotta Nova, Ljubljana 1998.
9. Dr. Dragoljub Kavran, dr. Jože Florjančič: Kadrovska funkcija - management. Moderna organizacija, Kranj 1992.
10. Dr. Sonja Treven: Management človeških virov. Gospodarski vestnik, Ljubljana 1998.
11. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.

4. REVIZORJU POTREBNO ZNANJE O INFORMACIJSKI TEHNOLOGIJI

4.1. Uvod

Ob vstopu v novo tisočletje moramo slovenski revizorji poznati in razumeti smeri razvoja v okolju, jih povezovati z lastnimi možnostmi (potenciali) in videti hotenja (vizijo) celotne dejavnosti. Glede poznavanja in razumevanja smeri razvoja v okolju smo lahko zadovoljni, saj je malo poklicev, ki lahko tako tenkočutno kot prav revizorski zaznavajo dogajanja v narodnogospodarskem

prostoru. Zato moramo v okviru možnosti in hotenj razmisliti predvsem o priložnostih, pa tudi o tveganjih oziroma nevarnostih, ki jih prinaša razvoj.

V prispevku je ločnica med vlogo revizorja računovodskih izkazov in vlogo revizorja informacijskih sistemov dostikrat zabrisana. To nikakor ni slučajno, kajti informacijska tehnologija bistveno vpliva na način revidiranja računovodskih izkazov in prav revizijske družbe bodo pod isto streho združevale strokovnjake sicer različnih področij, katerim pa so osnovni okvir za delovanje računovodski standardi in standardi revidiranja.

4.2. Priložnosti in tveganja za revizijsko stroko, ki jih prinaša informacijska tehnologija

Informacijska tehnologija je danes osnovno gibalo razvoja in napredka družbe. Pravočasne in kakovostne informacije v primerni obliki oziroma primerno tolmačene informacije bistveno pripomorejo k pravilnemu reševanju problemov v podjetju. To pa zagotavljajo le ustrezne računalniške oziroma informacijske tehnologije.

Zato je prav, da se tudi slovenski revizorji načrtno lotimo vprašanja informacijske tehnologije, ki že v veliki meri zaznamuje slovenski prostor. Razvoj informacijske tehnologije prinaša tveganja, s katerimi se srečujejo podjetja in revizorji. Ta tveganja niso nujno nova, imajo pa drugačno pojavno obliko in so teže zaznavna, s tem pa povečujejo negotovost. Zahtevajo pa drugačen način dela pri revidiranju računovodskih izkazov.

MSR 401 zahteva od revizorja, da obravnava vpliv računalniškega okolja na izvedbo revizije s poudarkom na razumevanju računovodskih in drugih notranjih kontrol v ureditvi, tveganja, ki so s tem povezana, ter način preizkušanja delovanja kontrol in preizkušanja podatkov. Da se pri izvedbi teh nalog zadosti načelu dolžne poklicne skrbnosti, je pogosto potrebna pomoč revizorja informacijskih sistemov.

Revizor mora, preden se loti revidiranja,

- pridobiti informacije o računalniškem okolju,
- spoznati računalniško okolje,
- ugotoviti, katere računalniške rešitve so za namene revidiranja pomembne,
- podrobneje spoznati računalniške rešitve ter razumeti vgrajene in druge kontrole ter
- spoznati delovanje splošnih kontrol v računalniškem okolju.

Revizor uporablja za zbiranje in dokumentiranje revizijskih dokazov računalnik. Precejšen del programov za pomoč pri revidiranju deluje v okolju standardnih osebnih računalnikov oziroma delovnih postaj v omrežjih in tako je revizorju

zagotovljeno, da podatke obdeluje sam, težave pa ima lahko pri pridobivanju podatkov. Pri tem se lahko obrnemo na strokovnjake v revidiranem podjetju oziroma na zunanje strokovnjake.

Pri tem se je treba predvsem zavedati tveganj, povezanih z uporabo računalniško podprtih tehnik:

- Podatki, ki jih uporabljamo pri preiskovanju, se nanašajo na revidirano obdobje in področje ter so točni in popolni.
- Ugotovitve, izpeljane iz izsledkov preiskovanja podatkov, so oprte na sekundarnih dokazilih, zato bi bilo treba, denimo na vzorcu, pridobiti tudi primarno zagotovilo.
- Če se ugotovitve bistveno razlikujejo od pričakovanj, je to lahko posledica napake pri uporabi orodja.
- Zagotoviti je treba varovanje podatkov pred neodobrenimi spremembami in uničenjem ali izgubo, ko morajo biti podatki in programi na razpolago kot revizijski dokazi.

Velike revizijske družbe že združujejo strokovnjake z različnih področij, med njimi tudi revizorje informacijskih sistemov. Pri tem pa se moramo zavedati, da delujemo v različnih razmerah in okoljih. Velike revizijske družbe, ki delujejo v Sloveniji, imajo dosti manjšo potrebo po sodelovanju z drugimi revizijskimi družbami kot manjše oziroma majhne revizijske družbe. Manjše oziroma majhne revizijske družbe teže zaposlujejo takšne strokovnjake, zato bodo morale najbrž pritegniti revizorja informacijskih sistemov kot zunanjega pogodbenega sodelavca, ta pa bo sodeloval z več revizijskimi družbami. Druga možnost pa je sodelovanje z revizijskimi družbami in med njimi.

Pomembna bo vloga revizorja pri ocenjevanju in uvajanju informacijskih sistemov. Na podlagi svojih izkušenj lahko revizor (kar se v praksi dejansko dogaja) že takoj po uvedbi računalniške rešitve ugotovi določene nepravilnosti, ki so jih v podjetju spregledali predvsem zaradi pomanjkljivega oziroma prekratkega preizkušanja in preverjanja novih informacijskih sistemov. Predvsem pa revizor ve, da se strokovnjaki s področja informacijske tehnologije in računovodski strokovnjaki »slabo razumejo« in da je takšen vezni člen zelo dobrodošel. Seveda pa je za izvedbo teh nalog pogosto potrebna pomoč revizorja informacijskih sistemov.

Razvoj informacijske tehnologije pomeni za revizorja tako izziv kot tudi priložnost. Ena od priložnosti je razumeti informacijsko tehnologijo in spoznati njen vpliv na revidiranje. To pa zahteva dodatno izobraževanje in usposabljanje revizorjev. Uporaba informacijske tehnologije v računovodstvu prav tako daje revizorjem številne priložnosti. Predvsem vodjem revizijskih poslov v okolju računalniških računovodskih rešitev uporaba programskih orodij za pomoč pri revidiranju precej olajša delo. Takšen način dela bi bil veliko bolj zanimiv za mlajše zaposlence v revizijskih družbah, predvsem pa bi se lahko povečala učinkovitost.

Pri izobraževanju revizorjev bo moral zato imeti ključno vlogo Inštitut skupaj z revizorji informacijskih sistemov. Zelo pohvalno je, da so nekatere téme, ki so pomembne za revizorje računovodskih izkazov, že vključene v izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor in izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščeni revizor. Vsekakor pa bo treba zagotoviti več izobraževanja v tej smeri.

Inštitut bo moral poskrbeti tudi za izdelavo metodičnega gradiva in za izobraževanje mlajših članov revizijskih družb na začetku njihove poklicne poti v njih.

Novi standardi revidiranja ne bodo potrebni, uporabljali pa se bodo nekateri novi revizijski postopki; razlike bodo v načinu spoznavanja ustroja notranjega kontroliranja.

Na podlagi dosedanjih ugotovitev lahko sklenemo, da bodo revizijske družbe pri opravljanju svojih storitev potrebovale storitve revizorjev informacijskih sistemov, saj bodo le tako lahko ponudile svojim naročnikom celovito paleto storitev.

4.3. Sklep

Pri uporabi informacijske tehnologije je največkrat najbolj pomembno sodelovanje med strokovnjaki za računalništvo in informatiko ter zaposlenci v podjetjih pa tudi med revizorji in zaposlenci v podjetjih. Podjetje si ne more zagotoviti dobrega informacijskega sistema brez pomoči strokovnjakov za računalništvo in informatiko, revizorji pa lahko veliko prispevamo k uvedbi dobrih računalniških rešitev. Sodelovanje je toliko bolj pomembno tudi zato, ker je posameznik lahko strokovnjak le na enem področju, čeprav se danes povečujejo zahteve, da bi bili strokovnjaki za informacijsko tehnologijo vsi. Zato bomo morali revizorji v prihodnosti pridobiti številna nova znanja in svoje poznavanje informacijske tehnologije približati znanju revizorjev informacijskih sistemov.

4.4. Literatura

1. Javornik Boža: Uporaba računalnika za zbiranje in dokumentiranje revizijskih dokazov. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščeni revizor, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.
2. Karnet Igor: Predstavitev COBIT pripomočka upravljavcem in lastnikom poslovnih procesov oziroma preizkušenim revizorjem informacijskih sistemov pri revidiranju. Maribor 2000.

3. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1997.
4. Messier F. William Jr.: Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach. 2. izdaja. Irwin McGraw-Hill, 2000.
5. Perner Vili: Aktualni problemi revizije na Slovenskem. Gradivo za 4. jesenski strokovni posvet revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.
6. D. H. Taylor, G. W. Glezen: Revidiranje - zasnove in postopki. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1996.

5. INTELEKTUALNE SPOSOBNOSTI REVIZORJA

5.1. Uvod

Intelektualne sposobnosti, ki jih od revizorja zahteva 21. stoletje, bodo narekovale predvsem ekonomske razmere v tem obdobju. Za to stoletje se predvidevajo gospodarska in politična negotovost, visoka stopnja konkurenčnosti ter izredno hitre spremembe v nekaterih dejavnostih. Slovenija bo doživela še posebej velike spremembe zaradi pričakovane pridružitve Evropski zvezi. Vse to bo v tem okolju od revizorjev zahtevalo pretanjeno delovanje. Revizorji bomo morali poleg tega, da bomo zagotavljali poslovno odličnost, nenehno skrbeti za intelektualno delovanje na čim višji ravni, saj bo to temeljni pogoj za uspešno delovanje revizijske družbe v visoko konkurenčnem okolju. Intelektualne sposobnosti bodo v prihodnosti še posebej močan dejavnik pri pridobivanju in obvladovanju poslov (naročniki revizorjevih storitev bodo za enako vsoto denarja zahtevali višjo kakovostno raven storitev). Ne moremo trditi, da bo razvijanje preostalih sposobnosti v prihodnosti nepomembno, saj si bodo morale revizijske družbe vseskozi prizadevati za dosego poslovne odličnosti, posamezniki pa za čim večjo usposobljenost v vseh pogledih. Še posebej pomembna pa bosta znanje in razum posameznika.

5.2. Intelektualne sposobnosti revizorja

Revizor v 21. stoletju

- bo moral razvijati sposobnost obvladovanja problemov na inovativne načine (zato bodo morali čustveni, motivacijski in sposobnostni dejavniki pri revizorju delovati v enakem razmerju; nobeden od njih ne bo smel biti preveč poudarjen in nobeden premalo);

- bo smel vse manj stereotipno razmišljati (vse manj bo imel možnosti, da bo izpolnjeval svoje poslanstvo po nekih utečenih programih, saj bo deloval v novih in vse pogosteje nepredvidljivih razmerah);
- bo moral razvijati sposobnost samostojno obvladovati nove situacije;
- bo moral razumevati zelo zapletene abstraktne in konkretne stvari, ki jih je sicer težko razumeti; pomembno bo, da bo hitro razmišljal in probleme pravilno reševal (med drugim se revizorja z velikimi intelektualnimi sposobnostmi lahko prepozna tudi po tem, da hitro razume problem in ga učinkovito reši);
- bo imel vse manj možnosti za rutinsko reševanje problemov in prikrivanje (ne)sposobnosti pri svetovalnih storitvah (rutinski prijemi pri revidiranju računovodskih izkazov, dajanje abstraktnih mnenj glede posameznih problemov, svetovalne storitve, ki ne ponujajo uporabnih rešitev, in podobno);
- bo moral razvijati sposobnost opažanja; tudi spremljanje dogajanj in odzivanje nanje v njegovem okolju bosta morali biti med njegovimi temeljnimi sposobnostmi.

Naštete sposobnosti bodo povezane z novimi znanji, pogosto tudi z novimi zaposlenci, z dodatnimi stroški usposabljanja zaposlencev in preskrbo preostalih prvin, ki bodo revizijskim družbam omogočale učinkovito delovanje v novem okolju.

V razmerah hitrih sprememb, ki jih omogoča hiter razvoj novih tehnologij, tudi znanje hitro zastareva. Revizor bo moral znanje sproti in nenehno ter načrtno dopolnjevati. Pri tem ne bo dovolj, da bo svoje znanje širil le na področjih računovodstva, prava, financ in revizije, temveč ga bo moral širiti tudi na preostalih področjih dela (na področju informacijske tehnologije, telekomunikacij, tujih jezikov …).

Revizijske družbe bodo morale posameznikom z inovativnim gledanjem na reševanje problemov zagotavljati ustrezna sredstva, spodbudo za strokovno napredovanje in soodločanje pri pomembnih strokovnih vprašanjih.

Pri razvijanju, usmerjanju in trženju revizorjevih sposobnosti bo moral imeti poleg samih revizijskih družb ključno vlogo tudi Inštitut kot povezovalni organ revizijskih družb in strokovnoizobraževalna ustanova, ki lahko zagotovi večjo veljavo znanj v revizijski stroki.

Zaradi vedno hitrejšega razvoja in vedno hitrejših sprememb v svetu ter globalizacije gospodarstva in zapletenosti ureditev je zelo pomembno, da imajo revizijske družbe zaposlene sposobne ljudi, saj je to njihovo glavno premoženje, ki jim lahko prinaša ustrezen donos. Vsekakor so med najpomembnejšimi dejavniki, s katerimi je treba še posebej skrbno ravnati, intelektualne sposobnosti revizorja.

Ravnanje z zaposlenci v revizijskih družbah mora obsegati tako dolgoročno kot kratkoročno načrtovanje zaposlovanja, to načrtovanje pa mora vsebovati tudi izobraževanje in napredovanje posameznikov.

V revizijskih družbah mora biti ravnanje z zaposlenci opredeljeno z njihovo sestavo, ki je v revizijskih družbah specifična, saj je velika večina zaposlencev visoko strokovno usposobljena. Menim, da bo povpraševanje po storitvah revizorjev v naslednjih letih presegalo kakovostno ponudbo. Kakovost opravljenih storitev pa je skoraj v celoti odvisna od intelektualnih sposobnosti revizorjev. Čeprav lahko trditev, da storitve niso dovolj kakovostne, v današnjih razmerah izzove nezadovoljstvo v revizijski stroki, vodi samo tak občutek do napredka in prizadevanja za čim boljše opravljanje storitev.

5.3. Zaključek

Intelektualne sposobnosti revizorjev lahko zagotovijo višjo raven kakovosti storitev, kar pomeni, gledano iz poslovnega vidika, tudi višjo donosnost. Pri tem se pogosto pojavi vprašanje porabljenega časa kot postavke uspešnosti opravljanja storitve. Vsekakor velja pravilo, da bo revizor z boljšimi intelektualnimi sposobnostmi zadano nalogo opravil hitreje ob enaki kakovosti. Pri tem pravilu ne smemo upoštevati ostalih dejavnikov, ki bi lahko povzročili izkrivljenost te trditve.

Tekmovalna prednost posameznih revizijskih družb v novem tisočletju bodo ravno večje poklicne sposobnosti posameznikov. Zaradi tega bo zelo pomembno, kakšno bo ravnanje z zaposlenci v revizijskih družbah.

5.4. Literatura

1. V. Pogačnik: Pojmovanje inteligentnosti. Didakta, Ljubljana 1995.
2. D. F. Lohman: Human intelligence - an introduction to advances in theory and research. Review of Educational Research, New York 1989.

6. REVIZORJEVE SPOSOBNOSTI STRATEŠKEGA IN KRITIČNEGA RAZMIŠLJANJA

6.1. Uvod

Med temeljne poklicne sposobnosti revizorja uvršamo tudi sposobnosti strateškega in kritičnega razmišljanja. Na podlagi strokovne usposobljenosti in nenehnega izobraževanja mora povezovati podatke, se poglabljati v probleme in kar najbolj strokovno svetovati pri strateških odločitvah.

Od revizorja se pričakuje, da bo s takim načinom dela in razmišljanja pripomogel k rasti podjetij, ki jih revidira, pa tudi revizijske družbe, v kateri je zaposlen. S tem se bosta v prihodnosti lahko povečala tudi prihodek in dodana vrednost.

To pa je mogoče doseči lahko samo z aktivnimi prijemi, kar pomeni, da moramo spremeniti način razmišljanja in se usmeriti v prihodnost namesto v preteklost.

V nadaljevanju si oglejmo posamezne vrste razmišljanja in medsebojne povezave.

6.1.1. Informacije in razmišljanje

Da bi lahko informacije, ki so nam na voljo, kar najbolje izkoristili, moramo o tem razmišljati, razen če razpolagamo s popolnimi informacijami, kar pa pri delu revizorjev ni ravno pogosto. Še posebej v času, ko računalniki in informacijska tehnologija zagotavljajo vse več informacij, je potrebno razmišljanje, že zato, da se izognemo občutku zmede ob množici informacij in podatkov. Revizorji ob delu z računalniškimi programi (na primer s programom ACL) pogosto zanemarijo razmišljanje in pozabijo nanj, zlasti pa pozabijo na pomembnost posameznih podatkov in informacij. Težave so pri zapisu pomembnih ugotovitev in povzetkov, za to pa je poleg rutinskega obdelovanja potrebno ustvarjalno, včasih pa tudi kritično razmišljanje.

Táko razmišljanje je temelj za ustvarjanje in načrtovanje novega pa tudi za podjetno ravnanje; vedno moramo razmišljati korak pred tekmeci, torej pomeni uvajanje ustvarjalnega, ustvarjalnega razmišljanja v revizijsko skupino korak pred drugimi.

6.1.2. Inteligenca in razmišljanje

Zelo inteligentni ljudje so običajno tudi zelo uspešni pri reševanju problemov, če so na voljo vse sestavine; vemo pa, da pri revidiranju pogosto manjka katera od njih, zato jo moramo sami poiskati ali celo oceniti. To moramo napraviti že na stopnji načrtovanja, ko določamo pomembne postavke, ocenjujemo odstopanja od načrtovanih izidov, predvidevamo možnosti napačnih navedb in tako naprej.

Vendar pa imajo zelo inteligentni ljudje pogosto radi svoj prav, kar pomeni, da druge napadajo, kritizirajo in jim dokazujejo, da nimajo prav.

6.1.3. Bistrost in modrost

Modrosti posvečamo manj pozornosti kot bistrosti, saj naj bi modrost prišla z leti in z izkušnjami ter se je preprosto ne da naučiti. V nasprotju s splošnim prepričanjem pa je modrost močno odvisna od sposobnosti zaznavanja.

6.1.4. Naloge ne smejo biti preveč težavne

Nadrejeni v revizijski skupini pogosto določa naloge podrejenim; pri tem mora paziti, kako jim naloge predstavi in kako težavne so. Preveč težavne naloge zavirajo ustvarjalno razmišljanje, lažje naloge pa ga spodbujajo.

Pri tem se dogaja, da nekateri člani revizijskih skupin delajo večino stvari rutinsko (na primer revizor pregleda vzorec dvesto faktur, izbere in pregleda vzorec potrditve stanj, pregleda vzorec posameznih analitičnih postavk zalog), kar je razvidno iz zaključnih ugotovitev v njegovem delovnem gradivu. To pa žal ne spodbuja kakovosti dela revizijske skupine pa tudi ne osebnostnega razvoja revizorja in revizijske stroke, naročnik revizije pa v prihodnje ne more odpraviti morebitnih pomanjkljivosti.

6.1.5. Odzivno (reaktivno) in vnaprejšnje (proaktivno) razmišljanje

Ljudje smo pogosto vajeni odzivnega (reaktivnega) razmišljanja: pred nas se postavi problem in mi se nato na neki način odzovemo. Vnaprejšnje (proaktivno) razmišljanje pa pomeni, da moramo, če hočemo stvari pravilno izvesti, poiskati dodatne informacije. Množica podatkov ni dovolj, da sestavimo popolno sliko o obravnavani zadevi; poiskati moramo dodatne informacije ter opraviti morebitne dodatne poizvedbe, intervjuje in preizkuse, to pa seveda zahteva od nas več razmišljanja.

6.1.6. Operativnost razmišljanja

Operativnost razmišljanja obsega poglede drugih ljudi, prednosti, cilje, alternative, posledice, ugibanja, odločitve, razreševanje konfliktov, ustvarjalnost in mnoge

druge vidike, ki običajno niso zajeti v načinu razmišljanja, ki se uporablja pri analizi informacij.

6.1.6.1. Kritično razmišljanje

Tradicija zahodnjaškega načina razmišljanja zelo poudarja kritično razmišljanje. Slednje je značilno za zelo stabilno družbo, kot je bila antična grška država, ter za družbo, ki prekipeva od konstruktivne in ustvarjalne energije, ko je potrebno ločiti tisto, kar je vredno, od tistega, kar je nepristno. Vendar pa take situacije niso pogoste, zato je poleg kritičnega potrebno še konstruktivno in ustvarjalno razmišljanje. Je pa res, da je kritizirati mnogo laže kot ustvarjati. Pri tem je v ospredju človeški ego, ki velikokrat ne popušča v potrebi imeti prav. Pogosto smo v takih primerih priča agresivnemu (nasilnemu) in defenzivnemu (obrambnemu) razmišljanju in le redko konstruktivnemu.

6.1.6.2. Analiza in načrt

S pomočjo analize razstavimo vseobsežne in zapletene situacije v takšne situacije, ki jih lahko obvladujemo. Pomaga nam poiskati vzrok problema, ki ga nato poskušamo odpraviti. Pri revidiranju pa samo analiziranje ni dovolj, ampak je nujno potrebno tudi načrtovanje. S pomočjo načrta oblikujemo rešitve. Načrtno razmišljanje nam omogoči, da sestavimo stvari tako, da dosežemo, kar želimo. Pri načrtovanju revidiranja storimo vse, da bomo lahko zbrali dovolj revizijskih dokazov za oblikovanje ustreznega mnenja. Pri tem moramo še kako ustvarjalno razmišljati.

6.1.6.3. Ustvarjalno razmišljanje

V vsaki interno organizirani ureditvi obstaja absolutna potreba po ustvarjalnosti. Zato je treba posvetiti pozornost ustvarjalnemu razmišljanju, saj je ta oblika ključni del razmišljanja (za izboljšanje, načrtovanje, reševanje problemov, spreminjanje, snovanje in tako naprej).

Tudi v revizijski stroki bi morali vedno razmišljati ustvarjalno, v smeri novih idej in prihodnosti, pa čeprav včasih ideja ne bo logična, morda bo za vedno ostala »nora«, vendar - pomembno je imeti vedno nove in nove ideje.

Nekateri menijo, da so vsi ljudje ustvarjalni, le da so nekateri od njih zavrti. Zavrtost pa izvira iz šolanja, ki zahteva v pretežni meri le »pravilne odgovore«. Osvobajanje in ustvarjalno razmišljanje pa seveda dopušča, da tvegamo tudi kakšno napačno misel in poraz, pa čeprav je prizadet naš ego, ki hoče imeti vedno imeti prav.

6.2. Sklep

V vsakdanjem življenju nas nenehno spremljajo besede globalizacija, nova ekonomija, novi trgi, prost pretok ljudi in kapitala, strateško usmerjanje in povezovanje, sinergije, maksimiranje enote lastniškega kapitala. S temi pojavi in procesi se morajo soočiti tudi revizijske družbe in zaposleni revizorji. Ne le, da zadeve spremljajo, morajo jih obvladovati in novim razmeram prilagoditi svojo poklicno usposobljenost. Revizor bi moral postati za naročnika zaupanja vredna oseba, ki mu je praktično na razpolago skozi celo poslovno leto, pri čemer pa je treba paziti, da ne bo ogroženo revizorjevo neoporečno delo ter načela nepristranskosti, neodvisnosti in dolžne poklicne skrbnosti. Revizor in naročnik bosta morala postati poslovna partnerja, ki si bosta zaupala in s tem krepila ugled revizijske družbe in naročnika.

6.3. Literatura

- Brian Tracy: High performance leadership. Vernar consulting, Bled 2000.
- Nathaniel Branden: Self-esteem at work. Jossey-Bass, Inc. Publishers, San Francisco1998.
- Edvard de Bono: Teach your child how to think. Rotis, Maribor 1999.
- Kenneth Blanchard & Rober Lorber: Putting the one minute manager to work. Taxus, Ljubljana 1994.
- K. Blanchard, D. Carew & E. Parisi-Carew: The one minute manager builds high performing teams. Taxus, Ljubljana 1995.
- Dale Carnegie in drugi: Kako uspešno vodimo ljudi. Mladinska knjiga, Ljubljana 1993.
- R. S. Kaplan & D. P. Norton: Uravnoteženi sistem kazalnikov. Gospodarski vestnik, Ljubljana 2000.
- Stane Možina: Osnove vodenja. Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, Ljubljana 1994.
- D. H. Taylor, G. W. Glezen: Revidiranje - zasnove in postopki. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1996.
- Slavka Kavčič: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. (kako do odličnosti 24 ur na dan). 12. forum odličnosti in mojstrstva, Otočec 2000.

- Marjan Mahnič: Temeljne poklicne sposobnosti slovenskega revizorja ob vstopu v novo tisočletje. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.
- Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1993.

7. RAZMERJE DO NAROČNIKA PO PRIDOBITVI POSLA

7.1. Predstavitev priložnosti za revizijsko stroko

7.1.1. Predpostavke in omejitve

MSR 310 - Poznavanje poslovanja - zahteva od revizorja, da pred sklenitvijo pogodbe o revizijskem poslu pridobi osnovno poznavanje dejavnosti in poslovanja naročnika ter njegovega poslovodstva, obenem pa prouči, ali je sposoben pridobiti ustrezno ustrezno raven znanja o poslovanju, da bi lahko opravil revizijo. Po sprejetju revizijskega posla mora revizor zagotoviti, da bo pridobil še podrobnejše informacije.

Namen tega poglavja je prikazati možnosti za pridobivanje znanja o poslovanju naročnika revizijske storitve in lastnostih njegovega poslovodstva.

Revizor mora pri opravljanju tako revizijskih kot tudi sorodnih storitev poznati bistvene dejavnike, ki vplivajo na poslovanje naročnika, in imeti za to potrebno znanje.

Ker je revizija kot posel najpogostejša revizijska storitev, bodo v nadaljevanju prikazane priložnosti v njenem okviru. Pri tem bo pozornost namenjena revizijskim postopkom, ki jih obravnava MSR 310.

7.1.2. Možnosti za izboljšanje pridobivanja znanja o poslovanju naročnika

Hitre in burne spremembe v gospodarstvu v svetu in Sloveniji zahtevajo od revizorja izboljšanje postopkov za pridobivanje znanja o poslovanju naročnika in zagotavljanje potrebnega znanja. Ponudba storitev revizijske stroke ne bo smela ostati na sedanji ravni, ampak bo treba spremljati in upoštevati gospodarske spremembe, ki jih pričakujemo v prihodnosti.

Priložnosti za izboljšanje sedanjega pridobivanja znanja o poslovanju naročnika in za zagotavljanje potrebnega znanja so

- zagotovitev, da ima naročnik od revizije dodatne koristi,
- specializacija članov skupine in

- povečanje vloge računalniško podprtih tehnik revidiranja.

7.1.3. Dodatne koristi za naročnika

Kot merilo dobro opravljene revizije bi morali upoštevati tudi naročnikovo zadovoljstvo z delom, ki ga je opravil revizor. Da bi se naročniku lahko zagotovile dodatne koristi, se mora revizor s poslovodstvom dogovoriti, kaj natančno poslovodstvo želi in pričakuje od opravljenega posla; razumeti moramo njegovo videnje uspeha in načine merjenja dodatnih koristi. Dodatne koristi je možno v posameznih primerih posebej ovrednotiti.

7.1.4. Specializacija članov revizijske skupine

V skladu z načelom revidiranja št. 1 temeljnih revizijskih načel za delovanje revizijskih družb mora revizor ustrezno načrtovati in skrbno nadzirati delo morebitnih sodelavcev, da bi revizijo opravil učinkovito, uspešno in pravočasno, pa tudi, da bi posamezni izvajalci opravili svoje naloge kakovostno in v razpoložljivem času. Nadzor mora biti neprekinjen in načrten.

Zaradi povečanja zahtevnosti in zapletenosti poslovanja, procesa svetovne globalizacije in razvoja strokovnih znanj je vedno bolj v ospredju skupinska (timska) narava dela pri opravljanju revizijskih postopkov. Delovanje skupine kot homogenega osebka izboljšuje obvladovanje revizijskega tveganja. Pri delegiranju nalog v skupini je treba upoštevati sposobnosti, znanje in izkušnje posameznih članov skupine. Vsako skupino naj bi sestavljali člani z različnim tehničnim znanjem, na primer strokovnjak za računovodska vprašanja, strokovnjak za posamezno industrijsko dejavnost, strokovnjak za informacijske sisteme, davčni svetovalec. Posamezne naloge je možno združevati.

7.1.5. Povečana vloga računalniško podprtih tehnik revidiranja

Vedno bolj razširjena uporaba informacijske tehnologije vpliva na številna področja, na primer na elektronsko poslovanje in trgovanje po medmrežju. Baze podatkov vedno večjega števila mednarodnih podjetij z odvisnimi podjetji v Sloveniji so nameščene v državah matičnih podjetij, pri vseh podjetjih pa se računovodske informacije v vedno večji meri obdelujejo avtomatično in se v klasični papirni obliki sploh ne pojavljajo več.

Za obdelovanje podatkov si revizorji že danes priskrbimo datoteke poslovnih evidenc revidiranih podjetij, v prihodnosti pa bo treba poznati tudi način delovanja računalniškega okolja in programskih paketov, ki so oblikovali informacije. Revizor mora pridobiti zadostno zagotovilo, da so podatki v elektronski obliki verodostojni ter da jih bo lahko uporabil pri preizkušanju notranjih kontrol in preizkušanju podatkov.

S pomočjo strokovnjakov za informacijsko tehnologijo je treba v primerih zahtevnejših ter vseobsežnih in zapletenih informacijskih okolij oziroma naročnikovega močnega zanašanja na informacijske procese spoznati njegov informacijski sistem, da bi spoznali tudi pomembna tveganja pri njegovem poslovanju, ki se nanašajo na informacijsko tehnologijo.

7.1.6. Pogoji za uresničevanje nalog

Ključni dejavnik uspeha pri delovanju revizijskih družb so zaposlenci in zunanji sodelavci s svojim znanjem, izkušnjami in osebnostnimi vrlinami. Vsak posameznik bi si moral prizadevati, da bi se s svojim delovanjem in obnašanjem čim bolj približal odličnosti pri človeku. Zaradi potreb po vedno novih spoznanjih, ki zadevajo revizorjevo delovanje, se mora vsak revizor izobraževati iz svojih lastnih nagibov, in sicer v okviru revizijskih družb in strokovnih inštitucij.

Ne glede na obstoječe in pridobljeno znanje pa bo se bo dogajalo, da revizor s svojim strokovnim znanjem in izkušnjami ne bo kos nalogi. V tem primeru bo treba k delu v revizijski skupini začasno ali stalno pritegniti strokovnjake za posamezna področja.

Med možnimi ukrepi za izboljšanje storitev so najpomembnejši

- zagotavljanje človeških zmožnosti,
- izobraževanje in
- vključevanje veščakov z drugih področij.

7.1.7. Zagotavljanje človeških zmožnosti

Gibalo razvoja revizijskih družb so njihovi zaposlenci in zunanji sodelavci s svojim znanjem, izkušnjami in osebnostnimi vrlinami.

Zaradi svoje vloge, predvsem pa zaradi poslanstva poklica, bi se moral vsak revizor razvijati v smeri odličnosti, revizijske družbe pa bi ga morale pri tem spodbujati oziroma to zahtevati od svojih zaposlencev.

7.1.8. Izobraževanje

Revizor mora pri svojem delu uporabljati visoko raven multidisciplinarnih znanj s področja klasičnih ekonomskih znanosti pa tudi revizije, računovodstva, statistike, računalništva, podjetništva, matematike in tehnike. Ta področja znanosti se hitro razvijajo, znanstveni dosežki se vedno hitreje prenašajo v prakso in v poslovanje podjetij, temu procesu pa mora slediti tudi revizor, tako da nenehno izpopolnjuje svoje znanje.

Revizor mora pri pridobivanju znanja upoštevati formalne poti do znanja, to je prek organiziranih oblik izobraževanja, pa tudi neformalne poti do znanja, na primer s samoizobraževanjem, radovednostjo in tako naprej.

7.1.9. Vključevanje veščakov z drugih področij

Glede na težnje razvoja revizijskega dela je pričakovati, da v posameznih primerih revizorji kljub dodatnemu izobraževanju ne bomo kos nalogam.

V takih primerih bo treba k delu v revizijski skupini pritegniti strokovnjake, posebej s področja računalništva, davkov in tehničnih področij (na primer pri revidiranju naročnikov v gradbeni dejavnosti).

Če revizijske družbe nimajo dovolj strokovnjakov s teh področij, jih bodo morala, kolikor dopuščajo možnosti, zaposliti oziroma jim ponuditi dodatne možnosti dolgoročnega sodelovanja.

Prav pri zaposlovanju strokovnjakov z ozkim in specifičnim področjem znanj so možnosti za sodelovanje med revizijskimi družbami, reševanje raznolikih primerov iz prakse pa bo v zadovoljstvo tudi strokovnjaku samemu.

7.2. Literatura

1. Meta Duhovnik: Tveganja s sprejemom revizijskega posla. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000.
2. Global Release. E&Y Audit Inovation, Ernst & Young International, 1997.
3. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Revizor 5/94.
4. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1997.

SUMMARY ● *Since, in Slovenia, the auditing profession has been carried out as a market activity for several years and in the course of time the practice has established certain attitudes to this profession and its main weaknesses and threats have been identified, the Committee of the Auditing Section was able to determine the development vision of the auditing profession based on experience and expectations.*

The article is divided into two parts, dealing with different subjects, but closely interconnected. The first part deals with future auditing opportunities and with the development of other areas in which auditors can apply their knowledge and experience and help their customers in achieving better business efficiency. There is a presentation of various consulting services that might be provided by auditors. The second part of the article stresses the request for consistent respect for ethic principles and rules written in the Code of Ethics, and the need for permanent professional advanced training and comprehensive personal development of the auditor as an economic counsel.

Key words ● *auditor, development, vision, consulting, ethics, professional capacity managing of companies, economic expertise, information technology, internal audit, obtaining of job, audit group, audit company.*