Sodelovanje z drugo linijo in zunanja presoja notranje revizije

Vprašanje

Ali lahko notranja revizija pri svojih poslih sodeluje s funkcijami druge linije in se zanese na njihovo delo?

Ali takšno sodelovanje pomeni ogrožanje njene neodvisnosti oziroma nepristranskost in kako mora biti dokumentirano?

Kakšna je vloga vodje notranje revizije pri izbiri zunanjega presojevalca kakovosti ter kakšno strokovno znanje potrebujejo člani revizijskih komisij za presojo teh vprašanj?

Odgovor

Sodelovanje z drugo linijo je sestavni del uspešnega in učinkovitega notranjega revidiranja. O njegovi ustreznosti je treba presojati glede na dejanske vloge sodelujočih, kakovost uporabljenega dela in podprtost zaključkov. Samo dejstvo sodelovanja ni dokaz ogrožene neodvisnosti ali nepristranskosti.

Usklajevanje z drugimi dajalci zagotovil je zahtevano

Standard 9.5 Globalnih standardov notranjega revidiranja zahteva usklajevanje z notranjimi in zunanjimi dajalci zagotovil ter razmislek o zanašanju na njihovo delo. Ob zanašanju mora biti podlaga dokumentirana; odgovornost za zaključke ostaja pri vodji notranje revizije. [1]

Usklajevanje je torej zahtevano, odločitev o uporabi konkretnega dela pa temelji na strokovni presoji. Iz tega ne izhaja obveznost sodelovanja druge linije pri vsakem poslu ali uporabe vsakega razpoložljivega zagotovila.

Model treh linij IIA poudarja povezovanje zagotovil ter pregledno razmejitev odgovornosti. Funkcije obvladovanja/upravljanja tveganj, skladnosti ali informacijske varnosti lahko prispevajo strokovno znanje in izide spremljanja. Njihov položaj ni enak položaju notranje revizije, vendar to samo po sebi ne preprečuje uporabe njihovega dela. Neodvisnost zahteva tudi konstruktivno sodelovanje in preglednost med vlogami. [3]

Zanašanje zahteva kritično presojo in sledljivo dokumentacijo

Izvedbena pojasnila standarda 9.5 usmerjajo k presoji nepristranskosti in usposobljenosti dajalca ter ustreznosti njegovega konkretnega dela. Standard 14.6 zahteva dokumentacijo, ki podpira izide in usposobljeni osebi omogoča ponovitev dela ter enake izide. Zanašanje lahko zmanjša lastno testiranje. [1]

V praksi priporočamo, da je iz spisa razvidno, katero delo druge linije je bilo uporabljeno, katero obdobje in področje zajema, kateri dokazi so dostopni ter kako je notranji revizor iz njih oblikoval svoje zaključke. Posebno pozornost zaslužijo morebitna odgovornost sodelujoče osebe za zasnovo ali izvajanje presojanih kontrol, nasprotja interesov in omejitve opravljenih preveritev.

Predhodna presoja dajalca zagotovil je koristna, vendar je treba pokazati tudi ustreznost njegovega dela za konkretni posel. Pri tem ni potrebno avtomatično ponoviti vseh testov. Potrebni dodatni postopki so odvisni od tveganj in kakovosti razpoložljivih dokazov.

Pomanjkljiva dokumentacija lahko pomeni, da zaključki niso dovolj podprti; sama po sebi še ne dokazuje izgube neodvisnosti. Enako tudi potrjen letni načrt, razkritje sodelovanja in sprejeta priporočila sami po sebi ne potrjujejo popolne skladnosti izvedbe. Ta vprašanja je treba presojati ločeno.

Vodja notranje revizije ima pri zunanji presoji dejavno vlogo

Pri zunanji presoji kakovosti po standardu 8.4 vodja notranje revizije pripravi načrt in ga obravnava z organom nadzora. Ta sodeluje pri določitvi obsega in pogostosti ter odobri načrt, vključno z usposobljenostjo in neodvisnostjo presojevalcev. Vodja notranje revizije mora pri izbiri zagotoviti vsaj enega člana presojevalske skupine z veljavnim nazivom CIA. [2]

Če gre za takšno presojo, izbira izvajalca in določitev pogojev presoje ob popolni izključitvi vodje notranje revizije nista skladni z razmejitvijo vlog po standardu 8.4. Njegova vključitev omogoča strokovni prispevek in izpolnitev njegovih odgovornosti, ne daje pa mu seveda pravice veta nad izbiro presojevalca.

Standard predvideva presojo najmanj enkrat v petih letih, kar pa ne izključuje pogostejših pregledov. Organ nadzora mora popolne rezultate prejeti neposredno od presojevalca. [2]

Najprej je treba razjasniti vrsto in namen pregleda

Omejen pregled posameznega posla ni samodejno celovita zunanja presoja funkcije po standardu 8.4. Razjasniti je treba, ali gre za presojo kakovosti, ciljno preveritev določenega strokovnega vprašanja ali drug nadzorni postopek. Od tega so odvisni merila, vloge in način uporabe rezultatov.

Iz standarda 8.4 zato ni mogoče izpeljati splošne pravice vodje notranje revizije, da prepreči vsak pregled svojega dela. Prav tako zgolj poimenovanje postopka kot zunanje presoje ne razreši vprašanj njegovega pooblastila in izvedbe.

Za pregledno izvedbo priporočamo pisno opredelitev pooblastila naročnika, namena, obsega, meril, usposobljenosti in neodvisnosti izvajalca, načina pridobivanja pojasnil ter prejemnikov in predvidene uporabe poročila. Morebitne ugotovitve naj bodo povezane z dokazi in jasno opredeljenimi strokovnimi merili. Skladnost naročanja je treba posebej preveriti glede na veljavno zakonodajo in interne akte organizacije.

Strokoven nadzor zahteva poznavanje notranjerevizijske stroke

Kompetenčni okvir IIA iz leta 2025 za člane revizijskih komisij priporoča napredno raven notranjerevizijskih in profesionalnih kompetenc. Gre za priporočeno smernico, ki za nove člane z vrzelmi v znanju predvideva tudi podporo vodje notranje revizije pri njihovem odpravljanju. [4]

Posebej problematično je, kadar osebe, ki v revizijskih komisijah nastopajo kot strokovnjaki, presojajo kakovost ali neodvisnost notranje revizije brez zadostnega poznavanja njenih standardov in metodologije. Poznavanje računovodstva ali zunanjega revidiranja samo po sebi še ne zagotavlja razumevanja posebnosti notranje revizije. Nezadostno poznavanje stroke lahko vodi do napačnih zahtev, nepotrebnega podvajanja dela ali neupravičenih posegov v strokovno samostojnost.

Revizijska komisija mora delo notranje revizije kritično preverjati. Presoja naj temelji na aktualnih standardih, preverjenih dejstvih in strokovnem dialogu. Morebitne kompetenčne vrzeli je treba prepoznati ter odpraviti z ustreznim usposabljanjem in strokovno podporo.

Pojasnilo o naravi mnenja:

Združenje notranjih revizorjev IIA – Slovenski inštitut opozarja, da je podan odgovor neobvezna razlaga strokovnih pravil, saj Združenje notranjih revizorjev IIA – Slovenski inštitut ni pristojen za tolmačenje Mednarodnih standardov strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju in lahko le-te tolmači le izdajatelj, to je The Institute of Internal Auditors.

Izraženo mnenje Združenje notranjih revizorjev IIA – Slovenski inštitut je strokovno stališče pridobljeno s strani strokovnjakov, ki sodelujejo v Upravnem odboru Združenja notranjih revizorjev IIA – Slovenski inštitut, z namenom svetovanja članom tega združenja. Zgoraj navedeno stališče predstavlja splošno pojasnilo glede zastavljenega vprašanja, pri čemer smo pri njegovi sestavi izhajali izključno iz informacij, ki so nam bile posredovane skupaj z vprašanjem in za katere smo pri pripravi predmetnega pojasnila predpostavljali, da so točne in pravilne.

Navedeno stališče tako ne predstavlja oziroma nadomešča strokovnega mnenja, izdelanega na podlagi poglobljene analize obravnavane tematike. Kljub temu, da smo zadevno pojasnilo pripravili po svoji najboljši strokovni moči, ne prevzemamo nikakršne odgovornosti v zvezi s pravilnostjo stališč izraženih v njem, prav tako kot tudi ne izključujemo možnosti, da bi katerikoli pristojni organ sprejel drugačna stališča, kot smo jih navedli v tem dokumentu.

Viri

[1] The IIA (2024). Globalni standardi notranjega revidiranja. Slovenski prevod. Zlasti standardi **9.5 Usklajevanje in zanašanje na druge**, **14.6 Dokumentacija o poslu** in **8.4 Zunanja presoja kakovosti**. Standardi veljajo od 9. januarja 2025. (https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/2023-7726-gui-global-ia-standards-esloveno-02-07-24.pdf)

[2] The IIA. Pogosta vprašanja o zagotavljanju kakovosti notranje revizije. Izvirni naslov: *Quality services frequently asked questions*. Uradna pojasnila o zunanji presoji kakovosti, izbiri presojevalca in odgovornostih vodje notranje revizije ter organa nadzora. Besedilo v angleščini. (https://www.theiia.org/en/group-services/quality-assurance/quality-services/faq)

[3] The IIA (2026). Model treh linij: dajanje zagotovil in svetovanje v podporo uspešnemu upravljanju. Izvirni naslov: *Three Lines Model: Assurance and Advice in Support of Effective Governance*. Stališče IIA o vlogah treh linij, njihovi neodvisnosti, sodelovanju in usklajevanju zagotovil. Besedilo v angleščini. (https://www.theiia.org/globalassets/site/resources/statements-of-position/tlm_assurance_advice_support_effective_gov_en.pdf)

[4] The IIA (2025). Kompetenčni okvir notranjega revidiranja. Izvirni naslov: *Internal Auditing Competency Framework*. Priporočena strokovna smernica; posebej str. 16, razdelek *Audit Committee Member*, o kompetencah članov revizijskih komisij. Besedilo v angleščini.(https://www.theiia.org/globalassets/site/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/global-practice-guide-internal-auditing-competency-framework/gpg_internal_auditing_competency_framework_english.pdf)