

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

PETRA ALENKA POLANEC



UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL NA PODROČJU PRODAJE**

Ljubljana, september 2017

PETRA ALENKA POLANEC

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Petra Alenka Polanec, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Revidiranje notranjih kontrol na področju prodaje, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko izr. prof. dr. Majo Zaman Groff

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 NOTRANJE KONTROLE V ORGANIZACIJI.....</b>	<b>4</b>
1.1    Ustroj notranjih kontrol .....	5
1.1.1    Okolje kontroliranja.....	6
1.1.2    Računovodski sistem .....	8
1.1.3    Kontrolni postopki .....	9
1.2    Uvedba in vzdrževanje notranjih kontrol .....	10
<b>2 CILJI KONTROLNIH POSTOPKOV .....</b>	<b>11</b>
2.1    Popolnost vnosa .....	13
2.1.1    Preveritev delovanja zaporedja oštevilčevanja listin.....	13
2.1.2    Ugotavljanje popolnosti obdelave s pomočjo kontrolne vsote .....	14
2.1.3    Ugotavljanje odprtih postavk – neobdelani dokumenti .....	14
2.2    Točnost vnosa in odobritev posla .....	14
2.3    Ažurnost in neoporečnost evidenc .....	15
2.4    Varnost sredstev.....	15
2.5    Razmejitev dolžnosti .....	15
2.6    Nadziranje delovanja .....	16
<b>3 NOTRANJE KONTROLE NA PODROČJU PRODAJE .....</b>	<b>16</b>
3.1    Pregled vzpostavitve notranjih kontrol na področju prodaje .....	17
3.2    Preveritev delovanja notranjih kontrol na področju prodaje .....	18
3.2.1    Preverjanje pravilnosti diagrama poteka poslov .....	20
3.2.2    Ocenjevanje delovanja notranjih kontrol na področju prodaje.....	21
3.2.3    Evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol.....	21
<b>4 ORGANIZACIJA A IN NOTRANJE KONTROLE NA PODROČJU PRODAJE V ORGANIZACIJI A .....</b>	<b>22</b>
4.1    Predstavitev Organizacije A .....	22
4.1.1    Sistem upravljanja v Organizaciji A.....	23
4.1.2    Poslovno okolje, posebnosti trga in panoge .....	23
4.1.2.1    Rast prodaje .....	23
4.1.3    Računovodski sistem Organizacije.....	25
4.1.4    Proces prodaje in naloge zaposlenih v Organizaciji A .....	26
4.1.4.1    Sprejem in obdelava naročil .....	26
4.1.4.2    Šifra kupca .....	27
4.1.4.3    Datum na naročilu.....	27
4.1.4.4    Dobavnica in datum dobave .....	28

4.1.5	Odprema .....	29
4.1.6	Izdaja računa.....	30
4.1.7	Evidentiranje v računovodski sistem.....	31
4.1.8	Plačila .....	32
4.1.9	Popravek vrednosti terjatev in izterjava kupcev .....	32
4.1.10	Reklamacije .....	35
4.1.11	Arhiviranje izdanih faktur in dostop do podatkov.....	36
4.2	Vzpostavitev notranjih kontrol v Organizaciji A v prodajnem procesu.....	36

<b>5</b>	<b>REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL NA PODROČJU</b>	
	<b>PRODAJE.....</b>	<b>37</b>
5.1	Preveritev delovanja notranjih kontrol v Organizaciji A in njihovo dokumentiranje .....	39
5.1.1	Preveritev pravilnosti diagrama poteka v Organizaciji A .....	39
5.1.1.1	Pogodba .....	42
5.1.1.2	Cenik.....	42
5.1.1.3	Naročilo .....	42
5.1.1.4	Dobavnica .....	42
5.1.1.5	Izdani račun .....	43
5.1.1.6	Plačilo .....	43
5.1.2	Vzpostavitev notranjih kontrol na področju prodaje v Organizaciji A .....	43
5.1.3	Preveritev delovanja notranjih kontrol in izbira velikosti vzorca notranjih kontrol na področju prodaje v Organizaciji A .....	44
5.2	Popolnost in točnost zbranih podatkov .....	50
5.3	Revidiranje notranjih računovodskih kontrol na področju prodaje v Organizaciji A.....	53
5.4	Ugotovitve glede vzpostavljenih notranjih kontrol v Organizaciji A.....	54
<b>6</b>	<b>POROČANJE PRISTOJNIM ZA UPRAVLJANJE.....</b>	<b>55</b>
<b>7</b>	<b>OCENA DELOVANJA NOTRANJIH KONTROL V REVIDIRANI ORGANIZACIJI A NA PODROČJU PRODAJE.....</b>	<b>56</b>
	<b>SKLEP.....</b>	<b>57</b>
	<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>59</b>

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Starostna struktura terjatev do kupcev v državi v EUR.....	33
Tabela 2: Gibanje popravka vrednosti terjatev .....	33
Tabela 3: Izbor notranjih kontrol za preveritev delovanja .....	44

## **KAZALO SLIK**

Slika 1: Krogotok prodaje v Organizaciji A.....	41
---	----





## UVOD

Vodenje organizacije je usmerjeno v doseganje zastavljenih ciljev. Na delovanje organizacije vplivajo številni dejavniki, ki povečujejo tveganje. Naloga poslovnega organa v organizaciji je pravočasno in ustrezno odzivanje na dejavnike tveganja. Sistem za njihovo obvladovanje imenujemo tudi sistem notranjih kontrol. Gre za mrežo kontrolnih točk, ki omogočajo varovanje sredstev in virov ter zanesljivost računovodskih in drugih informacij (Potočnik, 2000, str. 65).

O pomenu notranjih kontrol govori tudi Sarbanes–Oxleyjev zakon (angl. *Sarbanes-Oxley Act*; v nadaljevanju SOX), ki je temeljni zakon za področje upravljanja družb v Združenih državah Amerike. V skladu s SOX-om je potrebno izboljšati kakovost poročanja in učinkovitost notranjih kontrol, kar naj bi bil temelj za visokokakovostno redno finančno poročanje. Zunanji revizorji prepoznajo pomanjkljivosti ali nepravilnosti notranjih kontrol s preverjanjem njihove vzpostavitve in delovanja. Odkrijejo približno tri četrtine pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, kar pomeni, da je preverjanje notranjih kontrol pomemben vir za odkrivanje nepravilnosti v procesih organizacije. Zahteve po zunanji reviziji lahko spodbujajo organizacije same, in sicer tako, da si prizadevajo za učinkovite notranje kontrole. Nedelujoče notranje kontrole namreč lahko vodijo do pomembnih nepravilnosti, kar lahko poslabša ugled organizacije v javnosti (Herda, Notbohm, & Dowdell, 2014, str. 99). Na razvoj notranjih kontrol močno vpliva razvoj računalniške tehnologije, kar omogoča hitrejši dostop do večje količine podatkov.

Za vzpostavitev in delovanje notranjih kontrol je odgovorno poslovodstvo organizacije. Izboljšanje delovanja notranjih kontrol je zelo odvisno od pripravljenosti vodstva za razreševanje morebitnih problemov (Munsif, Raghunandan, & Rama, 2012, str. 203–206). Vzpostavitev in delovanje notranjih kontrol pa nista pomembna zgolj v gospodarskih organizacijah, temveč tudi za proračunske uporabnike.

Organizacija oblikovani skupni poslovni politiki podredi politike temeljnih poslovnih funkcij, organizacijskih enot in strokovnih področij (Kokotec-Novak, 2006, str. 1). Specifično področje in sestavni del skupne politike organizacije predstavljata tudi prodaja in visoke zahteve kupcev.

Večje revizijske družbe pri izvedbi revizije v revidiranem podjetju praviloma porabijo sorazmerno največ časa za preveritev vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol. Prav tako kakovostneje poročajo o notranjih kontrolah, kar zmanjšuje tveganje v podjetju (Herda et al., 2014, str. 99).

Preveritev notranjih kontrol mora potekati tako, da je v vsakem obdobju pregledan določen

segment notranjih kontrol. Notranje kontrole v organizaciji naj bi delovale nemoteno in imele pomemben vpliv na pripravo računovodskih izkazov. Lahko trdimo, da je točnost računovodski podatkov močno povezana s preveritvijo notranjih kontrol (Leng & Zhang, 2014, str. 785).

Notranje kontrole v organizaciji predstavljajo orodje za doseganje ciljev. Pri notranjih kontrolah mora revizor preučiti pet ključnih elementov notranjega kontroliranja, in sicer okolje kontroliranja, analizo tveganj, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadziranje. Okolje kontroliranja je temelj celotne ureditve notranjega kontroliranja in določa red, ustroj in razpoloženje, kar vpliva na celotno kakovost notranjega kontroliranja. Analiza tveganj ima kot sestavina notranjega kontroliranja ključno vlogo pri izbiri ustreznih kontrolnih aktivnosti, ki jih organizacija sprejema za doseganje namenov organizacije in odločanje o ustreznem odzivanju. Glavna strategija za zmanjšanje tveganj temelji na kontrolnih aktivnostih, ki zajemajo ukrepe, kot so npr. razmejitev nalog, usklajevanje računov in kontrole obdelave podatkov ipd. Uspešno informiranje in komuniciranje je za vodenje in nadziranje delovanja organizacije bistvenega pomena, saj potrebuje poslovodstvo dostop do ustreznih, popolnih, zanesljivih, točnih in pravočasnih sporočil, ki se nanašajo na notranje in zunanje dogodke. Ker se organizacije nenehno soočajo s spremembami, je potrebno ureditev notranjih kontrol nenehno spremljati, da te ostajajo usklajene s spremenjenimi nameni, dejavniki in tveganjem (Bajcar, 2015, str. 8).

Namen magistrskega dela je celovit pregled pomena vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol na področju prodaje v obravnavani Organizaciji v preučevanem obdobju, predstavitev revidiranja notranjih kontrol in problemov, ki se tekom revizije lahko pojavijo na tem področju.

S preučevanjem domače in tuje strokovne literature v elektronski in tiskani obliki ter lastnega znanja s področja revidiranja notranjih kontrol v magistrskem delu strnjeno opisujem pomen, delovanje in preizkušanje notranjih kontrol na področju prodaje.

Cilji kvalitativne in kvantitativne raziskave v okviru magistrske naloge so predstaviti funkcije in cilje notranjih kontrol ter področja njihovega delovanja. Na razumljiv način želim prikazati pomen kontrolnih postopkov v organizaciji in presoditi vzpostavitev notranjih kontrol in njihovega delovanja na primeru obravnavane Organizacije A. Zastavljen cilj je tudi prepoznati dejavnike, ki vplivajo na zanesljivost in učinkovitost notranjih kontrol na področju prodaje, ter s pomočjo analize njihovo preverjanje ter pregled in ocena učinkov notranjih kontrol na področju prodaje. Končni cilj je ugotoviti pomanjkljivosti in/ali nepravilnosti v sistemu delovanja notranjih kontrol.

Poleg tega je cilj raziskave doseči zavedanje o pomenu izvajanja rednega revizijskega pregleda notranjih kontrol v organizacijah ter preveriti ustreznost vzpostavitve notranjih

kontrol, ki omogočajo urejeno poslovanje, ki je gospodarno in učinkovito, skladno z zakonskimi in podzakonskimi predpisi in akti. S tem je povezana preučitev skladnosti izvajanja nalog v omenjeni Organizaciji A, katere so temelj za zmanjšanje tveganja pri poslovanju organizacije (odprava nepravilnosti, zmanjšanje števila napak) in vodijo do uspešnosti delovanja in poslovanja prodajne službe.

Temeljno raziskovalno vprašanje v okviru magistrske naloge je, ali so notranje kontrole v Organizaciji A ustrezno vzpostavljene in ali delujejo v celotnem revidiranem obdobju, kar pomeni, da se revizor pri preizkušanju podatkov na notranje kontrole lahko zanaša. Pristop zanašanja na (učinkovito) delovanje notranjih kontrol revizorju pomaga, da lahko zmanjša obseg nadaljnjega dela pri preizkušanju podatkov, ki bodo podlaga za podajo končnega revizijskega mnenja. Odkritja nepravilnosti in/ali pomanjkljivosti v preveritvi notranjih kontrol revizor poroča tudi v pismu poslovodstvu.

V prvem delu magistrskega dela je uporabljen deduktivni pristop. Pri tej metodi je za izhodišče uporabljena analiza sekundarnih virov podatkov, kjer so navedena teoretična dogajanja s področja notranjih kontrol v procesu prodaje, ki so povzeta po tuji in domači literaturi v obliki člankov, internetnih objav, avtorskih del, ter znanja, pridobljenega v času magistrskega dela.

Empirično raziskovalni del temelji na analizi obstoječega stanja notranjih kontrol v Organizaciji A. Za zagotavljanje primarnih podatkov sem s pomočjo krogotoka in narejenega posnetka stanja opisala proces notranjih kontrol na konkretnem primeru, ki je osnova za preveritev delovanja notranjih kontrol na izbranem vzorcu.

Magistrsko delo je razdeljeno na sedem poglavij. Tematika dela pa bo dodatno razdeljena po podpoglavjih. Magistrsko delo sestavljata dva vsebinsko povezana dela – teoretični in praktični del. Teoretični del naloge temelji na domači in tuji literaturi. V prvem in drugem poglavju teoretičnega dela predstavljam pomen in vlogo ter namen in cilje notranjih kontrol v organizaciji. V tretjem poglavju sledi predstavitev notranjih kontrol na področju prodaje. V četrtem poglavju predstavljam Organizacijo A in njene prodajne dejavnosti. Ob tem si pomagam s smernicami in postopki, ki jih narekuje metodologija izbrane revizijske družbe, da se lažje povezuje metodologije in prakse revidiranja. V petem poglavju sledi podrobna predstavitev vzpostavitve in delovanje notranjih kontrol na področju prodaje. Na podlagi rezultatov podrobnega pregledovanja delovanja notranjih kontrol in kontrolnih postopkov v petem poglavju, so v šestem poglavju predstavljeni rezultati pristojnim za upravljanje. Na podlagi omenjenega sledi v sedmem poglavju predstavitev ocene delovanja notranjih kontrol na področju prodaje v revidirani Organizaciji A. Magistrsko delo zaključujem s sklepnimi ugotovitvami.

# 1 NOTRANJE KONTROLE V ORGANIZACIJI

Notranje kontrole so postopki, ki jih vodstvo in zaposleni izvajajo zato, da bodo v organizaciji doseženi cilji. Gre za sisteme, tehnike in pravila, ki so zasnovani tako, da organizacija svoje cilje dosega na učinkovit način. Tovrstna pravila in postopki pripomorejo k učinkovitemu in uspešnemu vodenju organizacije, zagotavljanju verodostojnosti informacij ter pravočasnemu in točnemu poročanju (Resman, 2008, str. 6). Pod takšno opredelitev notranjih kontrol štejemo izvajanje ukrepov temeljnega poslanstva, ki opravičuje obstoj organizacije, uspešnost in učinkovitost poslovanja, varovanje sredstev pred izgubo, preprečevanje goljufij in korupcije.

Govorimo lahko o dveh vrstah notranjih kontrol, in sicer o **splošnih notranjih kontrolah** ter **notranjih računovodskih kontrolah**.

Splošne notranje kontrole so vezane na samo organiziranje poslovanja, tj. na organizacijsko strukturo, razporeditev pravic, odgovornosti ter dolžnosti zaposlenih. Njihov osnovni namen je omogočiti revizorju, da lahko prepozna problematična področja ter pomembne postavke v računovodskih izkazih. Pri tem revizor ne preverja delovanja, temveč se s splošnimi notranjimi kontrolami le seznanja ter oceni njihovo delovanje. Splošne notranje kontrole neposredno ne vplivajo na točnost, zanesljivost in popolnost računovodskih evidenc in izkazov, je pa od delovanja splošnih notranjih kontrol odvisno delovanje notranjih računovodskih kontrol (Koletnik, 2007, str. 138).

Koletnik (2007, str. 151) opozarja, da notranje računovodske kontrole zajemajo kontrolne postopke, ki neposredno vplivajo na zanesljivost, popolnost in točnost računovodskih evidenc in izkazov ter zagotavljajo uresničevanje poslovnih dogodkov skladno s standardi, zakoni, pravilniki in navodili.

Osnovni cilj revizije računovodskih izkazov in revizorja je preveritev resničnosti in poštenosti trditev posloводства v računovodskih izkazih revidirane družbe. Revizorjev cilj je poročanje uporabnikom računovodskih izkazov oziroma javnosti o rezultatih preverjanja.

Revizijsko poročilo z mnenjem predstavlja zagotovilo o verodostojnosti prikazanih informacij o družbi. Na podlagi revizijskega poročila uporabniki računovodskih izkazov sprejemajo pomembne odločitve, zato je bistveno, da revizorju zaupajo, to pa je mogoče le, če dela v skladu s pravili. Revizorjeva odgovornost je, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih na podlagi opravljene revizije. Revizor svoje delo opravlja v skladu z:

- zakonom o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/08);

- zakonom o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/09 – UPB, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15);
- ostalimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije in predpisi, izdani na njihovi podlagi;
- mednarodnimi standardi revidiranja (MSR);
- mednarodnimi standardi obvladovanja kakovosti;
- mednarodnimi standardi poslov preiskovanja;
- mednarodnimi standardi poslov dajanja zagotovil;
- mednarodnimi standardi sorodnih storitev;
- kodeksom etike za računovodske strokovnjake;
- temeljnimi revizijskimi načeli ter
- kodeksom etike zunanjih revizorjev.

Kot navaja Zakon o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/08 in 63/13) v 4. členu, mora revidiranje potekati tudi skladno z Mednarodnimi revizijskimi standardi in drugimi pravili Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja.

Predpisi med drugim od revizorja zahtevajo izpolnjevanje etičnih zahtev ter načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Večina revizorjevega dela pri oblikovanju mnenja vsebuje pridobivanje in vrednotenje revizijskih dokazov. Revizijski postopki za pridobitev revizijskih dokazov lahko vključujejo pregledovanje, opazovanje, potrjevanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje in analitične postopke, vključno s številnimi različno usmerjenimi poizvedovanji (Mednarodni standardi revidiranja 315, 2013, v nadaljevanju MSR 315). Povpraševanje in poizvedovanje lahko omogočita zbiranje kakovostnih revizijskih dokazov ter hkrati zagotovita odkrivanje pomembno napačne navedbe. Povpraševanje in poizvedovanje pa običajno ne zagotavljata zadostnih revizijskih dokazov za poročanje o pomembno napačni navedbi, kar je potrebno zagotoviti s preizkušanjem vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol ter s postopki preizkušanja podatkov (American Institute of CPAs, 2012, str. 4).

## **1.1 Ustroj notranjih kontrol**

Notranje kontrole so metode ali postopki, ki jih poslovodstvo vzpostavi, da zaščiti premoženje organizacije, zagotovi točne in zanesljive finančne podatke, skladnost z vsemi finančnimi in operativnimi zahtevami in hkrati pomaga pri doseganju zastavljenih ciljev v organizaciji (CPA Australia, 2008, str. 6).

Kontrolni postopki so usmeritve in postopki, ki so bili vzpostavljeni za zagotovitev, da lastniki in poslovodstvo lahko določajo pravilne ukrepe za zagotovitev doseganja svojih poslovnih ciljev. Kontrolni postopki pojasnijo, kako, zakaj, kaj, kje in kdaj opravljamo določeno vrsto revizijskih ukrepov (Slovenski inštitut za revizijo, 2009).

Ustroj notranjih kontrol obsega različne medsebojno povezane dejavnosti in njihove sestavne dele, lahko ga opišemo kot okolje kontroliranja, postopke ocenjevanja tveganj, informacijski sistem, vključno s povezanimi poslovnimi procesi, medsebojno obveščanje, kontrolne dejavnosti in spremljanje kontrol. Avtorji Ajiboye, Fadipe in Ajewole (2013) menijo, da so notranje kontrole nujne za doseganje poslovnih ciljev organizacije, ker jih usmerjajo k opravljanju dejavnosti skladno z določenimi cilji, predpisi, zakoni in usmeritvami.

Ustroj notranjih kontrol vzpostavi poslovodstvo organizacije, oblikovan pa je, da zagotavlja razumno zagotovilo o uresničevanju ciljev, kot so učinkovitost in uspešnost poslovanja, zanesljivost računovodskega poročanja in skladnost z veljavnimi zakoni in predpisi. Ustroj notranjih kontrol zajema pet med seboj povezanih komponent znotraj sistema notranjega nadzora: nadzor okolja, ocenjevanje tveganj, kontrolne dejavnosti, informiranje in sporočanje ter povezovanje (Ibáñez, 2007, str. 14).

Da bi revizor lahko dobro načrtoval revizijo in zbral zadostno količino revizijski dokazov ter da bi lahko potrdil trditve o obstoju, nastanku in popolnosti, mora poleg okolja kontroliranja upoštevati še dve sestavini ustroja notranjega kontroliranja, in sicer računovodski sistem in kontrolne postopke (Taylor & Glezen, 2006, str. 361).

### **1.1.1 Okolje kontroliranja**

Okolje kontroliranja zajema celoto odnosov, ozaveščenosti in ciljnega delovanja ravnateljev in drugega poslovodstva v zvezi z ureditvijo notranjega kontroliranja in njegovo pomembnostjo v organizaciji. Je del objektivne stvarnosti zunaj kontroliranja, od katerega je kontroliranje v veliki meri odvisno in ki pomembno vpliva na vzpostavljanje, povečevanje ali zmanjševanje uspešnosti kontrolnih usmeritev in postopkov (Turk, 2016). Okolje kontroliranja zajema stališča in delovanje organa nadzora in (poslo)vodstva v zvezi s pomembnostjo kontroliranja v organizaciji, zagotavlja red in organiziranost za doseganje temeljnih ciljev ureditve notranjega kontroliranja in nadzora in predstavlja temelj celotnega ustroja notranjih kontrol ter vzpostavlja razpoložanje v organizaciji, ki vpliva na kontrolno zavest zaposlenih (MSR 610, 2013, str. 60). Gre za celotno vedenje, sposobnost, zavest zaposlenih, zlasti poslovodstva in lastnikov, v zvezi s pomembnostjo kontrol. Okolje kontroliranja ima pri tem odločilen vpliv na učinkovitost in uspešnost delovanja računovodskega sistema in kontrolnih postopkov (Perner, 2009, str. 6).

Okolje kontroliranja je osnova vseh ostalih sestavnih delov notranjega nadzora in zagotavlja njihov okvir in strukturo. Vključuje dejavnike integritete, etične vrednote ter usposobljenost ljudi znotraj organizacije. Je kot celovit sistem, ki združuje odnose lastnikov in poslovodstva organizacije do vzpostavljenega računovodskega sistema in vpeljanih kontrolnih postopkov.

Okolje kontroliranja zajema odnos, zavest in dejanja poslovodstva in pristojnih za upravljanje v povezavi z notranjimi kontrolami. Podrobneje lahko v okviru okolja kontroliranja govorimo o sedmih sestavinah, ki so za zajete v Mednarodni standard revidiranja 315 Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2013, str. 60–61):

- medsebojnem obveščanju in uveljavljanju neoporečnosti ter etičnih vrednot;
- uresničevanju pristojnosti;
- sodelovanju pristojnih za upravljanje;
- načinu razmišljanja poslovodstva in njegovem slogu delovanja;
- organizacijskem ustroju;
- dodeljevanju pristojnosti in odgovornosti;
- usmeritvah in postopkih v zvezi s človeškimi viri.

Medsebojno obveščanje in uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot sta bistveni sestavini, ki vplivata na uspešnost vzpostavitve, delovanja in spremljanja kontrol. Pomembno pri tem je dejstvo, da uspešnost kontrol ne more preseči neoporečnosti in etičnih vrednot ljudi, ki jih ustvarjajo, izvajajo in spremljajo. Neoporečnost in etično vedenje izvirata iz etičnih in vedenjskih standardov v organizaciji, torej iz seznanjenosti osebja s temi standardi ter iz njihovega uveljavljanja v splošni praksi. Uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot lahko vključuje različne ukrepe poslovodstva, s katerimi zmanjšuje izzive in skušnjave, zaradi katerih bi se osebje lahko zapletlo v nepoštena, nezakonita ali neetična dejanja. Seznanjanje osebja z usmeritvami organizacije glede neoporečnosti in etičnih vrednot lahko vključuje tudi obveščanje o vedenjskih standardih prek stališč o politiki in kodeksov vedenja ter vodenja z zgledom (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2013, str. 60–61).

Uresničevanje pristojnosti se nanaša na poslovodsko presojo pristojnosti za posamezna dela in način obravnave izkušenj in znanj. Pristojnost pri tem pomeni znanje in izkušnost, potrebna za izvajanje nalog, ki opredeljujejo delo posameznika (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2013, str. 57).

Sodelovanje pristojnih za upravljanje se nanaša na njihove lastnosti, kot so na primer

neodvisnost od posloводства, izkušnje in širina, obseg vključevanja in informacije, ki jih prejema, ter natančnost delovanja, primernost delovanja, vključno z ravni, do katere opozarjajo posloводство na kočljiva vprašanja in o njih razpravljajo z njim, ter vzajemno delovanje z zunanjimi in notranjimi revizorji (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2013, str. 39). Druge naloge pristojnih za upravljanje zajemajo tudi nadziranje zasnove in uspešnega delovanja opozorilnih postopkov ter pregledovanje uspešnosti notranjega kontroliranja v organizaciji (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2013, str. 37).

Posloводство razmišlja in deluje na različne načine. Ob računovodskem poročanju je vedenje posloводства lahko previdno, napadalno ali skrbno. Način razmišljanja in slog delovanja posloводства zajema tudi značilnosti, kot so načini, kako posloводство sprejema poslovna tveganja in jih obvladuje, vedenje in ukrepanje posloводства v povezavi z računovodskim poročanjem ter odnos do obdelovanja informacij, računovodskih funkcij in osebja (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2013, str. 38).

Okolje kontroliranja določa stanje zavedanja o potrebi kontroliranja pri zaposlenih v organizaciji in je podlaga za vse druge elemente notranjega kontroliranja. Vključuje poštenost, etične vrednote, filozofijo in slog vodenja, način določanja pooblastil in odgovornosti, organiziranja in razvijanja sposobnosti zaposlenih (Cukon Mavec, 2006, str. 6).

### **1.1.2 Računovodski sistem**

Revizor se mora za uspešno opravljanje dela seznaniti z računovodskim sistemom. Računovodski sistem je pomemben za računovodsko poročanje, vključno s poslovanjem, ki je z njim povezano. S tem ko revizor spozna računovodski sistem v organizaciji, hkrati ovrednoti, ali je morebitna odsotnost dokumentiranega postopka ocenjevanja tveganj v danih okoliščinah primerna, ali ugotovi, če ta odsotnost predstavlja bistveno pomanjkljivost v preveritvi notranjih kontrol (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2013, str. 9).

Menard, Mahnič, Dobnik in Nemec (1994, str. 17) menijo, da učinkovit računovodski sistem vključuje računovodske evidence in postopke izkazovanja in evidentiranja vseh odobrenih poslovnih dogodkov (popolnost) ter opisovanje vseh odobrenih poslovnih dogodkov dovolj podrobno, da se lahko ustrezno razvrstijo za računovodsko poročanje (razkritje). Učinkovit računovodski sistem mora za vrednotenje zajemati merjenje vrednosti poslovnih dogodkov, tako da se njihove denarne vrednosti lahko izkazujejo v računovodskih izkazih, vsebovati mora tudi ustrezno prikazovanje poslovnih dogodkov ter pojasnila o njih v računovodskih izkazih (razkritje). Revizor mora pri svojem delu tudi preveriti, kdaj so poslovni dogodki nastali, da se zagotovi pravočasno evidentiranje v



pravem obračunskem obdobju (razmejitev), ki se zabeleži v računovodski sistem.

Informacijski sistem, ki je pomemben za računovodsko poročanje, vključuje različna področja, kot so razne vrste poslov v okviru delovanja organizacije, ki so za računovodske izkaze pomembni. Vključeni so tudi postopki informacijskih tehnologij (v nadaljevanju IT) in postopki ročnih ureditev, s katerimi se poslovni dogodki zaznavajo, vpisujejo, obdelujejo, po potrebi popravijo in prenesejo v glavno knjigo ter predstavijo v računovodskih izkazih. V njem se shranjujejo računovodske evidence, podporne informacije in posebne podporne postavke v računovodskih izkazih, ki so uporabljene za zaznavanje, vpisovanje, obdelovanje in predstavljanje poslov. Področje načina zajemanja dogodkov in okoliščin v informacijski sistem je temelj za računovodsko poročanje in pripravo računovodskih izkazov organizacije (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovi (IAASB), 2013, str. 9–10). Presoja vloge posamezne kontrole pri pripravi računovodskega poročanja je sama po sebi dovolj kompleksna in se še poveča, če gre za kontrole, ki izhajajo iz informacijskega sistema (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovi (IAASB), 2013, str. 8).

Koletnik (2009, str. 87) meni, da se z računovodskim sistemom dosegajo cilji izvajanja poslovnih dogodkov, ki jih mora odobriti izključno poslovodstvo. Ko je poslovni dogodek ustrezno odobren, se takoj zabeleži v računovodske evidence (takojsnje knjiženje) na ustrezne konte v ustreznem znesku in v ustrezno obračunano obdobje. Tako so poslovni dogodki iz sistema razvidni, kar pokrije cilj preveritev delovanja izpustov iz dejanskih poslovnih dogodkov pri vzpostavitvi notranjih kontrol. Računovodski sistem je tudi prikaz resničnosti in evidentiranosti vsakega knjiženega dogodka, kar preprečuje ponovno knjiženje enakega poslovnega dogodka (podvojitve računovodskih dogodkov). Računovodski sistem omogoča pravilno razvrščanje evidentiranih dogodkov na konte v računovodskih evidencah in v glavni knjigi. Sistemsko zagotovi pravilno vsoto vsakega evidentiranega poslovnega dogodka, pravilno vsoto vseh obremenitev in odobritev ter prikazuje pravilnost prenosov in pravilnost razkritja vsakega dogodka. Avtor je tudi mnenja, da naj bi z računovodskim sistemom v organizaciji dosegli cilj dostopanja do sredstev izključno preko zaposlenih po pooblastilih poslovodstva.

### **1.1.3 Kontrolni postopki**

Kontrolni postopki so močno povezani z računovodskim sistemom ter zajemajo opise kontrol, ki so namenjene preprečevanju in odkrivanju napak in nepravilnosti (Taylor & Glezen, 2006, str. 374). Menard (1994, str. 18) meni, da kontrolni postopki poleg naštetega zagotavljajo še primerjanje stanja sredstev v poslovnih knjigah in dejanskega stanja ter odpravljanje napak oziroma neuskkljenosti med stanji. Dostop do sredstev v organizaciji zagotavljajo le osebam, ki so za to pooblaščen, kar preprečuje nastanek napak ali prevar. Kontrolni postopki so v organizaciji vzpostavljeni za odobravanje, izvrševanje in evidentiranje le resničnih in pravih poslov ali poslov, ki so bili odobreni s strani

pooblaščenih oseb. Avtor tudi navaja, da kontrolni postopki omogočajo odkrivanje napak v čim krajšem možnem času, da se v organizaciji lahko pravočasno ukrepa.

Po mnenju Menard et al. (1994, str. 18) kontrolni postopki vplivajo na kontrolne cilje, da ti pri uresničevanju zagotavljajo zanesljive računovodske informacije. Kontrolni cilji so popolnost, točnost, neoporečnost in zanesljivost. Uresničeni kontrolni cilji in zanesljive računovodske informacije so posledica uspešno izpeljanih kontrolnih postopkov.

Kontrolne postopke je potrebno izpeljati na način, da dosežemo kontrolne cilje. Ob tem mora biti revizor pozoren na odkrivanje nepravilnosti ali odkrivanje prevar v računovodskih evidencah. Prevaro je z revizijskimi postopki težko odkriti, saj pogosto vključuje prikrivanje, ki se nanaša na računovodsko dokumentacijo in povezane dokumente, ter odgovor (molk) storilcev prevare na revizorjev zahtevek v revizijskem postopku. Če revizor povpraša za transakcijske dokaze, ki potrjujejo prevaro, bo storilec goljufal s poskusom ponarejanja lažnih ali nepopolnih informacij (Sarwoko & Agoes, 2014, str. 3).

## **1.2 Uvedba in vzdrževanje notranjih kontrol**

Pri uvajanju notranjih kontrol je bistvenega pomena, da organizacija popiše delovanje poslovnih procesov ter da pripravi ustrezne normative delovanja v obliki pravilnikov in navodil za delo. Na osnovi normativov organizacija popiše potencialna tveganja v svojih poslovnih procesih in vzpostavi kontrolne točke na mestih, na katerih oceni možnost nastopa največjih in najpomembnejših tveganj. Za vsako kontrolno točko je pri tem smiselno predpisati tako način kontroliranja delovanja procesa kot tudi možnosti in postopke odpravljanja nepravilnosti oziroma postopke omejevanja nadaljnjega tveganja (Gobec, 2008, str. 22).

Davia in Kostantin (2000) menita, da lahko pri uvajanju in ohranjanju notranjih kontrol sledimo sedmim fazam, ki zajemajo:

- imenovanje nadzornika in kadra notranjih kontrol;
- določanje pogojev notranjega kontroliranja;
- prepoznavanje področij, kjer so potrebna izboljšanja;
- vzpostavitev notranjih kontrol;
- usposabljanje kadra;
- preveritev delovanja učinkovitosti sistema;
- nadzor nad dokazi, ki kažejo na nepravilnosti.

Imenovanje nadzornika notranje kontrole zajema določitev odgovornega za načrtovanje in nadziranje postopkov notranjih kontrol v organizaciji, izbira kadra pa določitev oziroma

izbiro zaposlenih, ki bodo notranje kontrole izvajali.

Prva in najpomembnejša naloga nadzornika notranje kontrole je nato določanje pogojev notranjega kontroliranja. Nadzornik mora določiti, kje pričeti z vzpostavljanjem kontrol in po kakšnem vrstnem redu glede na prioritete nadaljevati. Načrtovanje notranjih kontrol prične s prepoznavanjem tistih področij poslovanja, ki so najbolj kritična in so najbolj potrebna izboljšav. Orodja, s katerimi si nadzornik pri tem pomaga, so različne dnevne evidence in poročila o nalogah in poslovanju. Če pri raziskovanju naleti na kakršne koli težave ali se mu porajajo dvomi, pridobiva mnenja različnih strokovnjakov (Davia & Kostantin, 2000).

Ob zaključenem načrtovanju notranjih kontrol sledi vzpostavitev notranjih kontrol. Faza vzpostavitve notranjih kontrol lahko zaradi reorganizacije poslovanja vzame veliko časa in je neposredno povezana z usposabljanjem kadra in nadzorom njihove usposobljenosti za opravljanje nalog notranjega kontroliranja. Usposobljenost zaposlenih, zadolženih za notranjo kontrolo, je še posebej pomembna ob uvedbi notranjega kontrolnega procesa ter v primeru dodelitve odgovornosti novemu zaposlenemu oziroma začasnemu namestniku. Tudi ko je sistem notranjih kontrol vzpostavljen in utežen, je pomembno redno obnavljanje in nadgrajevanje znanja zaposlenih (Davia & Kostantin, 2000).

Ob končani vzpostavitvi notranjih kontrol se delo na sistemu ne zaključi, saj je treba zaradi pričakovanih in nepričakovanih sprememb nadzornega okolja občasno preveriti vzpostavitev delovanja učinkovitosti notranjih kontrol. Nadzornik mora pri tem ocenjevati ustreznost in aktualnost notranjih kontrol glede na nadzorno okolje in poslovanje ter v primerih sprememb pravočasno ukrepati ter jih prilagoditi. Poleg sprememb mora biti nadzornik pozoren tudi na druge dokaze, ki kažejo na nepravilnosti ali na neučinkovitost sistema (Davia & Kostantin, 2000).

## **2 CILJI KONTROLNIH POSTOPKOV**

Namen notranjih kontrol je zaščititi organizacije pred prevarami in napakami v organizaciji ali zunaj nje v stiku z zunanjimi interesnimi skupinami. Posledice ustrezno vzpostavljenih notranjih kontrol tako niso le pravilni računovodski izkazi, temveč tudi racionalizacija stroškov računovodstva in odprava že vzpostavljenih notranjih kontrol v organizaciji, ki bodisi povzročajo visoke stroške bodisi so neučinkovite in se podvajajo ipd. Posledice ustrezno vzpostavljenih notranjih kontrol so tudi poenostavitev nekaterih procesov v organizaciji, povečanje produktivnosti in izboljšanje učinkovitosti nekaterih kontrol. (Skamlič, 2004, str. 31; Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2013, str. 29).

Gobec (2008, str. 20) poudarja, da vzpostavitev učinkovitega notranjega kontrolnega

sistema organizaciji zagotavlja boljše delovanje vseh procesov. S kontrolnimi postopki želimo doseči pravočasno identifikacijo tveganj in strokovno upravljanje s tveganji. Pri tem želimo zagotoviti večjo učinkovitost in uspešnost delovanja družbe, večji nadzor nad poslovnimi procesi in procesi vodenja računov, ki zagotavljajo pravilne računovodske informacije. Te informacije so osnova za odločanje posloводства ter s tem pravočasno zaznavanje in preprečevanje morebitnih prevar.

Za uspešno revizijo so potrebni postopki, ki se jih revizor loti na način, da najprej dobro spozna poslovanje revidiranca, njegovo okolje kontroliranja in računovodski proces, ter na tej podlagi določi pomembnost in tveganje. Ugotovitve, ki jih revizor zbere med preizkušanjem delovanja notranjih kontrol, vplivajo na načrtovanje revizijskih postopkov preizkušanja podatkov. Pri tem je za nadaljnji potek revidiranja pomembno, da je revizor pri svojih odločitvah in dejanjih nepristranski ter da upošteva vse revizijske cilje. Učinkoviti kontrolni postopki so pri tem tisti, ki obravnavajo ugotovljeno poslovno tveganje in so namenjeni zmanjševanju in odpravi tega tveganja ter ciljno delujejo tako, kot je navedeno v CISA Review Manual, da lahko posloводство na njihovi osnovi spremlja delovanje ter sprejema učinkovite popravljalne ukrepe, če je to potrebno (CISA – Certified Information System Auditor, 2006, str. 42).

Kontrolni postopki morajo zagotavljati, da se poslovne spremembe izvršujejo in izvajajo v skladu s standardi, zakoni, pravilniki in navodili. Odar (2011, str. 3) poudarja, da se pri izvrševanju kontrolnih postopkov stanje sredstev v poslovnih knjigah primerja z dejanskim stanjem ter da se sprejmejo ustrezni ukrepi za ugotavljanje razlik med stanji. Če prihaja do razlik, se te spremembe evidentira tako, da se zagotovi točno, pravilno in realno izkazovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v skladu s standardi in predpisi. Evidentiranje sprememb, ugotovljenih pri kontrolnih postopkih, se dovoli le osebam, ki so za to pooblašene. Dober sistem notranjega kontroliranja mora zagotoviti, da se v delovanju sistema odobrijo, izvršijo in evidentirajo samo verodostojne in pravilne poslovne spremembe ter izvršijo in evidentirajo na način, kot so bile odobrene. Pooblašene osebe morajo odobriti tudi možne napake v izvrševanju in evidentiranju. To naredijo čimprej, tako da se lahko sprejmejo ustrezni ukrepi, ki preprečijo njihov vpliv na pravilnost in zakonitost izkazovanja podatkov v računovodskih evidencah in izkazih. Da bi notranje računovodske kontrole oziroma kontrolni postopki lahko delovali, je nujno potrebno, da je kontrolno okolje urejeno, kar pomeni, da omogoča pravilno delovanje notranjih računovodskih kontrol.

Notranje računovodske kontrole delimo na temeljne in vodstvene (kontrole nad delovanjem temeljnih kontrol ali nadzorne kontrole). Temeljne kontrole so tiste, ki obsegajo postopke, neposredno povezane s poslovnimi dogodki. Te kontrole lahko delimo na kontrole pravilnosti podatkov, na kontrole popolnosti obdelave podatkov in na kontrole ponovnega opravljanja nekaterih postopkov. Pri najprej omenjenih kontrolah (kontrole

pravilnosti podatkov) te zagotovijo pravilnost podatkov tako, da se pravilnost enega podatka primerja z drugim podatkom. Avtor (Odar, 2011, str. 4) omenja, da so oblike kontrol **pravilnost odobritev, primerjanje in preveritev pravilnosti**.

Menard et al. (1994, str. 19) menijo, da so kontrolni postopki, ki so usmerjeni v doseganje ciljev, naslednji:

- popolnost vnosa;
- točnost vnosa;
- odobritev poslov;
- ažurnost in neoporečnost evidenc;
- varnost sredstev;
- razmejitev dolžnosti;
- nadziranje delovanja;
- dokumentiranje ustroja notranjega kontroliranja;
- kontrolni in revizijski cilji.

## **2.1 Popolnost vnosa**

Popolnost vnosa pomeni, da so vsi podatki o nastalih poslovnih spremembah, ki morajo biti vsebovani v računovodskih evidencah in računovodskih izkazih, dejansko evidentirani. Te kontrole se najpogosteje pojavljajo v naslednjih oblikah (Odar, 2011, str. 4–5): **preveritev oštevilčevanja listin, preveritev popolnosti obdelave s pomočjo kontrolnega zbira – vsote, preveritev nad odprtimi postavkami – neobdelanimi dokumenti**. Menard et al. (1994, str. 19) pri preveritvi popolnosti vnosa dodajajo še **primerjanje posameznega vložka s posameznim izložkom in časovni presek oziroma angl. *cut off***.

### **2.1.1 Preveritev delovanja zaporedja oštevilčevanja listin**

Zelo pogost postopek preverjanja delovanja je preveritev numeričnega zaporedja listin. Tovrstna kontrola je najpogostejša in najučinkovitejša, če se vsi dokumenti oštevilčijo v trenutku izstavitve, ali še bolje, pred nastankom poslovne spremembe. Delovanje te kontrole se opravlja s preverjanjem, ali je vsak od oštevilčenih dokumentov končal predvideno pot in ali je tudi knjižen. V družbi naj bi bile sistemsko vgrajene kontrole, ki občasno preverjajo neprekinjenost numeričnega niza oštevilčenih dokumentov ter ugotovijo vzroke, ki so botrovali, da posamezni dokumenti niso obdelani (Odar, 2011, str. 4).

### **2.1.2 Ugotavljanje popolnosti obdelave s pomočjo kontrolne vsote**

Omenjena preveritev deluje tako, da na enem ali več mestih računovodskega zajemanja podatkov primerjamo zbir posameznih podatkov pred in po končni obdelavi. Pri preveritvi ni pomembno, katere podatke seštevamo. S to kontrolo je zagotovljeno zgolj ugotavljanje razlik v številu obdelanih dokumentov v različnih fazah obdelave, ki pa jih je potrebno razčistiti (Odar, 2011, str. 4–5).

### **2.1.3 Ugotavljanje odprtih postavk – neobdelani dokumenti**

Takšne evidence se običajno vodijo v obliki dosjeja, v katerega se vlagajo posamezne vrste knjigovodskih listin, ki se v dosjeju zadržijo tako dolgo, dokler se vanje ne vloži druge neodvisne knjigovodske listine, s katero se prvotno odložena listina primerja in dopolni (npr. prejemnica ostane v dosjeju, dokler ne dospe v dosje faktura dobavitelja za prejeto blago). Za zagotovitev popolnosti obdelave in evidentiranja so pogosto vzpostavljene evidence, s pomočjo katerih je zagotovljena popolnost obdelave. Take evidence se tako lahko vodi kot dosje. Notranje računovodske kontrole morajo biti vzpostavljene, da sta omogočena predviden periodični pregled dosjejev ter raziskava vzrokov vseh listin v dosjejih, ki ostajajo dalj časa odprte, tj. tistih listin, za katere niso dospeli drugi dokumenti, ki dokazujejo nastanek poslovne spremembe. Drugo obliko te kontrole predstavljajo opomniki. Za zagotovitev pravočasnosti izpolnjevanja raznih obveznosti je priporočljiva uporaba opomnikov v obliki rokovnikov, ki opozarjajo na izpolnitev obveznosti (npr. knjiga prejetih faktur z roki dospelja) (Odar, 2011, str. 5).

## **2.2 Točnost vnosa in odobritev posla**

Opravljenе so različne kontrole, ki preverjajo točnost, popolnost in odobritev poslov. Točnost vnosa predstavlja vnos podatkov v točnem obdobju na točen način (konto in znesek). Vsak posel mora biti poknjižen s pravilnim zneskom v pravilno časovno obdobje. Posebno pozornost moramo zato posvetiti notranjim kontrolam, ki zagotavljajo, da so vsi poslovni dogodki točno evidentirani (Menard et al., 1994, str. 20). Širše razvrščanje kontrol delovanja v informacijski ureditvi so kontrole v uporabnostnih računalniških rešitvah in splošne kontrole v informacijski tehnologiji. Kontrole v uporabnostnih računalniških rešitvah se uporabljajo pri obdelovanju posameznega primera. Te kontrole pomagajo zagotoviti, da je do poslova prišlo, da so odobreni, da so popolno in točno vpisani in obdelani. Primeri takšnih kontrol so preverbe aritmetične točnosti vpisov, ohranjanje in pregledovanje kontov in saldov na njih, samodejne kontrole, kot so preverbe urejanja vnesenih podatkov in preverbe številčnega zaporedja, ter ročno zasledovanje poročil o odmikih. Splošne kontrole v informacijski tehnologiji so usmeritve in postopki, ki se nanašajo na večje število uporabnostnih računalniških rešitev in podpirajo uspešno delovanje kontrol. Te kontrole v informacijski ureditvi zajemajo kontrole delovanja podatkovnega središča in omrežja, pridobitev, spremembe in vzdrževanje temeljnih

računalniških programov, varnost pri dostopu, pridobitev, razvijanje in vzdrževanje ureditve uporabnostnih računalniških rešitev (Odar, 2011, str. 16).

Odobritev posla je temeljna preveritev in vzpostavljena kontrola, ki vpliva na pravilno delovanje sistema in zagotavlja, da se lahko izvršijo le tiste poslovne spremembe, ki so pravilno odobrene v skladu z vpeljanim računovodskim sistemom in sistemom notranjih kontrol. Delovanje omenjene preveritve preprečuje izvršitev vseh poslovnih sprememb, ki niso pravilno odobrene. V nekaterih primerih odobritev so te lahko avtomatično v skladu z vzpostavljenim računovodskim sistemom in sistemom delovanja notranjih kontrol, toda večina odobritev posameznih poslovnih sprememb nastaja v različnih fazah poslovnega procesa in vsaka poslovna sprememba je pravilno odobrena le, če jo je odobril delavec, ki je za to pooblaščen (Odar, 2011, str. 4).

V odobritvi poslov so pomembni tudi kontrolni postopki, ki zagotavljajo, da pooblaščen oseba ob upoštevanju sprejetih načel in usmeritev organizacije poskrbi za pravilen potek odobritve.

### **2.3 Ažurnost in neoporečnost evidenc**

Ažurnost in neoporečnost evidenc zajema sprotno posodabljanje in dopolnjevanje podatkov, saj sicer lahko pride do neskladij oziroma do napačnih trditev v računovodskih izkazih. Pomembno je, da so podatki popolni in točni. Tako ravnanje je na primer usklajevanje analitike in glavne knjige. Kontrolni postopki primerjanja in usklajevanja zagotavljajo popolnost, točnost in odobrenost vnosa (Menard et al., 1994, str. 21).

### **2.4 Varnost sredstev**

Najučinkovitejši način varovanja sredstev je omejitev dostopa do uporabe sredstev v organizaciji osebam, ki za to nimajo pooblastila.

Omejen dostop do informacijskega sistema morajo imeti tisti zaposleni, za katere to zahteva narava njihovega dela (odobritev naročila, izdaja fakture, dobavnice, elektronske in fizične dobavnice, izdajnice itd.). V računalniških sistemih so ti kontrolni postopki bolj poudarjeni, ker omejujejo dostop do podatkov (vsak računalnik ima svoje geslo za dostop do lastne uporabe, vsak zaposleni ima svojo kartico za dostop v poslovne prostore itd.) (Menard et al., 1994, str. 22).

### **2.5 Razmejitev dolžnosti**

Z razmejitvijo dolžnosti razumemo opredelitev in razdelitev opravil in nalog na način, ki onemogoča, da bi bila celotna izvršitev določene poslovne spremembe v pristojnosti ene osebe. S tako razporeditvijo dela in nalog je zmanjšana verjetnost napak in prevar v

računovodskih izkazih (Odar, 2011, str. 5). Odobravanje posameznih skupin poslov, izvedba in nadziranje postopkov, ravnanje s sredstvi in vzdrževanjem evidenc so tako odgovornost različnih zaposlenih (Menard et al., 1994, str. 23).

## **2.6 Nadziranje delovanja**

Pod pojmom nadziranja delovanja razumemo sistemizacijo razdelitev del in nalog tako, da imajo delavci v organizaciji nalogo in dolžnost nadzirati delo drugih delavcev. V računalniških sistemih je vgrajena zaporedna kontrola kot nadziranje delovanja, ki deluje na način, da poslovnega dogodka ni mogoče zaključiti, če niso izpolnjeni za to potrebni pogoji. Pri tej vrsti nadziranja gre predvsem za razmejitev dolžnosti pri izvrševanju nalog (Odar, 2011, str. 6). Avtor navaja, da so kontrole nadziranja vgrajene v sistem notranjih kontrol, njihova funkcija pa je nadziranje pravilnosti, popolnosti in točnosti dela delavcev, ki opravljajo temeljne kontrole. Na ta način ločimo v sistem notranjih kontrol vgrajeno nadziranje, pri katerem je značilno, da navedene kontrole delujejo tako, da obdelave poslovne spremembe ni mogoče izpeljati do konca, če niso izpolnjeni določeni pogoji. Npr. delavec, pooblaščen za podpisovanje plačilnih nalogov, se mora pred podpisom naloga prepričati, da obstoja dokaz, da so drugi delavci opravili svoj del naloge (likvidacija fakture, kompletiranje fakture s prejemnico ipd.). Druga vrsta je neposredno nadziranje, kjer imajo določeni delavci nalogo in dolžnost nadzirati delo drugih delavcev. Ti delavci so lahko navadni delavci, vodje in šefi, ki opravljajo neposredno nadziranje nad pravilnostjo, točnostjo in ažurnostjo izvrševanja nalog delavcev, ki so jim podrejeni. Npr. vodja saldakontov mora nadzirati, ali njemu podrejeni delavci tekoče usklajujejo stanje kontov kupcev in dobaviteljev, ali je sintetična evidenca usklajena z analitično evidenco ipd. Menard et al. (1994, str. 23) tudi navajajo tako neposredno nadziranje, ki ga poimenujejo navpična kontrola.

## **3 NOTRANJE KONTROLE NA PODROČJU PRODAJE**

Uspešnost delovanja notranjih kontrol v organizaciji prikaže revizorju določeno zagotovilo, da so računovodski izkazi točni, popolni in hkrati prikazujejo pošten prikaz organizacije kot celote. Če se revizor med svojim delom prepriča o učinkovitosti računovodskih kontrol v organizaciji, bo za ta namen zmanjšal tveganje pri notranjem kontroliranju in na ta račun izbral manjši obseg podatkov, ki jih je potrebno preveriti pri notranjih kontrolah v celotnem revidiranem obdobju oziroma reviziji (Odar, 1992, str. 105).

Dober poslovni uspeh organizacije je odvisen od učinkovitega delovanja vseh procesnih enot. Koletnik (2000, str. 138) pravi, da proces preveritve delovanja notranjih kontrol opravi revizor, da bi si zagotovil vpogled v sistem notranjih kontrol, kar je vodilo za načrtovanje nadaljnje revizije in revizijske postopke, in sicer poteka tako:



- posnetek stanja obstoječih notranjih kontrol;
- preverjanje pravilnosti diagrama poteka poslov;
- ocenjevanje delovanja računovodskega sistema in kontrolnih postopkov;
- evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol;
- preverjanje delovanja kontrolnih postopkov.

Postopki, na katere mora biti revizor pri preverjanju delovanja kontrolnih postopkov pozoren, so predvsem:

- postopki, obseg in dejavniki, ki vplivajo na preverjanje njihovega delovanja;
- časovno razporejanje;
- opredelitev obsega preverjanja podatkov na podlagi ugotovitev o učinkovitosti in zanesljivosti delovanja kontrolnih postopkov;
- omejitve, ki so povezane z naravo kontrolnih postopkov.

Postopki pri preveritvi delovanja notranjih kontrol so povezani z njihovo oceno. Ocena sistema notranjih kontrol zahteva poglobljeno razumevanje poslovanja organizacije, tveganja, s katerim se srečuje, in notranjih kontrol, ki so prisotne pri izpostavljenosti tveganju na vseh ustreznih ravneh organizacije. To pravzaprav pomeni razumevanje ciljev entitet, poslovnih procesov, organizacijskih virov, struktur, vlog in odgovornosti. Presoja vključuje deležnike z različnimi strokovnimi znanji in perspektivami glede notranjih kontrol, skupaj z vodstvom organizacije, ostalimi vodilnimi kadri ter notranjimi in zunanji revizorji (Herda et al., 2014, str. 1–2).

V magistrski nalogi sem se osredotočila na preveritev delovanja notranjih kontrol prodaje. Prodajni proces je zaporedje aktivnosti, ki jih organizacija mora izvesti, da opravi prodajo ali sklene posel. Gre za neposredno izmenjavo končnih izdelkov ali pa storitev za denar, katera poteka med prodajalcem in kupcem, imenujemo pa jo prihodkovni cikel. Enostavni prihodkovni cikel se izvrši v enkratni transakciji, bolj zapleten prihodkovni cikel pa predstavlja proces prodaje na kredit. Hall (2008, str. 162) opozarja, da nastaja pri tovrstnem procesu prodaje časovni zamik med samo prodajo in prejemom plačila, ki razdeli prihodkovni cikel na dva dela, in sicer na fizično fazo, kjer poteka prenos sredstev ali storitev od prodajalca do kupca, in finančno fazo, kjer se vrši prejem denarja kot plačilo iz naslova odprtih terjatev do kupca. Da je revizija notranjih kontrol lahko učinkovita in uspešna, mora potekati kot obtok vseh notranjih kontrol (Leng & Zhang, 2014, str. 786).

### **3.1 Pregled vzpostavitve notranjih kontrol na področju prodaje**

Pomemben del pri reviziji računovodskih izkazov je pregled vzpostavitve notranjih kontrol. Pri tem si revizorji lahko pomagajo z uporabo revizijskih dokazov, pridobljenih pri

predhodnih revizijah, in na primer revizijskih dokazov, ki se nanašajo na postopke ocenjevanja tveganja in preizkuse kontrol. Izidi predhodnih revizij vključujejo presojo uspešnosti delovanja notranjih kontrol ter mnenja z vrsto prepoznanih pomanjkljivosti in s sprejetimi ukrepi za njihovo odpravo (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2009, str. 16–17). Značilnost vzpostavitve revizijskega posla računovodskih izkazov po Mednarodnem računovodskem standardu 300 Načrtovanje revizije računovodskih izkazov 300, v nadaljevanju MSR 300 (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2009, str. 16–18) je uporaba zbiranja dokazov v organizaciji, kateri se nanašajo na vzpostavitev ali delovanje kontrol, ki jih izvajajo. Bistveni dejavniki za uspešno izvajanje poslovanja omenjajo obseg poslov, na podlagi katerih lahko revizorji določajo in presojujejo, ali je v organizaciji učinkovitejše opiranje na notranje kontroliranje ali pa se revizorji lahko opirajo na pomen, ki ga na splošno v organizaciji pripisujejo notranjemu kontroliranju.

### **3.2 Preveritev delovanja notranjih kontrol na področju prodaje**

Revizor s preverjanjem delovanja kontrolnih postopkov zbira dokaze, da lahko potrdi ali zavrne predhodno oceno obstoja kontrolnih postopkov. Dokazi, ki lahko potrdijo ali ovržejo predhodno oceno, so verodostojne listine v organizaciji, kot sta na primer ustrezno odobrena pogodba ter obstoj knjigovodskih evidenc (Grey & Debreceny, 2013, str. 358).

Po fazi načrtovanja se začne faza zbiranja revizijskih dokazov. Ključen vidik tega procesa je, da se oceni uspešnost delovanja notranjih kontrol. Skupaj s tem je mišljen proces delovanja notranjih kontrol skozi celotno poslovno obdobje organizacije. Vodenje procesa na podlagi kontrolnih postopkov je primer dokaza zbiranja podatkov o notranjih kontrolah (Grey & Debreceny, 2013, str. 358–359).

Po interni metodologiji revizijske hiše poteka zbiranje revizijskih dokazov v revidirani organizaciji na vseh funkcijah. Če ima na primer organizacija več oddelkov, lahko dosežemo cilje s pomočjo metodologije in opisov skozi krogotok procesov na sedežu revidirane organizacije. Poznavanje procesov je pomembno za prepoznavanje in obravnavanje posebnih tveganj, povezanih z lokacijo oziroma oddelki v organizaciji. Če so lokacije tvegane (opravljanje tvegane posla), jih obravnavamo z zadostnimi kontrolami na višji ravni, katere preprečijo, da bi bilo izvajanje revizijskih postopkov na tem mestu nezadostno. Skladno s tem, ker je te cilje namreč mogoče doseči skozi ustrezne postopke na sedežu revidiranega organizacije, lahko sklepamo, da nam ni potrebno izvesti krogotoka kot opisa posla, če so upoštevani naslednji dejavniki, kot so (Revizijska hiša X, 2016, str. 12):

- postopek ocenjevanja tveganja in ravni nadzora v organizaciji, razvit kot odgovor na ocenjena tveganja;

- upoštevanje znanja, pridobljenega v predhodnem letu revizij; za rezultate, dobljene z krogotokom bomo izvedli ustrezne postopke na sedežu revidiranega organizacije, na primer s postopkom poročanja o ugotovljenih nepravilnostih ob koncu obdobja.

V primeru, da notranje kontrole delujejo učinkovito, revizorji preizkušajo podatke v najmanjšem mogočem obsegu. Velja pa tudi obratno; če revizor presodi, da notranje kontrole ne delujejo in se na njih ne more zanesti, potem poveča obseg notranjega kontroliranja na način metode raziskovanja, da se prepriča, ali temeljne kontrole pravilno delujejo in ali so pravilno zasnovane. Za revizorja je preveritev notranjega kontroliranja lahko lažja na način, da so posamezne notranje kontrole v organizaciji povezane z delovanjem drugih notranjih kontrol. Na ta način lahko zmanjša obseg preveritve notranjih kontrol na minimalno raven, saj so ene kontrole povezane s drugimi (Menard, 1994, str. 69–70; Carmichael, Willingham, & Schaller, 1996, str. 215–216; Hayes, Dassen, Schilder, & Wallage 2005, str. 302–303).

Revizijska preveritev vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol se izvaja v dveh delih. Najučinkovitejši način preveritve delovanja je, da se v prvi polovici revizije oziroma v predreviziji izvede preveritev delovanja kontrol za obdobje od januarja do oktobra ali septembra, če se v revidirani organizaciji poslovno leto konča enako kot koledarsko (31. 12.). V končni reviziji se nadaljuje oziroma na novem vzorcu ponovi preveritev delovanja notranjih kontrol in s tem potrdi, da so notranje kontrole učinkovite ter da delujejo v celotnem preučevanem obdobju (Taylor & Glezen, 2006, str. 415–416).

Revizor sam presodi obseg, vrsto in časovni okvir pri preveritvi delovanja notranjih kontrol. Kostanjšek (2002, str. 17–18) meni, da na poslovne dogodke, ki se nanašajo na preostalo revidirano obdobje (t.i. obdobje od zaključene predrevizije do konca poslovnega leta organizacije), vplivajo naslednji dejavniki:

- izsledki že opravljenih postopkov;
- odgovori na poizvedbe, ali sistem notranjih računovodskih kontrol še vedno deluje tako kot tedaj, ko je bil predmet preučevanja in vrednotenja;
- vrsta in število poslovnih dogodkov;
- trajanje preostalega obdobja;
- postopki preverjanja podatkov, ki jih revizor namerava uporabiti pri svojem delu;
- revizorjevo ovrednotenje okolja notranjega kontroliranja.

Revizor se mora odločiti za časovno razmejevanje preveritve podatkov ter katere dokaze je potrebno zbrati v preostalem preučevanem obdobju od oktobra do decembra revidiranega obdobja. Taylor in Glezen (2006, str. 415–416) menita, da se mora pri tem upoštevati dejavnike, kot so pomembnost uradne trditve o računovodskih izkazih, ki jo revizor

preizkuša, ter posebne usmeritve in ustroj notranjega kontroliranja, ki se preizkušajo v medletnem obdobju. Revizor mora določiti stopnjo, do katere so bile preizkušene usmeritve in postopki ter izsledki preizkusov izvedeni, in presoditi trajanje preostalega obdobja.

Pomembno je, da revizor razmeji preveritev delovanja notranjih računovodskih kontrol na celotno preučevano obdobje. Če se pri preveritvi delovanja računovodskih kontrol odkrivajo nakopičene napake, časovno razmejevanje notranjega kontroliranja ni smiselno (Odar, 1992, str. 111).

Revizor se mora pri preveritvi delovanja notranjih računovodskih kontrol prepričati, da kontrole delujejo točno, učinkovito in zanesljivo v celotnem revidiranem obdobju. Pri tem preverjanju delovanja notranjih računovodskih kontrol preverja, ali računovodski sistem notranjega kontroliranja v organizaciji deluje. Sprva revizor v začetni fazi revizije preverja delovanje notranjih kontrol za večino revidiranega obdobja, katere v končni fazi revizije potrdi na novem vzorcu.

Kadar revizor ugotovi, da notranje kontrole delujejo zanesljivo, točno, popolno in v celotnem obdobju, je obseg revidiranja podatkov v evidenci in računovodskih izkazih manjši kot v primerih nepopolnega delovanja. Tako se revizor lahko zanese na delovanje sistema (Menard, 1994, str. 70).

### **3.2.1 Preverjanje pravilnosti diagrama poteka poslov**

Revizor v prvi fazi preveritve notranjih kontrol preveri, ali so vse notranje kontrole v procesu pravilno zasnovane. To si ustrezno zabeleži z diagramom poteka. Njegova naloga je, da pridobi celotno podporno dokumentacijo, ki potrjuje delo po posameznih potnih nalogah, da se s tem prepriča, ali je pravilno razumel delovanje poslovnega sistema in notranjih kontrol. V ta namen opravi preveritev neposredno po diagramu poteka, za vsako operacijo, ki je prikazana v diagramu posebej. Diagram je lahko narisani v obliki tabel ali pa je razložen kot sosledje dokumentov. Revizor se mora ob prejemu dokazov prepričati o njegovi pravilnosti (Kostanjšek, 2002, str. 13).

Pri diagramu poteka gre za postopek, uporabljen med revizijo računovodskega sistema, da bi ocenili njegovo zanesljivost od začetka do konca procesa. Izvaja se s sledenjem dokumentov in podatkov preko finančnega sistema, njegov glavni namen pa je zagotoviti dobro razumevanje računovodskega sistema in morebitnih kontrolnih postopkov za namene ocene tveganja. Postopek diagrama poteka od revizorja zahteva temeljito razumevanje primernega okvira poročanja in poznavanje notranjih kontrolnih sistemov (Perry, 2014).

Postopek diagrama poteka nujno potrebuje dokumentacijo, ki mora vključevati identifikacijo preučenih dokumentov, obrazložitev opravljenih postopkov, opise rezultatov postopkov, dokumentacijo o dodatnih postopkih, izvedenih za izjeme in nenavadne zadeve, ter pisne sklepe, ki temeljijo na rezultatih postopka (Perry, 2014).

### **3.2.2 Ocenjevanje delovanja notranjih kontrol na področju prodaje**

Pri ocenjevanju delovanja kontrolnih postopkov in delovanja računovodskega sistema se mora revizor prepričati o pravilnosti vzpostavitve in delovanja kontrolnih postopkov. Če kontrole delujejo, revizor naredi preveritev delovanja kontrol na obstoječem vzorcu, v nasprotnem primeru mora revizor vzorec za preveritev povečati v končni fazi revizije (Revizijska hiša X, 2016, str. 55).

### **3.2.3 Evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol**

Na podlagi zbranih podatkov mora revizor ugotoviti vpliv na druge kontrolne postopke (Mahnič, 1992, str. 72; Friedmann, 1998, str. 109). Pri tem presodi, ali lahko ugotovljene pomanjkljivosti povzročijo pomembnejše nepravilnosti v računovodskih izkazih, kar ima vpliv tudi na obseg, vrsto in čas zaključnih postopkov preveritve. Revizor ugotovljene nepravilnosti ali pomanjkljivosti evidentira v pisni obliki. O končno ugotovljenih nepravilnostih revizor poroča v pismu poslovodstvu.

Posledice ugotovljenih nepravilnosti vplivajo na računovodske izkaze organizacije. Bolj pomembne so take nepravilnosti, ki vplivajo na pomembne postavke računovodskih izkazov, ter tiste, ki so nastale kot posledica opuščeni nadzornih kontrol (Friedmann, 1998, str. 109).

Razkritje kontrol in kontrolnih postopkov od organizacij zahteva, da poročajo o svojih pomanjkljivostih, ugotovljenih pri preveritvi notranjih kontrol. Organizacija mora razkriti zaključno ugotovitev o učinkovitosti notranjih kontrol v svojem poročilu. Prav tako mora revizor poročati spremembe v sistemu notranjih kontrol in razkriti, ali so bile te spremembe namenjene za odpravljanje materialnih pomanjkljivosti. Ko revizor poroča o odkritih pomanjkljivostih v notranjih kontrolah v organizaciji, hkrati poda predlog za njihovo izboljšanje. Organizacije morajo veliko investirati, da se naučijo oceniti delovanje sistema notranjih kontrol. V procesu organizacije poročajo o pomanjkljivostih notranjih kontrol, ki so bile odkrite s pomočjo preveritve delovanja le-teh (Leone, 2007, str. 224–237).

## **4 ORGANIZACIJA A IN NOTRANJE KONTROLE NA PODROČJU PRODAJE V ORGANIZACIJI A**

### **4.1 Predstavitev Organizacije A**

Osnovna dejavnost Organizacije A je prehrambna industrija in trgovina. V prehrambni industriji se Organizacija A uvršča med vodilne organizacije v jugovzhodni, srednji in vzhodni Evropi. Organizacija je prisotna v 17 državah na treh kontinentih: v Evropi, Avstraliji in Ameriki. Je hčerinska organizacija ustanovitvene Organizacije s Hrvaške.

Po 55. členu Zakona o gospodarskih družbah se Organizacija po velikosti uvršča med srednje velike organizacije. Zaposluje 39 ljudi, čisti prihodki od prodaje znašajo 20 milijonov evrov (v nadaljevanju EUR), vrednost aktive je 9 milijonov EUR.

Organizacija A je zavezana k reviziji računovodskih izkazov, posluje po usmeritvah matične družbe, katere poslovno leto je enako koledarskemu.

Prodajna služba je glede na segment kupcev razdeljena na dve področji: na veleprodajno službo, ki predstavlja 18 zaposlenih, in prodajo končnim kupcem, kot so šole, vrtci, bolnišnice, domovi za starejše, hoteli, gostinski lokali itd.

Zaradi razvoja komunikacije preko elektronskih medijev se je izgubil pomen prodajnih potnikov. Končni kupci blago naročajo elektronsko. Na ta način si zagotovijo potrdilo o naročeni količini po veljavni ceni, za kar ne potrebujejo več prodajnega osebja. Sčasoma naj bi imeli prodajni potniki le nalogo pospeševanja prodaje.

Blago so v preteklosti skladiščili v najetem skladišču pri družbi Goya Company, d. o. o. in Matring, d.o.o., ki sta opravljali tudi prevoz izdelkov do kupcev. Avgusta 2015 so skladiščenje in distribucijo blaga za gastro kupce zaupali organizaciji Loges, d.o.o., z Matringom pa prekinili sodelovanje. Decembra 2015 so z Logesom, d.o.o. sklenili pogodbo o razširitvi sodelovanja še za maloprodajni kanal.

Načrt prodaje je narejen na podlagi uskladitve z matično družbo. Najprej se naredijo načrti glede prodaje, šele nato se je treba uskladiti z oddelkom marketinga, na podlagi česar se določi finančni plan za prodajo za prihodnje leto. Načrt prodaje za leto 2016 je bil narejen oktobra 2015.

Organizacija A prodaja okoli 300 različnih izdelkov. Od teh Organizaciji A 30 % realizacije prinaša kategorija otroška hrana. Dobro prodajani izdelki so tudi začimbe pod lastno blagovno znamko, juhe, pecilni prašek, ribe, praški za pripravo pudinga, smetane

itd.

Pogodbe s kupci so sklenjene za eno leto. Cenik, ki je sestavni del pogodbe, lahko Organizacija A spreminja enkrat letno. Plačilni roki so se glede na preteklo leto podaljšali. Med letom jih ne spreminjajo. Težave v zvezi z zamudnimi plačili so v Organizaciji prisotne vse leto (pri čemer kritičnih izterjav ali tožb ni). Nekateri trgovci zamujajo s plačili od 30 do 70 dni. Kupci, ki ne plačujejo, ne morejo oddati dodatnih naročil.

#### **4.1.1 Sistem upravljanja v Organizaciji A**

Upravljanje družbe deluje po enotirnem sistemu: družbo vodi poslovodstvo, njeno delovanje pa nadzoruje skupščina. Skupščina družbe je poslovodstvo matične Organizacije, ki je hkrati ustanovitelj in 100 % lastnik Organizacije.

Poslovodstvo ima enega člana, to je direktor Organizacije A, kateri vodi družbo samostojno, v dobro družbe in na lastno odgovornost v skladu z omejitvami iz 11. člena Akta o ustanovitvi družbe z omejeno odgovornostjo. Strokovno direktorju pomagajo vodje posameznih služb. Upravljanje Organizacije poteka v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah, Slovenskimi računovodskimi standardi, Aktom o ustanovitvi družbe, drugo veljavno zakonodajo ter internimi akti in pravilniki. Eden izmed internih pravilnikov je tudi Pravilnik o računovodstvu.

Poslovodstvo družbe se redno vključuje v poslovanje družbe in reševanje sporov ter posveča veliko pozornost načrtovanju ter spremljanju načrtovanih in doseženih ciljev.

Poslovodstvo matične organizacije in poslovodstvo Organizacije A sta sprejeli sklep o organizacijski spremembi v Organizaciji leta 2015. Sprememba se nanaša na razdelitev funkcije trženja, in sicer na prodajo in marketing. Spremembe v Organizaciji so odziv na obstoječe tržne razmere in omogočajo večje osredotočenje na oba segmenta.

#### **4.1.2 Poslovno okolje, posebnosti trga in panoge**

Šibko okrevanje gospodarske aktivnosti v mednarodnem okolju se je v letu 2016 nadaljevalo, vendar se napovedi mednarodnih institucij za gospodarsko rast v glavnih trgovinskih partnericah v zadnjih mesecih znižujejo.

##### **4.1.2.1 Rast prodaje**

Bruto domači proizvod (v nadaljevanju BDP) v evrskem območju se je v tretjem četrtletju povečal za 0,2 % glede na predhodno četrtletje (desezonirano). Letošnje šibko okrevanje

temelji na rasti potrošnje gospodinjstev in izvoza, relativno slabše pa je gibanje investicijske potrošnje. Negotovi obeti glede oživljanja investicijske aktivnosti so, poleg slabših napovedi za svetovno gospodarsko rast kot jeseni, tudi glavni razlog za nižanje napovedi gospodarske rasti za prihodnje leto. Še vedno naj bi bila gospodarska rast prihodnje leto višja kot letos, temeljila pa naj bi na nadaljnjem okrevanju zasebne potrošnje (tudi zaradi pozitivnega vpliva nižjih cen surovin na razpoložljivi dohodek gospodinjstev) in izvoza.

BDP se je v primerjavi s predhodnim četrtletjem povečal za 0,7 % zlasti zaradi nadaljnje krepitve rasti izvoza blaga. Skupni izvoz je bil tako v treh četrtletjih leta 2015 za 5,6 % večji kot v enakem obdobju lani, kar ob sicer šibkem okrevanju tujega povpraševanja povezujemo z izboljšanjem stroškovne konkurenčnosti v menjalnem sektorju in izboljšanjem pogojev menjave ob padanju cen surovin na mednarodnih trgih (Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj 2015, v nadaljevanju UMAR).

Glede na zgornje napovedi lahko sklepamo, da se obetajo boljši časi za prodajo in potrošnjo. Organizacija A je namreč močno odvisna od potrošnikov in njihove porabe, saj je trgovska organizacija, ki prodaja izključno trgovinam na debelo.

V tretjem četrtletju leta 2015 se je nadaljevala tudi medletna rast domače potrošnje. Ob krepitvi medletne rasti števila zaposlenih in povprečne bruto plače se je nadaljevala tudi medletna rast potrošnje gospodinjstev, predvsem v segmentu trajnih dobrin. K temu je po naši oceni prispevalo tudi izboljšanje kazalnikov zaupanja potrošnikov, med drugim kot posledica manjše negotovosti po sanaciji bančnega sistema. Slednja je skupaj z umiritvijo razmer na mednarodnih finančnih trgih prispevala k izboljšanju pogojev financiranja države. Državna potrošnja je po daljšem obdobju medletnega zniževanja tokrat ostala na enaki ravni kot pred letom dni, predvsem zaradi višjih izdatkov za vmesno potrošnjo, ki so v prvi polovici leta 2015 še beležili občuten medletni padec (UMAR, 2015).

Poslovanje Organizacije A je v skladu z gospodarskimi kazalci ostalo na enaki ravni v primerjavi s preteklim letom. V letu 2015 so povečali količinsko prodajo, ob tem pa so dosegli nižjo razliko v ceni, nižje prihodke, neto prodaja v drugem polletju 2015 je bila nižja glede na predhodne leto zaradi večjih superrabatov in padec bruto marže za 0,7 odstotne točke.

Organizacija je odvisna od kupne moči potrošnikov. Potrošniki imamo danes na razpolago veliko večjo izbiro trgovin. V času gospodarske krize se je zgodilo znatno povečanje nizkocenovnih trgovin. V fazi ozdravljanja od gospodarske krize imajo kupci še vedno navado varčevanja in racionalnosti pri nakupih hrane. Percepcija veliko potrošnikov je, da pri cenovno dražjih izdelkih potrošnik plača le ugled blagovne znamke in ne kvalitete hrane, zato se poslužujejo nakupov živil in živilskih izdelkov nižjih cenovnih razredov.



Organizacija A ima asortima več kot 300 izdelkov lastne blagovne znamke. Na tržišču Slovenije se dobijo naslednje skupine izdelkov: dodatki jedem, bujoni, omake, juhe, polpripravljene jedi, pripravljene jedi, otroška hrana, namazi, sladice, prigrizki, žitarice, izdelki na osnovi paradižnika, predelano sadje in zelenjava, brezalkoholni napitki, mesni program, ribji izdelki in riž.

Po raziskavah Best Buy Award, opravljenih na Hrvaškem, v Bosni in Hercegovini, v Srbiji ter v Sloveniji, se blagovna znamka Organizacije A lahko ponaša z največjim številom osvojenih prvih mest v vseh državah regije, kjer je potekala raziskava. Doseženi glasovi potrjujejo močan položaj Organizacije v regiji, kažejo pa tudi, da so izdelki Organizacije A potrošnikom v regiji cenovno dostopni, po kvaliteti pa so na visokem nivoju.

Napovedi UMAR-ja za leto 2016 so nadaljevanje okrevanja gospodarske aktivnosti, ka je povezano z nadaljnjo krepitvijo rasti izvoza in okrevanjem zasebne potrošnje, rast investicijske potrošnje pa se bo predvsem zaradi pričakovane dinamike javnih investicij upočasnila (UMAR, 2015).

#### **4.1.3 Računovodski sistem Organizacije**

Organizacija veliko vlaga v informacijsko poslovanje. Za IT službo imajo sklenjeno pogodbo z zunanjim izvajalcem, ki skrbi za informacijski sistem SAP. Poleg SAP sistema v organizaciji A uporabljajo programsko opremo Business Connect za arhiviranje računov.

Organizacija ima informacijsko službo razdeljeno na dva dela:

- centralo SAP skupine, ki skrbi za razvoj licence in
- lokalni del, ki jim ga vodi SAP, d.o.o. Slovenija in pokriva sistem Business Connect (Avtenta) in sistem ZZI, kar omogoča komuniciranje s carinsko službo.

Strežnike imajo v podatkovnem centru, vendar jih nameravajo med letom 2017 premestiti na Telekomov data center, brez kakršnihkoli sprememb v samem vodenju poslovanja.

Prenos na SAP je Organizaciji omogočil enostavnejše poslovanje in posredovanje informacij med oddelki. Vključuje vse procese v Organizaciji od nabave do prodaje. V sistemu je zajeto tudi skladišče, katerega ima Organizacija prav tako v zunanjem izvajanju. Omogoča celostni pregled od naročila, priprave ponudbe, predaje blaga končnemu kupcu, fakturiranje izdelkov ter pregled nad plačili. V informacijskem sistemu sta nabava in prodaja računalniško vodeni, kar omogoča odgovornim dostop do vpogleda blaga na zalogi in avtomatsko vodenje vhodnih in izhodnih materialov blaga iz skladišča.

Finančno poslovanje organizacije A je združeno z računovodskim poslovanjem.

Odgovornosti za finančne in računovodske naloge poslovanja niso ločene. Dela in naloge ter odgovornosti podjetja zaposlenih v finančnem računarstvu so opredeljeni z organizacijskimi predpisi Organizacije po ISO standardu in internih politikah poslovanja, prav tako so v njih opredeljene pristojnosti in odgovornosti drugih zaposlenih, ki sodelujejo z računovodstvom. V finančno-računovodskem sektorju so zaposlene štiri osebe, ki skrbijo za izdelovanje analiz, poročil, bruto bilanc, dnevnih in zaključnih računov ipd. Ena od nalog v računovodstvu je priprava tabelarnih podatkov v obliki bilance stanja in izkaza poslovnega izida na mesečni ravni, ki sta osnova za mesečno računovodsko poročanje matičnemu podjetju. V mesečnem poročilu so poleg finančnih postavk eksplicitno izraženi tudi finančni plani, ki jih želi Organizacija doseči v naslednjem mesecu. Notranje revizije Organizacija A nima. Celovit pregled opravi zunanja revizija v predreviziji in končni reviziji. Končno revizijsko mnenje, skupaj s prevedenim letnim poročilom, posredujejo matični družbi, in sicer v dogovorjenem roku za poročanje.

#### **4.1.4 Proces prodaje in naloge zaposlenih v Organizaciji A**

Poslovodstvo organizacije mora biti seznanjeno z delom svojih zaposlenih. Zavedati se mora, da so zaposleni ključni posredniki med kupci, dobavitelji in ostalimi povezanimi deležniki. V principu velja, da v organizacijah, kjer so zaposleni zadovoljni s pogoji dela, opravljajo svoje delo bolj suvereno in v takih primerih notranje kontrole delujejo (CPA Australia, 2008, str. 6).

Naloga zaposlenih v prodajnem oddelku Organizacije A je torej odgovorno delo obdelave in dokumentiranja naslednjih poslovnih dogodkov in dokumentov, ki so opisani v nadaljevanju te točke.

##### **4.1.4.1 Sprejem in obdelava naročil**

Organizacija ima s svojimi kupci sklenjene letne prodajne pogodbe. Pogodba je sklenjena na podlagi odobritve. Je predpogoj za sprejem naročila in izvedbo prodajnega posla s kupcem, razen v primeru naročila, ko gre za manjše vrednosti, tako imenovana enkratna naročila. Pogodbo sestavijo v komerciali, dodani so vsi potrebni akti (ceniki, pogoji kupca, dobavitelja, datum sklenitve, pogoji kršitve ter datum veljave). Pogodbo odobrijo odgovorne osebe v Organizaciji A (direktor družbe), ter na drugi strani odgovorne osebe kupca.

Organizacija nima internega pravilnika, kjer bi bilo zapisano, kako in na kakšen način se sprejemajo naročila kupcev. Naročila lahko pridejo po elektronski pošti, v pisni obliki ali po telefonu in faksu. Večino naročil kupcev dobijo v elektronski obliki po elektronski pošti. Po telefonu se pretežno sporočajo le spremembe naročil oziroma manjša naročila kupcev, ki niso dolgoročni partnerji.

Naročilo pride v Organizacijo v elektronski obliki – po RIP-u. Sistem naročanja preko RIP-a velja za večje kupce. Če gre za neposredno naročilo, ga potniki oddajajo preko dlančnika.

Naročila so določena po dnevih. Naročilo je narejeno po EAN kodi, kjer se vidi naziv izdelka ter količina. Za vsako naročilo dobi referentka v prodaji obvestilo po elektronski pošti o njegovi številki, nazivu, količini in obratu. Številka obrata predstavlja lokacijo skladišča.

Na podlagi naročila se izda nalog za izdajo. Na nalogu se vidijo naročene količine s šifro artikla.

Naročilo preko elektronske pošte predstavlja okoli 80 % vseh naročil. Elektronsko naročilo vsebuje Excelovo ali Wordovo priponko, v kateri so podatki o željeni naročeni količini blaga. To datoteko prodajni referent natisne in nanjo napiše številko kasneje ustvarjenega naročila ter odpremnice. Iz te datoteke se želeno naročilo prenese v aplikacijo Excel, kjer se oblikuje in prenese v sistem SAP. Pri oblikovanju naročil komercialni referent v prodaji poleg naročene količine določi šifro kupca, cene, datum dobave, popuste, bonitete kupca, datum naročila ter kupčevo številko naročila.

#### 4.1.4.2 Šifra kupca

Redni kupci imajo v sistemu SAP že določen svoj šifrant. V primeru, da gre za novo naročilo, v komerciali vpišejo v sistem (baza podatkov o kupcih) novega kupca, mu dodelijo stroškovno mesto, naziv, dopolnijo pripadajoče podatke ter dodelijo novo šifro. Šifrant kupca je pomemben zato, da ima Organizacija večji in lažji pregled nad izdanimi fakturami, ki jih izstavi kupcu, pregled nad plačili in zapadlostjo po fakturah. Šifra kupca se v sistemu torej določi avtomatsko ob vnosu novega kupca. V sistemu poteka avtomatska kontrola, ki preprečuje, da bi se isti kupec vpisal pod različnimi kodami, ali pa, da bi bili dve enaki kodi za dva popolnoma različna kupca. Šifre odpira referent v računovodstvu, ki ima za to ustrezna znanja in izkušnje ter ustrezna pooblastila za to vrsto dela. Podatke za vnos, kot so številka pravne osebe, pridobi Organizacija na osnovi podatkov iz registra davčnih zavezancev, katere preverijo po vnosu v komerciali, kjer dajo zahtevek za odprtje nove šifre kupca. Po enkratnem vnosu se šifra kupca avtomatsko izpiše na ustvarjenem naročilu, odpremnici in izdani fakturi.

#### 4.1.4.3 Datum na naročilu

V Organizaciji hranijo naročila skupaj z izdanimi fakturami in dobavnicami. Iz dokumentov se vidi sosledje in usklajenost naročila z dobavnico in fakturo. Datum naročila je datum, ko kupec dejansko naroči blago, ali po telefonu ali elektronski pošti.

Na podlagi naročila se kreira dobavnica. Ko je dobavnica narejena, se avtomatsko (preko SAP sistema) naredi račun. Ko skladiščnik knjiži dobavnico, ta avtomatsko potrdi naročilo. Ko gre naročilo iz skladišča, se izda pakirni seznam z artikli, ki bodo glede na naročilo zapustili skladišče.

#### 4.1.4.4 Dobavnica in datum dobave

Skenirane dokumente v elektronski obliki (dobavnica, potrdila o izdaji blaga) se pošlje in hkrati izda račun (vse preko SAP sistema). Račun se izda na datum dostave pri končnemu kupcu. V SAP sistemu se nato vidi dobavnica, nalog komisionarja, izdaja blaga in na koncu račun.

Račun gre po pošti h končnemu kupcu. V Organizaciji A ga hranijo v elektronski obliki v sistemu Avtenta BC (arhiv računov), kjer se zraven hranijo tudi dobavnice.

Ko se pošlje račun, se čaka na plačilo (kupci imajo pi Organizaciji A v večini primerov šestdesetdnevni plačilni rok). Plačila se sprotno preverja v komerciali. Ko je račun plačan, se avtomatsko poknjiži v sistemu.

Datum dobave določi prodajni referent glede na razpoložljivost blaga v skladišču. S tem je povezan datum dobave, ki ga ima kupec določenega (okvirni datum) tudi v okviru pogodbe (na primer od 10–30 dni). Kontrolni postopki za preveritev delovanja notranjih kontrol v sistemu prodaje so torej:

1. postopek je odobritev dokumentov, pri kateri se pri prodaji prične s podpisom prodajne pogodbe med Organizacijo A in končnim kupcem (trgovec). Vsakega izmed dveh izvodov pogodbe odobri odgovorna oseba končnega kupca in trgovske Organizacije A. V primeru Organizacije A je to direktor družbe.

Sledijo naročila, ki so v skladu z veljavnimi ceniki (sestavina pogodbe) in dobavnimi roki ter roki plačila.

V oddelku marketinga referenti na podlagi naročila naredijo nabavni nalog in na podlagi tega se izda račun in dobavnica. Dobavnica je temelj za izdajo oziroma kreiranje fakture. Ko je dobavnica narejena, se avtomatsko (preko SAP sistema) naredi račun. Ko skladiščnik knjiži dobavnico, ta avtomatsko potrdi naročilo. Dobavnica se skenira in v elektronski obliki skupaj z računom izdela preko SAP sistema. V SAP sistemu se nato vidi dobavnica, nalog komisionarja, izdaja blaga in na koncu račun. Referent podpiše račun in ga ožigosa.

Višje kontrole, da bi recimo vodja oddelka odobril račun, ni.

2. postopek je usklajenost izdanega računa z odpremnico in naročilom. Sistem naročanja se razlikuje glede na posameznega kupca. Naročilo je lahko neposredno, in sicer v primeru, da ga opravi trgovski potnik (oddaja preko dlančnika), ostala naročila pa pridejo v Organizacijo preko RIP-a (elektronsko). Naročilo je narejeno po EAN kodi, kjer se vidi naziv izdelka ter količina.

Za vsako naročilo dobi referentka v prodaji obvestilo po elektronski pošti o njegovi številki, nazivu, količini in obratu. Številka obrata predstavlja lokacijo skladišča, kjer se artikel nahaja.

Na naročilu se vidijo tudi cene za vsako postavko posebej. Cene in popusti so zabeleženi avtomatično.

Ko se naročilo obdela, ima kupec možnost, da ga razdeli na dva dela, če gre za pošiljko naročila v dve različni skladišči. Številko naročila se pošlje v logistiko, kjer v skladišču preverijo, ali imajo zadosti blaga na zalogi, da se ga pripelje do kupca, ki je blago želel. Vse to se beleži preko SAP sistema, preko katerega se tudi izpiše nalog za razdelitev poročila. Drugi del naročila pa se skladišči glede na določen obrat.

Na podlagi naročila se kreira dobavnica. Ko je dobavnica narejena, se avtomatsko (preko SAP sistema) naredi račun. Ko skladiščnik sknjiži dobavnico, ta avtomatsko potrdi naročilo. Račun se izda na datum dostave blaga kupcu. V SAP sistemu se nato vidi dobavnica, nalog komisionarja, izdaja blaga in na koncu račun.

Račun gre nato po pošti do kupca. V organizaciji pa ga hranijo v elektronski obliki v sistemu Avtenta BC. Ko se pošlje račun, se čaka na plačilo.

3. kontrolni postopek je knjiženje in evidentiranje prodaje. Prodaja se knjiži v sistemu SAP neposredno, ko se izda blago. Istočasno se knjiži nabavna vrednost prodanega blaga in prihodki ter zmanjša zaloga in povečajo terjatve. Račun poknjižijo avtomatsko in se hrani v bazi BC Avtenta. Za plačane račune je zadolžena referentka v prodaji, ki spremlja plačila kupcev. Valuta je v večini primerov šestdeset dni.

#### **4.1.5 Odprema**

Prodajni referent na podlagi kreiranega naročila, ki ga odpošlje preko sistema v skladišče, da skladiščniki pripravijo naročeno blago, sestavi odpremnico. Odpremnica se izpiše v skladišču gotovih izdelkov. Na odpremnici se samodejno kreirajo podatki iz naročila. Odpremnica tako dobi svojo številko ter označeno povezavo z izdanim računom.

Odpremnica se izda v vsaj treh ali štirih izvodih. V primeru, da Organizacija A odpremi blago končnemu kupcu, se dobavnica kreira štirikrat. En izvod dobavnice zadrži skladiščnik, drugi izvod ima Organizacija za arhiviranje zraven naročila in izdane fakture, tretji izvod vzame prevoznik, ki dostavi blago končnemu kupcu. Ta prejme četrti izvod dobavnice.

Na podlagi odpremnice oziroma dobavnice skladiščnik pripravi izdelke za odpremo. Vodja skladišča preveri, ali je vsa izdana količina pravilno razvrščena in pripravljena za odpremo. To stori tako, da prešteje vse pripravljene artikle, ki gredo v odpremo, jih obkljuka in podpiše vse izvode odpremnice. Odpremnico podpiše tudi prevoznik, ki prevzame blago in ga dostavi končnemu kupcu. Ko je blago pripeljano končnemu kupcu v skladišče, ta pregleda, ali naročena količina zajema vse artikle, podpiše en izvod dobavnice in jo preda špediterju.

Ko skladiščnik izvrši odpremo, računalniško potrdi odpremnico, na podlagi katere se zaloga v sistemu avtomatsko zmanjša za odpremo blaga. SAP sistem omogoča, da v Organizaciji A spremljajo gibanje zaloge (lahko torej vidijo, kje se blago nahaja).

V primeru, da imajo v skladišču premalo končnih izdelkov na zalogi, blago dobavijo pri matični organizaciji. Ta jim blago dostavlja v utčenem roku (glede na povpraševanje kupcev). Če se zgodi, da izdelkom preteče rok uporabe (kar je redko), blago prodajo nazaj matični organizaciji po isti ceni.

#### **4.1.6 Izdaja računa**

Ko je odprema zaključena in ko je blago dostavljeno končnemu kupcu, v računovodstvu prodajni referent kreira izdan račun. Sestavine izdanega računa so: podatki o kupcu in dobavitelju, številka računa, datum računa, datum zapadlosti, podatki o vrsti blaga in ceni (avtomatski prepis iz dobavnice) ter rabat in morebitni drugi popusti, ki se kreirajo v skladu s pogodbo.

Cene na fakturi se od kupca do kupca ne razlikujejo. Določene so v skladu s prodajno pogodbo. Razlikujejo se glede na rabate. Rabati so za večje kupce večji in so določeni za vse prodajne artikle. Več kot ima kupec naročil in bolj pogosto kot naroča, večji so izdani rabati. V konkretnem primeru se ti gibajo od sedmih do štiriindvajsetih odstotkov na izbrani izdelek.

Večji kupci imajo več odprem (odpremic) na enem izdanem računu in ga plačujejo enkrat mesečno.

Prodajni referent s podpisom na računu preveri izdane količine, cene, rabate, plačilne

pogoje in datum valute. Izdani račun gre v odobritev tudi k direktorju, ki vse potrebno napisano kontrolira še enkrat. Kontrola je torej razmejena.

Knjiga izdanih računov je izpisana računalniško. Vanjo se dopisuje na dnevni ravni, po posameznih segmentih prodaje. Prodajni segment v organizaciji vodi tudi oddelek za preverjanje oziroma dodeljevanje bonitetnih ocen kupcem, kar je povezano s plačilnimi roki. Preverja se zamude plačil. Če kupec pri plačilu izdanega računa zamuja več kot trideset dni od predpisanega roka v pogodbi, se ga kontrolira pogosteje in od njega pred izdajo blaga zahteva tudi plačilo avansne vsote, ki je predvidoma od dvajset- do petdesetodstotna vrednost celotnega izdanega računa.

Referent v prodaji vodi tudi svojo lastno evidenco posameznih naročil, in sicer od odpreme do plačila.

Izdani računi se skupaj z naročili in odpremicami hranijo v oddelku prodaje, hranijo jih po kupcih. Ko je izdan račun plačan, se poknjiži v analitično evidenco kupcev in v glavno knjigo. Knjiženje poteka avtomatsko.

#### **4.1.7 Evidentiranje v računovodski sistem**

Ko se potrdi izdano fakture, se ta avtomatsko prenese v elektronsko evidenco računovodskih vodenih listin (Avtenta BC).

Računovodska evidenca je pri prodaji v Organizaciji razdeljena na dva dela. Prvi del je v računovodstvu, kjer skrbijo in dopolnjujejo bazo podatkov s kupci, preverjajo plačila, ali je dovolj blaga v skladišču in ali obstaja potreba po naročilih. Ta del se vodi v računovodstvu in poteka avtomatsko, zabeleži se v glavno knjigo in analitiko kupcev. Vsak kupec v bazi podatkov je knjižen na svojo stroškovno mesto (konto kupca in konto prihodkov). Tako se dnevno izdane fakture knjižijo avtomatsko v glavno knjigo in analitiko kupcev. Vsak dan posebej je narejena obdelava, na podlagi katere je možen izpis odprtih postavk po kupcih in analitike na določen dan. Pri tem se davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) zajame in ravno tako poknjiži avtomatsko. Knjiženje rabatov, superrabatov in dodatnih popustov, ki se poknjižijo in prenesejo v glavno knjigo na stroškovno mesto navedenega kupca, je prav tako avtomatsko. Za naknadne rabate se v računovodstvu izda dobropis kupcu. Vsak dobropis je odobri direktor Organizacije.

Drugi del računovodske evidence predstavlja oddelek logistike. Organizacija ima skladišče v zunanjem izvajanju, zato je še toliko pomembnejše, da vodijo lastno evidenco po artiklih na zalogi in artiklih po prodaji. Enkrat mesečno delajo interni popis blaga v skladišču. Za popis je zadolžena vodja logistike. S skladiščem imajo sklenjen dogovor (po pogodbi), da jim ob inventurnem štetju v primeru mankov (razlika med knjiženim stanjem in stanjem v

skladišču) znesek zaračunajo po nabavni ceni artikla. Viške organizacija šteje sebi v prid.

Materialna evidenca zalog trgovskega blaga se ažurira v sistem avtomatsko na podlagi odobrene in izpisane dobavnice. Knjigovodski del razknjiženja zalog zajema razknjiženje zalog tudi po planskih cenah.

#### **4.1.8 Plačila**

Evidentiranje plačil po kupcih poteka avtomatsko. Ko kupec plača račun, se priliv vidi v glavni knjigi kot zapiranje terjatev. Organizacija tedensko spremlja plačila kupcev. Preverijo jih preko elektronskega bančništva. Zapiranje kupcev poteka na podlagi prejetih obvestil, iz katerih je razviden kupec, šifra kupca, znesek, številka računa, sklic in namen plačila. Če na navedenem potrdilu ni napisanega sklica, mora referent v prodaji lastnoročno vpisati sklic, iz katerega je razvidna sledljivost. Na podlagi plačila se zapirajo odprte postavke kupcev in ne po zapadlosti na fakturi. S plačili so dnevno seznanjeni referenti v prodaji, ki skrbijo tudi za izterjave. Izterjave potekajo najprej preko telefona, nato sledi opozorilo preko elektronske pošte in če kupec zneska ne plača, sledi tožba.

Usklajevanje plačil in odprtih postavk v organizaciji delujejo redno. Z večjimi kupci se usklajuje na mesečni ravni.

#### **4.1.9 Popravek vrednosti terjatev in izterjava kupcev**

Družba ni izpostavljena kreditnim tveganjem in ni zadolžena, ker z dobrim načrtovanjem prilivov in odlivov zagotavlja zadostno količino denarja za kritje obveznosti. Možnost, da terjatve do kupcev in drugih pravnih oseb ne bodo plačane ali da ne bodo plačane v celoti, obvladujejo z intenzivnim spremljanjem, nadzorovanjem in sistematičnim izterjevanjem zapadlih terjatev.



Tabela 1: Starostna struktura terjatev do kupcev v državi v EUR

<b>Število dni</b>	<b>31.12.2015</b>
Nezapadlo	3.587.250
Zapadlo do 30 dni	863.002
Zapadlo od 30 do 60 dni	480.166
Zapadlo od 60 do 120 dni	335.070
Zapadlo od 121 do 180 dni	1.869.368
Zapadlo od 181 do 270 dni	26.011
Zapadlo od 181 do 360 dni	12.455
Zapadlo nad 361 dni	146.866
<b>Skupaj</b>	<b>7.320.188</b>

Vir: Organizacija A, Letno poročilo Organizacije A za leto 2016, str. 33.

Na bilančni dan znašajo terjatve do kupcev v državi 7.320.188 EUR, od katerih je za 3.587.250 EUR takšnih, ki še niso zapadle v plačilo. Terjatve do kupcev niso zavarovane, le pri nekaterih kupcih je instrument zavarovanja menica. Druge kratkoročne terjatve sestavljajo terjatve iz naslova preplačila davka na dodano vrednost ter danih predujmov in varščin. Tveganja, ki izhajajo iz naslova kratkoročnih poslovnih terjatev, so predvsem likvidnostno tveganje. Tveganje izhaja iz možnosti primanjkljaja razpoložljivih denarnih sredstev in posledično temu nesposobnosti Organizacije, da pravočasno poravnava svoje obveznosti. Družba planira in spremlja svoje prilive in odlive dnevno, tedensko, mesečno in letno ter na ta način obvladuje likvidnostno tveganje. Družba z dobrim načrtovanjem prilivov in odlivov uspešno poravnava obveznosti, tako v skupini kot do drugih. Poleg tega redno spremljajo bonitete partnerjev.

Družba je v preučevanem letu oblikovala popravke vrednosti terjatev v višini 47.269 EUR.

Tabela 2: Gibanje popravka vrednosti terjatev

<b>PV terjatev</b>	<b>2015</b>
<b>Stanje 1. januarja</b>	<b>105.675</b>
Plačane dvomljive terjatve	2.281
Dokončen odpis terjatev	2.735
Oblikovanje popravkov vrednosti	47.269
<b>Stanje 31. decembra</b>	<b>147.928</b>

Vir: Organizacija A, Letno poročilo Organizacije A za leto 2016, str. 33.

Metoda oblikovanja popravka vrednosti terjatev je enaka že več let, ni pa predpisana v

pravilniku o računovodstvu (interna politika). Gre za metodo oblikovanja popravka vrednosti, ki je sprejeta že dalj časa in ni potrebe po njenem spreminjanju, saj je bila že predhodno bolj konservativna. Popravke dela vodja financ, ki je v Organizaciji A zaposlena že vrsto let in ima ustrezna znanja in izkušnje. Metoda oblikovanja popravka vrednosti je določena na ravni skupine.

Popravke vrednosti terjatev se oblikuje za vse odprte terjatve vsak mesec (konec meseca). Oblikuje se jih za celoten znesek terjatev, ki so zapadle nad rokom 365 dni. Poleg tega se oblikuje popravke vrednosti terjatev za vse dvomljive in sporne terjatve.

Terjatve, za katere se domneva, da ne bodo poravnane v rednem roku ali ki niso poravnane v pogodbenem roku, je treba izkazati kot dvomljive ali sporne in obračunati popravek njihove vrednosti v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov.

Za kasnejše odpise terjatev so potrebne ustrezne dokazne listine: zavrnitev potrditve stanj terjatev, sodna odločba, sklep prisilne poravnave, sklep stečajnega postopka in druge ustrezne listine. Popravek vrednosti terjatev Organizacija knjiži enkrat letno, ob koncu poslovnega leta.

Spremljane bonitetnih ocen kupcev se začne s pridobitvijo kupca, spremljajo se sproti s pomočjo smernic in modela Organizacije A.

Število kupcev v celotni bazi Organizacije A je trenutno 351 in počasi narašča. Vsi kupci morajo biti vnešeni v panel (na mednarodni ravni, da jih vidi tudi matična Organizacija in organizacije v skupini). Če gre za novega kupca v bazi, mora steči postopek homologacije ali pa preko integratorja (na primer za prvo prodajo se mora skleniti pogodba). Proces homologacije je zahteven, poteka preko matične organizacije. Naredi se finančna analiza kupcev, s katero se pregleda plačilna sposobnost. Vse to so ukrepi za zmanjševanje tveganj.

Postopek homologacije poteka po naslednjih korakih:

- nastanek potrebe po izbiri (prodajni oddelek, interni naročnik);
- izdelava dosjeja kupca (naredi ga prodajni oddelek);
- izdelava zahteve (naredi jo prodajni oddelek);
- potrditev/zavrnitev zahteve (naredi jo vodja prodaje);
- potrditev zahteve (sistem);
- kreiranje prodajnega konta, konto novega kupca (prodajni oddelek in administracija Organizacije A).

Kupca se s panela lahko tudi zbriše, če na primer v treh letih ni bilo nobene aktivnosti ali če je v finančnih težavah.

Zapadlost terjatev spremljajo v finančni službi ter glede njih opozarjajo odgovorne delavce v prodaji. Izterjave kupcev opravljajo zaposleni v saldakontih kupcev, ki po telefonu dnevno kličejo kupce. Prodajna služba ima pregled po dnevih plačil po kupcih, tako da je spremljanje plačil na dnevnom redu. V primeru, da je kupec več kot mesec dni v zamudi s , se mu dodeli elektronska blokada, kar pomeni, da kupec ne more oddati novega naročila, preden ne poravna svojih obveznosti do Organizacije A. Odprte neplačane terjatve mesečno preverjata tudi finančni direktor in vodja prodajne službe.

Po enkratnem opozorilu po telefonu se kupcu pošlje elektronsko sporočilo, naj poravna zapadle terjatve. Če kupec kljub opozorilom ne poravna svojih obveznosti, se poda izvršba. Takih primerov je v Organizaciji A malo. V povprečju imajo od tri do pet večjih izvršb. Če kupec ne poravna obveznosti do roka 356 dni od preteka datuma zapadlosti na fakturi, zanj oblikujejo 100% popravek vrednosti. Predlog za knjiženje popravkov vrednosti pripravi finančni direktor, potrdi pa jih direktor Družbe.

#### **4.1.10 Reklamacije**

Reklamacijski postopki se nanašajo na izdelke, kateri so dobavljeni in že dostavljeni končnim kupcem v uporabo. V največjih primerih gre za reklamacijo zaradi izdelkov, ki imajo poškodovano embalažo. To je pri prevozi pogost pojav. Med prevozom iz skladišča Organizacije A do končnega kupca se izdelek lahko poškoduje tako, da se obdrgne embalaža ali pa se izdelek zmečka. V takih primerih kupec reklamira izdelek. Organizacija A mu izstavi dobropis (če gre za večje pošiljke) ali pa izdelek zamenja z novim.

O reklamacijah sta tekoče obveščena vodja prodajne službe in vodja logistike, mesečno pa tudi direktor Organizacije. Prejeta reklamacijo potrdi vodja prodajne službe. Naredi se zapisnik, v katerem se s kupcem dogovori o načinu reševanja reklamacije.

Za vsako potrjeno reklamacijo, za katero je ugotovljeno zmanjšanje vrednosti, se izstavi dobropis. Stroncije računov program ne omogoča, namesto izstavljenega dobropisa se kupcu lahko pošlje nove izdelke, če ti ne presegajo določene vrednosti nabave. Dobropise izpiše prodajni referent v programu za izpis dobropisov. Računalniški program za izdajo dobropisov omogoča izdajo le na podlagi pravilno vnešene in odobrene reklamacije kupca. Dobropis je oštevilčen s svojo zaporedno številko. Dobropis izstavi referent v prodaji, podpiše in odobri pa ga vodje prodaje. Preden se dobropis pošlje kupcu, ga referent v prodaji ponovno pregleda in vpiše v knjigo potrjenih reklamacij. Dobropisi se arhivirajo v prodaji, v glavni knjigi v SAP sistemu so izdani dobropisi označeni s številko 1. Arhivirajo se skupaj z izdanimi računi, na katere se nanašajo. En izvod dobropisa se s podpisom

odgovornih oseb pošlje kupcu, drugega pa skenirajo in hranijo v bazi izstavljenih dobropisov skupaj z vso podporno dokumentacijo. Tedensko se izvede računalniški izpis knjige dobropisov. Knjiženje dobropisov v analitično evidenco kupcev in v glavno knjigo poteka avtomatsko.

#### **4.1.11 Arhiviranje izdanih faktur in dostop do podatkov**

Izdani računi skupaj z odpremicami in naročili (če so ta v pisni obliki) so arhivirani po fasciklih. Fascikli se hranijo v oddelku prodaje in so arhivirani po zaporednih številkah. Zaporedne številke so številke računov, ki so enake kot v bazi izdanih računov v računovodski evidenci glavne knjige. Organizacija A se poslužuje vedno večjega števila skeniranih faktur, ki se hranijo v programu Avtenta BC. Skenirane račune skupaj z vso podporno dokumentacijo (naročilo, dobavnica, faktura špediterja itd.) referenti v prodaji vnašajo v sistem. Tega se poslužujejo zaradi vedno večjega števila izstavljenih faktur.

Vsakemu zaposlenemu, ki v organizaciji izvaja delo za računalnikom, je dodeljena matična številka za dostop (šifra in geslo). Zaposleni mora geslo spremeniti vsaj enkrat na šestdeset dni. Če zaposleni svojega gesla ne spreminja v navedenem roku, mu je vstop v sistem po preteku roka onemogočen. Prodajni referenti, ki so zadolženi tudi za preglede plačil po kupcih, imajo poleg varnostne šifre in gesla tudi kartico, ki jo vstavijo v fiksni terminal, ki ga imajo nameščenega ob svojem računalniku in jim omogoči dostop do podatkovne baze (vpogled v plačilni promet kupcev).

V okviru matične šifre zaposlenega je določeno, katere funkcije zaposleni v organizaciji lahko dela in za katere ima pooblastila ter odobritve. V primeru, da zaposleni želi izvajati transakcije, za katere nima pooblastil, ga pri vnosu podatkov v sistem ta sam dvakrat opozori in ob tretjem poskusu sistem zablokira terminal. Že v okviru matične šifre zaposlenega je določeno, katere vrste transakcij in obdelave podatkov lahko zaposleni v sistemu opravlja. Direktor Organizacija delegira pooblastila po oddelkih ter dodeli vodje in funkcije vseh oddelkov v organizaciji. Na ta način je razmejitev dolžnosti in nalog jasno določena in napisana.

## **4.2 Vzpostavitev notranjih kontrol v Organizaciji A v prodajnem procesu**

Uspešno vzpostavljene notranje kontrole v organizaciji dajejo vodstvu razumno zagotovilo glede doseganja ciljev. Elementi notranjih kontrol so kontrolno okolje, ocena tveganj organizacije, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadzorne aktivnosti. Za zagotovitev uspešnega sistema notranjih kontrol mora biti prisoten vsak od petih elementov. Pomanjkljivosti kateregakoli od petih elementov se odražajo na šibkosti vzpostavitve in delovanja v notranjih kontrolah. Ker so notranje kontrole sestavni del nalog

vodstva v okviru vodenja organizacije in usmerjanja organizacije k doseganju ciljev, je vodstvo tudi odgovorno za vsakega od teh elementov. Elementi notranjih kontrol morajo delovati tako, da obvladujejo tveganja, ki vplivajo na doseganje ciljev na sprejemljivi ravni. Vsaka pomembna slabost v zvezi z doseganjem katerekoli kategorije ciljev (pomanjkljivost poročanja, neskladnost s predpisi, goljufije in podobno) predstavlja zadržek vodstvu, da bi notranje kontrole imele za uspešne. Ugotavljanje uspešnosti celotnega sistema notranjih kontrol na ravni organizacije, notranjeorganizacijskih enot ali funkcij je subjektivna presoja obstoja vsakega od petih elementov notranje kontrole in njihovega medsebojno skladnega delovanja. Šele če je ugotovljena uspešnost notranje kontrole za doseganje vseh treh kategorij ciljev, ima lahko vodstvo razumno zagotovilo, da organizacija razpolaga z informacijami o uspešnosti in učinkovitosti poslovanja, da pripravlja zanesljiva poročila in posluje v skladu s predpisi in usmeritvami (Perner, 2009, str. 14–24).

Poslovanje Organizacije A ni vezano na sezonsko prodajo izdelkov, kar pomeni, da so prihodki skozi celo poslovno leto enakomerno razporejeni in med njimi ni večjih nihanj. Poslovno leto zaključí na dan 31.12., ki predstavlja bilančni datum. Za potrebe računovodskega poročanja so se vodilni v Organizaciji A skupaj z revizijsko hišo odločili, da se je predrevizija izvedla oktobra tekočega leta in končna revizija v februarja naslednjega poslovnega leta. Vzpostavitev notranjih kontrol pri preveritvi delovanja notranjih kontrol v Organizaciji A se je določila v predreviziji. V predreviziji so revizorji pregledali poslovanje prvih devetih mesecev in v končni reviziji preostale tri mesece. V fazi predrevizije so revizorji spoznali procese v Organizaciji, naredili preveritev notranjih kontrol v Organizaciji ter definirali pomembna tveganja, ki vplivajo ali pa bi lahko vplivala na računovodske izkaze. Naloga revizorja je bila tudi potrditev preostalega trimesečnega obdobja s preveritvijo delovanja notranjih kontrol. Tako v fazi predrevizije kot revizije so imeli na razpolago teden dni.

Glede na velikost Organizacije in časovni okvir so bili v predreviziji in končni reviziji prisotni trije revizorji, brez managerja, ki je zadolžen za izdajo revizijskega mnenja. Revizijski tim je bil sestavljen iz vodje skupine in dveh asistentov. Vodja skupine je izkušeni revizor, ki ima nalogo poročanja o ugotovitvah managerju ter razdelitev dela med revizijski tim. Naloga asistentov v predreviziji in reviziji je bila preveritev notranjih kontrol v procesu prodaje in revidiranje stroškov dela, kapitala, poslovnih prihodkov ter osnovnih sredstev skupaj z amortizacijo.

## **5 REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL NA PODROČJU PRODAJE**

Namen kontrolnih postopkov je, da z njihovo pomočjo revizor lažje doseže glavne cilje pri opravljanju revizije računovodskih izkazov in s tem pridobi sprejemljivo zagotovilo, da

računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobene pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, kar revizorju omogoča, da izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2009, str. 7). Skladno z navedenim revizor poroča o računovodskih izkazih in obvešča v skladu z revizorjevimi ugotovitvami, kot to zahtevajo v mednarodnih računovodskih standardih.

Ko revizor zaključi s kontrolnimi postopki, se mora najprej prepričati, ali je pravilno razumel opazovani sistem notranjih računovodskih kontrol oziroma ali je na podlagi poznavanja organizacije dobil pravilne informacije o delovanju sistema. Preveritev se opravi tako, da spremljamo konkreten dokument ali konkretno operacijo in na opazovanem primeru ugotovimo, ali je postopek v shematskem prikazu pravilno prikazan. V primeru odstopanja je potrebno ugotoviti, ali je odstopanje slučajno (preverimo na drugih dokumentih) ali pa gre dejansko za napačno razumljen in prikazan sistem delovanja notranjih računovodskih kontrol. V takem primeru je potrebno ustrezno popraviti shematski prikaz (Odar, 2011, str. 19).

V reviziji mora revizor dokumentirati celotni ustroj notranjega kontroliranja, na kakšen način, pa ni predpisano. Bolj je način ustroja notranjega kontroliranja pri tem zapleten in večje kot je število opravljenih postopkov, obsežnejša je dokumentacija. Najpogostejši način dokumentiranja ustroja notranjega kontroliranja sta izpolnjen vprašalnik o notranjih kontrolah in diagram poteka s spremljajočimi opisi toka listin (Taylor & Glezen, 2006, str. 375). Diagram poteka je grafični opisi pretoka podatkov v sistemu, ki omogoča, da si vizualno predstavljamo sistem ter tako lažje razumemo kontrolne postopke.

Nekatere organizacije imajo že same natančno začrtan opis določenega procesa (prodaja, nabava ali proizvodnja) in natančno začrtan oris poteka s simboli, kar revizorju omogoči lažje in hitrejše dojetje procesa v organizaciji.

Revizor se mora pri svojem delu osredotočiti na preveritev trditvev za postavke v računovodskih izkazih, ki so predmet preizkušanja. V mojem primeru gre za postavke kratkoročnih poslovnih terjatev, prihodke od prodaje, prejemke v obliki denarja ter obveznost za obračunan davek na dodano vrednost.

Revizijski cilji so namreč povezani z ugotavljanjem pravic in dolžnosti revidiranca, z vrednotenjem ter pravilnim razkrivanjem računovodskih evidenc, kar običajno ni predmet kontrolnih postopkov pri preverjanju delovanja notranjih kontrol. Revizijski cilji temeljijo na ugotavljanju popolnosti, točnosti ter na ugotavljanju obstoja in odobritve poslovnih dogodkov. Tako revizor pri lastnem delu ugotavlja izkazane poslovne dogodke pri preizkušanju podatkov. V ta namen mora revizor posebno pozornost nameniti kontrolnim

postopkom, ki zagotavljajo popolno evidentiranje vseh poslovnih dogodkov, torej ustreznim listinam in njihovem knjiženju v računovodske knjige revidirane družbe. To naredi v predhodni fazi revizije.

V konkretnem primeru, pri revidiranju Organizacije A, sem v revidiranem letu izvedla predrevizijo in revizijo računovodskih izkazov. V predreviziji sem se spoznala s procesi (prodaja), preverila delovanje notranjih kontrol za obdobje prvih devetih mesecev poslovanja. V končni reviziji pa sem zastavljene notranje kontrole s preveritvijo njihovega delovanja potrdila še na zadnjih treh mesecih poslovnega leta in s tem potrdila, da notranje kontrole delujejo v celotnem preučevanem obdobju.

Pri preverjanju notranjih kontrol za revizorja ni smiselno, da bi preverjal delovanje vseh kontrolnih postopkov. Revizor pri načrtovanju svojega dela in pri spoznavanju ustroja in delovanja kontrolnih postopkov za preveritev izbere tiste notranje kontrole, ki mu zagotavljajo pravilno potrditev čim več računovodskih trditev, ob predpostavki, da kontrole učinkovito delujejo. Revizorjeva naloga je izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi organizacije v vseh pomembnih pogledih resnični in pošteni.

V magistrski nalogi sem predstavila tiste postopke, ki predstavljajo preveritve učinkovitosti delovanja notranjih kontrol in za katere menim, da ponazarjajo potrditve čim več revizijskih ciljev, torej, da so te kontrole učinkovite in da delujejo.

## **5.1 Preveritev delovanja notranjih kontrol v Organizaciji A in njihovo dokumentiranje**

Ko se revizor spozna s sistemom notranjih kontrol v organizaciji, mora pri tem preveriti, ali razume celotni sistem delovanja notranjih kontrol. To ponazori s celostnim primerom, sosledjem dokumentov v obliki diagrama poteka. Potek torej revizor spremlja od kupčevega naročila do trenutka, ko je storitev za revidirano organizacijo opravljena, torej, ko se poslovni dogodek zaključi.

### **5.1.1 Preveritev pravilnosti diagrama poteka v Organizaciji A**

Z diagramom poteka lahko revizor razumljivo, preprosto in nazorno prikaže računovodski sistem in delovanje kontrolnih postopkov, tako da s simboli ponazori krogotok (angl. *walk-through*) in vse dokumente, ki se nanašajo nanj. Z metodo diagrama je mogoče predstaviti podroben potek posameznih delov računovodskega sistema in kontrolnih postopkov ali pa zbirni (skupinski) naris poteka delovanja računovodskega sistema in kontrolnih postopkov (Odar, 2013, str. 47).

Poleg krogotoka revizorji za spoznavanje ustroja notranjega kontroliranja uporabljajo tudi

vprašalnik o notranjih kontrolah. Revizor ima določen vprašalnik o določeni temi strukturiran tako, da ga lahko uporabi pri večini naročnikov.

Metoda vprašalnikov ima določene prednosti in slabosti. Glavna prednost vprašalnikov je relativna preprostost metode, s katero hitro in brez velikih stroškov pridemo do informacij. Notranje kontrole lahko na tak način presojava tudi na večjem obsegu poslovanja. Hubbard (2000, str. 19) meni, da so vprašalniki primerni tudi v primerih, ko kultura organizacije ne podpira razkrivanja občutljivih informacij na druge načine ali kadar želimo s čim manjšimi stroški pridobiti informacije o tveganjih za pripravo revizijskih aktivnosti. Prednost teh je tudi, da se lahko obseg ocenjevanja nanaša na celotno organizacijo ter da so informacije pridobljene na hiter način in da vprašalniki (lahko) zagotavljajo anonimnost. Hubbard (2000, str. 21) trdi tudi, da so slabosti vprašalnikov o notranjih kontrolah njihova nezanesljivost brez dodatnega preverjanja, manjše možnosti za razlaganje in razjasnjevanje nejasnih vprašanj ter možnost slabe odzivnosti intervjuvancev.

Pravilnost razumevanja delovanja notranjih kontrol sem potrdila s spremljanjem krogotoka na naključno izbranem primeru. S krogotokom sem začela razumeti širino procesa, katere dokumente moram zajeti v revidiranje celotnega procesa prodaje, kako se vse evidentira v poslovnih knjigah Organizacije A in kakšno vlogo, odgovornost in razmejitev dolžnosti imajo pri tem vodilni kadri in zaposleni v oddelku prodaje.



Slika 1: Krogotok prodaje v Organizaciji A

VHOD	PROCES	IZHOD	OPOMBE
Organizacija A ima s kupci sklenjene letne prodajne pogodbe, ki se z aneksi podaljšujejo za enako obdobje. V Aneksu so definirani novi letni ceniki.	Pogodba med Organizacijo A in kupcem X je bila sklenjena dne 23. 9. 2015 za obdobje 1 leta.  Sklenjena pogodba vsebuje podatke o kupcu, rok plačila, podatke o embalaži, količini, pariteti, kvaliteti, predmetu prodaje, dobavi, o dokumentih, ter splošne pogoje o poslovanju oz. prodajnih pogojih.	Pogodba	Podpis pogodbe odobri odgovorna oseba kupca in prodajalca. Podpisnika pogodbe sta direktorja družb.
Naročilo pride v Organizacijo A v elektronski obliki (po RIP-u).	Za vsako naročilo dobi prodajni referent obvestilo po elektronski pošti. V obvestilu piše št. naročila, naziv naročila, količina naročila in št. obrata, ki predstavlja lokacijo skladišča (v konkretnem primeru št. 31000 – skladišče Goya-Co).	Naročilo	Naročilo vsebuje naročanje na več izdelkov različnih količin. V konkretnem primeru sem si izbrala naročilo na proizvod v rastlinskem olju 120g. Št. naročila je 0040529441. Naročilo je narejeno po EAN kodi, iz katere razberemo naziv izdelka in količino.
Na podlagi naročila se izda nalog za izdajo.	Nalog za izdajo s številko 0042496403 vsebuje podatke o naročenih količinah in številkah proizvoda (E145SL). Na podlagi naloga za izdajo se naredi dobavnica.	Dobavnica	Iz dobavnice so razvidni podatki: št. naročila, podatki o skladišču, datum dobavnice (24. 9. 2016) in številka dobavnice (42496403). Po poknjženi dobavnici se samodejno potrdi naročilo.
Ko je dobavnica kreirana, se v programu SAP avtomatsko kreira izdan račun.	Izdan račun s številko 2016123 je bil izdan na dan dostave h kupcu x. Datum dostave za Organizacijo A pomeni tudi datum, ko je storitev opravljena. Po opravljeni storitvi se v SAP programu vidi dobavnica, nalog komisionarja, izdaja blaga in na koncu izdan račun. Zračunana cena in količina na izdanem računu se morata ujemati s količino in ceno na dobavnici in naročilu (tudi <i>3 way match</i> ).	Izdan račun	Izdan račun gre h kupcu fizično po pošti, v organizaciji pa ga hranijo v elektronski obliki v sistemu Avtenta BC (arhiv za hranjenje računov s podpornimi dokumenti). Iz izdanega računa se vidi: količina, teža, cena, rok plačila (60 dni) in pri odgovorni osebi odobren račun.
Plačilo računa.	Ko kupec plača račun, se plačilo avtomatsko poknjži v sistem in se zapre terjatev do kupca.	Potrdilo o plačilu računa	TRR izpisek o potrdilu plačila, iz katerega je razvidno, da je bil račun plačan 30. 10. 2016.

Vir: Revizijska hiša X, Metodologija (interno gradivo), 2016, str. 50.

Skladno s preveritvijo notranjih kontrol v revidirani Organizaciji A sem si naključno izbrala izdano fakturo in preverila, ali se celoten proces prodaje na tem konkretnem primeru ujema z dokumenti. Dokumenti, potrebni za sklenitev prodajnega posla, so pogodba, naročilo, izdana faktura, dobavnica, cenik in potrdilo o plačilu.

Za opis procesa prodaje sem si izbrala izdano fakturo kupcu, ki sem ga za namen magistrske naloge poimenovala kupec X. Krogotok prodaje v revidirani Organizaciji A poteka, kot kaže Slika 1.

#### 5.1.1.1 Pogodba

Organizacija A ima s svojimi kupci sklenjene letne prodajne pogodbe. Pogodba med kupcem X in Organizacijo A je bila sklenjena in pri odgovornih osebah odobrena 23.9.2015 za eno leto. Vsako leto se pogodba podaljša za naslednje leto. Aneks za podaljšanje je novi prodajni cenik.

#### 5.1.1.2 Cenik

Prodajni cenik je predmet pogodbe. Vsak kupec ima drugačen prodajni cenik. Cenik je odvisen od vsebine pogodbe. Kupci, ki imajo predvideno po pogodbi večje nakupne količine, imajo za razliko od ostalih nižje določene cene. Osnovne cene živil se spreminjajo enkrat letno, ko se izdelujejo in usklajujejo prodajni plani.

#### 5.1.1.3 Naročilo

Naročilo je v organizacijo prišlo v elektronski obliki – po RIP-u. Vsebuje naročanje za več izdelkov različnih količin. V konkretnem primeru sem si izbrala naročilo za proizvod tuna v rastlinskem olju, 120 g. Št. naročila za konkretni primer je 0040529441. Naročilo je narejeno po EAN kodi, kjer se vidita naziv izdelka ter količina.

Za vsako naročilo dobi prodajni referent obvestilo po elektronski pošti o njegovi št. naročila, nazivu, količini in obratu. Številka obrata predstavlja lokacijo skladišča. V konkretnem primeru gre za številko 3100 – skladišče Goya-Co.

Na podlagi naročila se izda nalog za izdajo (št.: 0042496403). Na nalogu se vidijo naročene količine s šifro artikla. V konkretnem primeru je šifra izbranega artikla E145SL.

#### 5.1.1.4 Dobavnica

Na podlagi naročila se naredi dobavnica. Na dobavnici so navedeni podatki o skladiščniku, datum dobavnice, ki je v konkretnem primeru 24.09.2016, naročeni količini (proizvod tuna

v rastlinskem olju, 120 g) in številki dobavnice 42496403. Ko je dobavnica narejena, se samodejno (preko SAP sistema) naredi račun. Ko skladiščnik sknjiži dobavnico, ta samodejno potrdi naročilo. Ko gre naročilo iz skladišča, se izda pakirni sistem z artikli, ki bodo glede na naročilo zapustili skladišče. Hkrati se skenira elektronska oblika dobavnice in računa.

#### 5.1.1.5 Izdani račun

Račun s številko 2016123 je bil izdan na dan dostave h kupcu X. Datum dostave za Organizacijo A pomeni tudi datum, ko je storitev zanjo opravljena. V SAP sistemu se nato vidi dobavnica, nalog komisionarja, izdaja blaga in na koncu račun. Račun gre po pošti h kupcu X. V Organizaciji A pa ga hranijo v elektronski obliki v sistemu Avtenta BC, ki je arhiv za hranjenje računov skupaj s podpornimi dokumenti.

Iz izdanega računa se vidi naročena količina, teža, cena in pri odgovorni osebi odobren račun, katera je v tem primeru direktor Organizacije A. Zaračunana količina na fakturi se tako ujema s zaračunano ceno in dobavljeno količino na dobavnici in naročilu. Ujemanje teh treh dokumentov pri preveritvi s tujko poimenujemo '*3 way match*'.

#### 5.1.1.6 Plačilo

Ko se pošlje račun kupcu, se čaka na plačilo (v tem primeru ima Organizacija X 60-dnevni plačilni rok). Referentka, zaposlena v oddelku financ, je zadolžena za prejeta plačila. Ko je račun plačan, se ta avtomatsko poknjiži v sistemu. Za konkretni primer smo preverili plačilo. Pridobili smo TRR potrdilo o plačilu. Račun je bil plačan 30.10.2016.

Pri opisu procesa prodaje na navedenem primeru nepravilnosti nisem zasledila. Naročene količine z naročila so se ujemale z dobavnico in izdano fakturo. Cena na ceniku je bila ustrezna zaračunani in kupčevi plačani ceni.

### 5.1.2 Vzpostavitev notranjih kontrol na področju prodaje v Organizaciji A

Vprašanje, na katerega želim odgovoriti v magistrski nalogi, je, ali so notranje kontrole v Organizaciji A ustrezno vzpostavljene in ali delujejo v celotnem revidiranem obdobju. Če to drži, potem pomeni, da se kot revizor pri preizkušanju podatkov na notranje kontrole lahko zanesem. V predreviziji sem si zastavila kontrole tako, da sem po metodologiji revizijskega podjetja naključno izbrala dvajset izdanih faktur prodaje blaga in materiala ter preverila celotno podporno dokumentacijo. V končni reviziji pa sem na naključnem vzorcu petih izdanih faktur dejansko preverila, da navedene računovodske kontrole delujejo. S preveritvijo delovanja sem tako pokrila celotno revidirano obdobje.

Kontrole, ki sem si jih zastavila in na osnovi katerih bom preverila delovanje notranjih kontrol, so:

- K1 (naročilo je ustrezno odobreno);
- K2 (pogodba obstaja in je ustrezno odobrena pri odgovornih osebah kupca in revidirane Organizacije A);
- K3 (dobavnica je odobrena);
- K4 (izdana faktura je ustrezno odobrena);
- K5 (*3 way match* – naročena količina se ujema s količino na dobavnici in na izdani fakturi);
- K6 (cena na fakturi je skladna s ceno po pogodbi in s prodajnim cenikom – ta je naveden kot priloga k pogodbi);
- K7 (plačilo kupca je ustrezno evidentirano v saldakontih kupcev, pravilni kupec, ustrezen konto in ustrežna višina plačila, pregled prihodkov, terjatev knjiženja in DDV).

Pri kontroli sedem sem preverila tudi razknjiženje zaloge. Referentka je v sistemu odprla okno dobavnica, iz katere je razvidno knjiženje (zmanjšanje zaloge blaga in materiala ter povečanje prihodkov). Pri preveritvi in vzpostavitvi delovanja notranjih kontrol moramo biti pozorni na celotni prodajni proces ali cikel, zato je pomembno, da s preveritvijo notranjih kontrol zajamemo proces prodaje od začetka, torej od pridobitve naročila kupca, do zaključka posla, torej do njegovega plačila.

### **5.1.3 Preveritev delovanja notranjih kontrol in izbira velikosti vzorca notranjih kontrol na področju prodaje v Organizaciji A**

Velikost vzorca za preveritev delovanja notranjih kontrol je mogoče določiti s pomočjo aktivnosti delovanja knjiženja v revidirani organizaciji (Organizacija A, 2016, str. 61). V revidirani organizaciji A knjižijo izdane fakture večkrat dnevno, zato sem za preveritev delovanja notranjih kontrol izbrala vzorec 25 izdanih faktur, ob predpostavki, da gre za nizko tveganje delovanja (Tabela 3).

*Tabela 3: Izbor notranjih kontrol za preveritev delovanja*

Aktivnost delovanja	Minimalen izbor vzorca	
	Nizko tveganje neuspeha	Visoko tveganje neuspeha
Letno	1	1
Četrletno	1+1	1+1
Mesečno	2	3
Tedensko	5	8
Dnevno	15	25
Večkrat dnevno	25	40

*Vir: Revizijska hiša X, Metodologija (interno gradivo), 2016, str. 12.*

Na podlagi pogostosti izvajanja posamezne kontrole se s pomočjo interne metodologije določi velikost vzorca. Metodologija določa, da je za preveritev notranjih kontrol, ki se izvajajo na mesečni ravni, dovolj preveritev dveh mesecev od dvanajstih (poslovno leto). Če se notranje kontrole v organizaciji delajo oziroma izvajajo na tedenski ravni, za vzorec izberemo najmanj pet primerov preveritve kontrol. Za kontrole, ki se izvajajo na dnevni ravni, pa izberemo najmanj petnajst do petindvajset teh kontrol. Dokončna določitev vzorca je odvisna od presoje revizorja, ki na podlagi opisane metodologije zgoraj določi še vrsto tveganja. Tveganje temelji na poznavanju Organizacije in njenega sistema kontroliranja.

Revizorji si za določitev vzorca preizkušanja notranjih kontrol pomagamo z revizijskim programom, ki nam izmed vseh izdanih faktur v revidiranem poslovnem letu izbere naključne fakture. Revizor mora tako v programu le določiti vrsto testa (v konkretnem primeru gre za test kontrol), določiti mora vrsto in stopnjo tveganja, ki je povezana s stopnjo obdelave podatkov v organizaciji. Možnost je, da z izdanimi fakturami oziroma s procesom prodaje v organizaciji izvajajo postopke mesečno, tedensko, dnevno ali večkrat dnevno. V konkretnem primeru je stopnja tveganja nizka, saj se izdane fakture v Organizaciji A knjižijo večkrat dnevno. To pomeni, da nam je revizijski program za vzorec izbral petindvajset naključno izbranih izdanih faktur (glej Tabelo 3) za preveritev delovanja notranjih kontrol v procesu prodaje.

Pri notranjem kontroliranju ne ocenjujemo napake vrednostno (vrednost izbranega vzorca), pač pa preverjamo, ali so vsi dokumenti, ki se nanašajo na izdane fakture, točni, popolni in se ujemajo s podporno dokumentacijo.

Za preveritev notranjih kontrol v prodajnem procesu mora biti revizor pozoren na točnost

podatkov, pridobljenih od zaposlenih.

Preveritve delovanja notranjih kontrol na 25 izdanih fakturah v Organizaciji A sem se lotila na podlagi preveritve delovanja notranjih kontrol od K1–K7, ki sem jih opisala v točki 5.1.2. Preveritev delovanja notranjih kontrol sem opravila na naslednji način:

1. Pri izbiri vzorca petindvajsetih faktur sem preverila, ali imajo izdane fakture ustrezno podlago za njihov nastanek. Izbrani vzorec mi je tako izbral naročila iz različnih mesecev poslovnega leta od januarja do decembra. Pregledala sem pravilnost obdelave izbranih naročil. Pri naročilih, ki so bila oddana po telefonu, tega nisem mogla preveriti. Vsa ostala naročila so bila pravilno odobrena in so v skladu z organizacijskim predpisom. Vsa naročila je podpisal vodje prodaje in ostale odgovorne osebe (potrditev delovanja K1).
2. Iz analitične evidence izdanih faktur sem naključno izbrala pet faktur iz obdobja od januarja do decembra in preverila, ali za knjižene račune obstaja ustrezna podlaga, in sicer, ali so v ozadju naročila. Naročila so bila kreirana v pisni obliki za vseh pet izdanih faktur. Za izdane račune sem preverila datum knjiženja, datum na fakturi, datum valute, podatke o kupcu (šifra kupca, naziv in naslov), število naročenih proizvodov, ceno, popust (skladnost s pogodbo), superrabat, plačilne pogoje, stopnjo davka na dodano vrednost, knjiženje kratkoročnih poslovnih terjatev, višino prihodkov ter knjižen davek na dodano vrednost. Podatke na izdani fakturi (o kupcu) sem preverila na Ajpesovi spletni strani (izpis iz sodnega registra), da sem se prepričala, ali kupec dejansko obstaja. Podatki o kupcu so bili točni in hkrati skladni s podatki o kupcu na naročilu in odpremnici. Cene na fakturi sem primerjala s prodajnim cenikom in ceno na naročilu. Podatke o številu naročenih proizvodov, popustih in plačilnih pogojih sem primerjala z naročilom in s pogoji, napisanimi v pogodbi med kupcem in revidirano Organizacijo A. Vse pogodbe in veljavni ceniki so bili ustrezno odobreni. Nisem ugotovila pomembnih nepravilnosti oziroma napak. Tu sem potrdila K2.
3. Na vzorcu izdanih faktur sem pri njihovih naročilih preverila, ali za vsako izbrano naročilo obstaja odpremnica ter izdan račun, ki so ga odgovorne osebe pravilno odobrile (K3 in K4). Na podlagi izbranega vzorca pri notranjih kontrolah sem ugotovila, da za vsakim naročilom stoji dobavnica in podpisan izdan račun odgovornih oseb. Izdani račun sem primerjala z odpremnico in naročilom (v tem koraku sem potrdila K5). Preverjala sem, ali je v konkretnem primeru naročena količina enaka količini na odpremnici, ki jo je podpisala odgovorna oseba, ter ali je cena enaka ceni v pogodbi oziroma enaka kot v prodajnem ceniku. Na dobavnici je napisana tudi številka izdanega računa. Na izdanih fakturah sem preverila podatke o kupcih, datumih naročila, številu naročenih proizvodov, številko odpremnice, ceno, odobrene popuste, odobrene superrabate (določeni kupci imajo namreč odobren superrabat v ustrezni višini do 8 %, če plačajo izstavljeno fakture v roku osmih dni), plačilne pogoje, stopnjo davka na dodano vrednost in računovodsko evidentiranje kratkoročnih terjatev do

- kupca, poslovne prihodke ter terjatev za davek na dodano vrednost. Pri pregledu nisem odkrila pomembnih nepravilnosti.
4. Preverila sem, ali so vse spremembe cenikov, popustov, dodatnih superrabatov in plačilnih pogojev v revidiranem letu ustrezno odobrene, potrjene od odgovornih oseb v oddelkih in pregledane. To se preverila s pregledovanjem cenikov. Na izdani fakturi je poleg naročenih izdelkov navedena količina in cena. Preverila sem, ali so odobrene cene na cenikih skladne s cenami na fakturi za posameznega kupca. Ugotovila sem, da so bile odgovorne osebe spremembe cenikov, popustov in plačilnih pogojev odobrile, potrdile in pregledale ter podpisale. V tej točki sem preverila pravilnost delovanja K6.
  5. Na podlagi izbrane baze izdanih faktur sem v oddelku računovodstva preverila, ali so vsi računi ustrezno knjiženi. Preverila sem, ali so izdani računi knjiženi na ustreznega kupca, ustrezní konto ter v pravilnem znesku (preveritev delovanja kontrole K7). To sem naredila tako, da sem skupaj z referentko v računovodstvu, ki je zadolžena za saldakonte kupcev, na njenem računalniku v sistemu za vsako posamezno izdano fakturno preverila knjiženje. Referentka je v sistem vpisala številko izdanega računa. Odprto okence je pokazalo izpis iz sistema v pravilnem znesku knjiženja na ustreznega kupca, prihodke od prodaje in ustrezní znesek davka na dodano vrednost. Ker me je zanimalo tudi razknjižene zaloge, je referentka iz izdane fakture vpisala številko dobavnice v sistem, ki je pokazal zmanjšanje zalog materiala v skladišču. Na koncu sva preverili tudi plačila po posamezni fakturi. To sem preverila na podlagi bančnih izpiskov, iz katerih je bilo razvidno plačilo. Večji kupci plačujejo račune enkrat mesečno. Za posamezne fakture sem to preverila s seznama plačanih faktur, na katerih so navedene številke izdanih faktur in ustrezní zneski. Preverila sem tudi pravilnost zapiranja saldakov kupcev ter posameznih izdanih faktur v analitični evidenci kupcev. Pri pregledu nisem odkrila pomembnih nepravilnosti.
  6. Za izbrana naročila sem tako preverila pravilnost podatkov o cenah, popustih, plačilnih pogojih ter odobritev. Preverila sem tudi, ali so cene v skladu s prodajnimi pogodbami in ali so superrabati in rabati določeni v skladu s pogodbo med kupcem in revidirano Organizacijo A. Pri pregledu nisem odkrila pomembnih nepravilnosti.
  7. V računovodstvu sem preverila, ali obstaja način izpisa dobavnice brez predhodnega vnosa naročila v sistemu. Izpis dobavnice, ki bi ga referentka opravila brez predhodnega vnosa naročila, v sistemu ni bil mogoč. Pri pregledu tako nisem odkrila pomembnih nepravilnosti.
  8. V oddelku za prodajo sem preverila, ali je možno kreirati račun pred skladiščno računalniško odobritvijo odpremnice. Kreiranje računa, ki ga opravi referentka, pred odobritvijo ni bilo možno. Nepravilnosti nisem ugotovila.

Na podlagi zgoraj opisanega ugotavljam, da izbrane kontrole K1–K7 delujejo na celotnem vzorcu petindvajsetih izdanih faktur v celotnem revidiranem obdobju, tako da se nanje lahko zanesem.

V preverjanju notranjih kontrol so torej pomembne naslednje faze: izbor notranjih kontrol,

ki pokrijejo največ poslovnih trditev, določitev obsega preveritve ter končna ugotovitev o opravljenih postopkih pri preverjanju delovanja notranjih kontrol (Revizijska hiša X, 2016, str. 25).

Velikost vzorca se določi z uveljavljanjem strokovne presoje. Različni dejavniki običajno lahko vplivajo na določitev velikosti vzorca, kot sledi iz metodologije revizijske hiše, ki se je revizorji poslužujejo (Revizijska hiša X, 2016, str. 26):

- obseg, v katerem ocena tveganja upošteva ustrezne kontrole;
- dopustna stopnja odklona populacije, ki se preizkuša;
- pričakovana stopnja populacije, ki se preizkuša;
- zelena raven zanesljivosti, ki je dopustna kot stopnja odklona in ni presežena z dejansko stopnjo odklona v populaciji;
- število enot vzorčenja v populaciji, če je populacija zelo majhna.

»*Performance Support Resource – PSR*« navaja primere različnih vrst kontrol in postopkov za izvedbo preveritve delovanja notranjih kontrol in operativne učinkovitosti (Revizijska hiša X, 2016, str. 32):

Prva kontrola je uskladitev (kontrola za preveritev delovanja). Pri izvajanju preveritve delovanja notranjih kontrol (test operativne učinkovitosti) mora biti revizor pozoren na število obdobj preveritve delovanja (na primer na podlagi ocenjevanja tveganja neučinkovitosti kontrol, ki so sprva zbrane v vzorcu za preveritev delovanja) in za vsako izbrano obdobje mora revizor ugotoviti, ali je:

- uskladitev bila izvedena;
- uskladitev naredila neodvisna oseba;
- uskladitev bila pripravljena v skladu s politikami in procesi organizacije, ki so evidentirani v kontrolah organizacije;
- obstajajo dokazi, da pregledovalec in pripravljalec nista ena in ista oseba;
- sta bila uskladitev in pregled izvedena istočasno;
- uskladitev matematično pravilna in sovпада z dokumentacijo.

Naslednja kontrola je ločitev nalog, ki se nanaša na dodeljevanje nalog različnim ravnam odgovornosti, odobritev transakcij, evidentiranje poslov in vzdrževanje skrbništva nad premoženjem. Ločitev nalog je namenjena zmanjšanju možnosti, da bi katerakoli oseba v organizaciji lahko zagrešila in prikrila napake ali goljufije. Kadar oseba opravlja dve ali več nezdržljivih nalog, je to lahko razlog za oslABLjenost učinkovitosti notranjih kontrol.

Manjše organizacije imajo pogosto manj zaposlenih, do katerih lahko omejujejo obseg izvedbe nalog. V majhnih organizacijah je lahko lastnik hkrati manager in lahko uveljavlja



bolj učinkovit nadzor nad delom zaposlenih kot v večjih organizacijah.

Pri preverjanju delovanja notranjih kontrol, upoštevajoč delitev nalog v organizaciji, mora revizor paziti na preverjanje računovodskih politik, dokumentiranje delitev nalog, pregled pri vodstvu organizacije. Prepričati se mora, da ima vzpostavljen sistem omejen dostop posameznikom za opravljanje določenih funkcij, za katere niso pooblaščen. V organizaciji bi morali biti vzpostavljeni postopki spremljanja, da se ugotovi, ali je ločitev nalog v organizaciji ustrezna in deluje, kot je bilo predvideno, in da je delitev še vedno učinkovita. Revizor se mora prepričati, ali obstajajo postopki za odkrivanje, naslavljanje in popravljanje izjem za dostop do smernic in ali je IT specialistom potrebno preveriti delovanje kontrol, ki jih je nastavilo poslovodstvo v organizaciji.

Na osnovi zgornjega opisa metodologije ocenjujem, da sem se z Organizacijo A dobro seznanila. Kontrolni postopki se v procesu prodaje izvajajo na dnevni ravni (večkrat na dan izstavijo fakturo kupcu), tako da sem v vzorec izbrala petindvajset izdanih faktur ob predpostavki, da obstaja nizko tveganje (glej točko 5.1.2).

Revizijski cilj, ki sem ga potrdila s preveritvijo delovanja notranjih kontrol, je pridobiti ustrezne in zadostne revizijske dokaze, da je poslovodstvo družbe vzpostavilo primerne notranje kontrole za odobravanje, pravilnost in točnost podatkov. Revizijski cilj, ki sem si ga zastavila, je tudi delovanje. S tem je mišljeno, da v celotnem obdobju notranje kontrole delujejo, kot so zastavljene, in se nanje lahko zanesemo.

Pri preverjanju delovanja neoporečnosti podatkov je potrebno pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da je poslovodstvo družbe vzpostavilo primerne notranje kontrole za neoporečnost stalnih podatkov, ki se nahajajo v informacijskem sistemu, ter da ti delujejo v celotnem obdobju in se nanje lahko zanesemo.

Za revizijski postopek sem si izbrala vgrajene kontrole, ki preprečujejo spreminjanje stalnih podatkov in napačnih vnosov v sistem – v bazo podatkov o kupcih. Ugotovila sem, da zaposleni brez ustreznih pooblastil ne more vnašati podatkov v sistem ter kreirati osebnih podatkov o novih kupcih ali pa spreminjati že obstoječih podatkov o njih. To sem preverila z opazovanjem pri referentki v prodaji, ki nima ustreznih pooblastil za vnos v sistem. Ko je želela odpreti šifro novega kupca, ji je sistem zablokiral vnos in je ni spustil skozi standardne korake. Pri tem referentka tudi ni imela dostopa za spremljanje že obstoječih kupcev v bazi podatkov.

Pri odgovorni osebi za vnos v sistem v oddelku prodaje pa sem preverila, ali delujejo vgrajene notranje kontrole, ki preprečujejo dvakratni vnos istega kupca v sistem. Pri vnosu šifre v sistem se samodejno izpišejo podatki o že obstoječem kupcu, tako da kreiranje tega ni možno. Sistem zazna podatke, šifro kupca in matične podatke o kupcu oziroma

organizaciji. Ugotovila sem, da vgrajene notranje kontrole delujejo, saj ponovni vnos že evidentiranega kupca ni bil možen. V revidirani Organizaciji A tudi v preteklih letih pri preveritvi podatkov o kupcih nismo zasledili, da bi prihajalo do nepravilnosti oziroma da bi se kupci v sistemu podvajali.

## **5.2 Popolnost in točnost zbranih podatkov**

Moja naloga je bila, da preverim, ali so preučevane notranje kontrole v celotnem obdobju vzpostavljene tako, da delujejo in da se nanje lahko zanesemo. Pri tem sem za izbrane podatke, ki so nam bili na voljo, preverila točnost in popolnost njihovega izvora.

V knjigovodstvu sem preverila, če so izbrane odpremnice (podporna dokumentacija izdanim fakturam) ustrezno knjižene, na pravo šifro proizvoda in v pravilno obdobje. Na podlagi izbranega vzorca sem ugotovila, da so bile dobavnice pravilno knjižene ter izkazane v sistemu kot zmanjšanje zalog.

V analitični evidenci kupcev sem preverila, če so izbrani izdani računi pravilno in dejansko knjiženi in plačani. Izbrani izdani računi so bili pravilno, v ustrezni višini in na ustreznega kupca tudi poknjiženi, in sicer na dejanske konte v računovodski evidenci saldakontov kupcev. Pravilno so bila knjižena tudi plačila. Pri pregledu tako nisem zasledila pomembnih nepravilnosti.

Prenos podatkov o kupcih iz analitične evidence kupcev v glavno knjigo poteka samodejno. Preverila sem knjiženje prometa kupcev v analitiki in glavni knjigi. Odstopanj oziroma nepravilnosti nisem ugotovila. Prometi in stanja v analitični evidenci so bili usklajeni s prometom in stanji v glavni knjigi.

Preverila sem, ali sta analitična evidenca kupcev in glavna knjiga usklajeni. To je standardni postopek, ki ga revizorji opravimo običajno v zaključni reviziji, kjer preverjamo izpise analitik na bilančni datum. Preverila sem, ali je analitika za celotno revidirano obdobje enaka analitiki, ki jo Organizacija izkazuje v glavni knjigi. Organizacija analitiko loči na kupce v državi oziroma domače kupce, kupce v tujini in kupce, ki spadajo med povezane družbe oziroma osebe. Med povezane osebe štejejo organizacije, ki imajo več kot dvajsetodstotni delež v revidirani Organizaciji A. Ugotovila sem, da so bile uskladitve ustrezno oblikovane. Za vse revidirane mesece je bila analitika usklajena s knjigovodsko evidenco glavne knjige.

Preverila sem, ali delujejo vgrajene kontrole, ki onemogočajo knjiženje prilivov na konto transakcijski račun, če seštevke plačil knjiženih terjatev do kupcev ni enak seštevku plačil na dnevnih prilivih transakcijskega računa Organizacije A, ki so knjiženi v knjigovodski

evidenci glavne knjige oziroma se tja prenesejo samodejno. Ugotovila sem, da notranje kontrole delujejo.

Na podlagi uskladitve analitične evidence kupcev z analitiko, knjiženo v glavni knjigi, sem preverila, ali kupci izkazujejo povsem enaka stanja v revidiranem obdobju poslovnega leta. To sem naredila tako, da sem petnajstim največjim kupcem po prometu in saldu poslala neodvisno potrditev stanja (IOP) v izpolnitev. Neodvisna potrditev stanj je obrazec, na katerem je navedena revidirana Organizacija A (kot dobavitelj), pošiljatelj je revizijska hiša. Na obrazcu je naveden elektronski naslov in naslov revizijske hiše, na katerega kupec, ko izpolni obrazec, tega tudi pošlje. Na tem obrazcu kupec izpolni višino odprtih obveznosti ali pa terjatev, ki jih izkazuje na bilančni datum do Organizacije A. Pri preveritvi je pri nekaterih kupcih prihajalo do manjših razlik zaradi knjiženja poslovnih dogodkov. Tam, kjer je prihajalo do odstopanj, sem v računovodstvu preverila zneske razlik, pregledala fakture v višini razlik in ugotovila, da revidirana Organizacija A pravilno izkazuje nastale poslovne dogodke, saj knjiži izdane račune v ustreznem znesku in v ustrezno obdobje. Kupci so tako izdan račun knjižili v drugo poslovno leto, ne glede na to, da je datum fakture in datum opravljene storitve bil v drugem poslovnem letu (2015/2016). Organizacija A uskladitve pošilja tudi sama svojim kupcem in zunanjim izvajalcem. To počne vsaj dvakrat letno, vendar je za revizorja pomembno, da dobi neodvisno potrditev od kupcev neposredno na svoj naslov, saj je to najboljši primer zunanje neodvisne potrditve.

Z vodjo saldakontov sem preverila stanje odprtih terjatev, ki so zapadle nad obdobjem enega leta. Iz dokumentacije in predlogov direktorja financ, vodje računovodstva in vodje prodaje je bilo razvidno, da so vsi seznanjeni s problemom neuspešnih terjatev ter da se trudijo za izterjavo. Na podlagi problematičnih kupcev, ki so neplačniki dlje časa, ali pa kupcev, ki gredo v stečaj ali pa prisilno poravnava, se naredijo tematski plani, ki so predmet mesečnega sestanka z direktorjem Organizacije in vodilnimi zaposlenimi v revidirani Organizaciji A. V Organizaciji torej redno skrbijo za izterjave. Če pri kupcu zneska ne morejo izterjati, ga dajo na popravek vrednosti terjatev, ki ga knjižijo enkrat letno proti koncu poslovnega leta.

Pri revidiranju računovodskih izkazov in preverjanju delovanja notranjih kontrol v organizaciji je potrebno tudi preveriti, ali je poslovodstvo družbe vzpostavilo primerne notranje kontrole za omejitev dostopa do sredstev in informacijskega sistema ter da te v celotnem obdobju delujejo in so zasnovane tako, da se nanje lahko opremo pri potrjevanju obstoja, točnosti in popolnosti računovodskih informacij. Pomembno je, da pridobimo ustrezne in zadostne revizijske dokaze, da lahko potrdimo, da kontrole v organizaciji delujejo.

Na podlagi zgornjega opisa sem preverila, ali je razdelitev nalog v Organizaciji A ustrezna. Izdane račune izdajajo v oddelku prodaje, kjer poteka tudi njihovo knjiženje v analitično

evidenco kupcev. Prenos v glavno knjigo je avtomatski. Vsa plačila potekajo preko transakcijskega računa, knjižijo jih zaposleni v finančnem oddelku. Poslovodstvo in finančna služba imata vpogled v sistem in v računovodske datoteke za spremljanje podatkov, katerih pa ne moreta spreminjati. Na podlagi opisanega sem ugotovila, da je razdelitev nalog ustrezna.

V oddelku prodaje sem preverila, ali se gesla za vstop v sistem redno spreminjajo. Program sam namreč zahteva spremembo gesla najmanj enkrat v šestdesetih dneh, sicer jim ta ne omogoči oziroma zaposlenim zablokira vstop v sistem že ob prijavi. Ugotovila sem, da kontrole delujejo.

Dostop do podatkov in do spreminjanja podatkov je zavarovan z gesli in s centralnim izklopom računalnikov izven delovnega časa. Zaposleni lahko svoje delo opravljajo od doma tako, da se povežejo na informacijski sistem ter vpišejo svoje uporabniško ime in geslo. To je zelo pomembno, saj se na primer direktor prodaje udeležuje številnih sestankov za pridobivanje novih kupcev, veliko je tudi v tujini na službenih poteh in bi brez dostopa do podatkov v sistemu težko posloval. Kontrola je ustrezno zasnovana in deluje.

Preverila sem tudi, ali lahko zaposlena oseba v Organizaciji, ki nima ustreznega pooblastila, vstopa v sistem, kjer se vnašajo podatki o kupcih. Preverila sem tudi dostop do podatkov oziroma dokumentacije, ki se hrani v varovanih omarah (pogodbe, pooblastila itd.). Stavba, v kateri ima Organizacija A v lasti poslovne prostore, je varovana z alarmnim sistemom. Vstop v poslovne prostore je možen preko tajništva in je elektronsko varovan. Izven delovnega časa je objekt varovan in zaklenjen, tako da je vstop v poslovne prostore onemogočen, razen pooblaščenim osebam. Celotni poslovni kompleks je pod video nadzorom, ki beleži, kdo in kdaj vstopa v poslovno stavbo.

Skladiščne prostore ima Organizacija najete preko zunanjega izvajalca. V tem skladišču se nahajata blago in material, ki ne pripadata samo Organizaciji A. Skladišče je lepo urejeno, ločeno po organizacijah, tako da ni možnosti, da bi se izdelki pomešali, saj je celotna hala (od treh) namenjena le Organizaciji A oziroma njenim izdelkom. Tako vodja skladišča kot služba logistike Organizacije A redno delajo inventuro in s štetjem kontrolirajo zaloge blaga. Ugotovljeni viški se štejejo v prid Organizaciji A, manki pa so zaračunani skladno s pogodbo organizaciji za skladiščenje. Celotni kompleks skladišča je pod videonadzorom in nepooblaščenim osebam onemogoča vstop v prostore. Izdelkov iz skladišča ni mogoče odpeljati iz prostora, saj je kompleks varovan tudi z varnostnikom, pred vstopom v prostor pa imajo najetega tudi vratarja.

Ugotovila sem, da sta tako poslovni prostor Organizacije A kot njihovo najeto skladišče ustrezno varovana in ne omogočata vstopa nepooblaščenim osebam. Nepravilnosti nisem

zaznala.

V postopku preverjanja delovanja izbranih notranjih kontrol nisem ugotovila napak ali zaznala nepravilnosti. Ugotovila sem, da so preizkušene notranje kontrole delovale neprestano, zanesljivo, popolno in učinkovito v celotnem preučevanem obdobju in se zato nanje lahko zanesemo.

### **5.3 Revidiranje notranjih računovodskih kontrol na področju prodaje v Organizaciji A**

Revidiranje notranjih računovodskih kontrol na področju prodaje v revidirani Organizaciji A poteka tako, da se revizor sprva dobro spozna s procesom prodaje. Revizor v začetni fazi naredi oziroma opravi razgovor z vodjo prodaje. Običajno vsi sestanki potekajo na sedežu revidirane družbe, v času opravljanja predrevizije ali v končni reviziji, če organizacija predrevizije nima.

Vodja prodaje v okviru sestanka revizorju predstavi vse potrebne dokumente, ki nastanejo od naročila do plačila izdane fakture. Revizorja seznanijo z računovodskim sistemom, odgovornostmi, ki jih imajo zaposleni za vstop v sistem, ter izvajanje raznih funkcij, kot so odobritev in vnos kupca v sistem, kreiranje naročila, dobavnice, izstavitev fakture itd.

Vsa večja naročila so narejena na podlagi odobrene pogodbe, v kateri so definirani pogoji poslovanja. Organizacija A svojim kupcem ponuja popust na plačilo, ki je definirano po pogodbi (plačilo v roku osem dni od datuma izstavitve fakture omogoča kupcu dodaten popust).

V pogodbi so navedene vse potrebne sestavine za sklepanje posla, vključno s podatki o kupcu in dobavitelju (Organizacija A), predvideni roki dobave in plačila.

Prodajni referent mora ob naročilu kupca preveriti zalogo v sistemu, kjer se poveže s službo v logistiki. Stanje zalog na določen dan je možno spremljati vse dni v delovnem tednu, tako da prodajni referent za vsako naročilo ve, koliko gotovih izdelkov je na zalogi. Proizvodi se prevzamejo količinsko in kakovostno. Na podlagi naročilnice se kreira dobavnica, ki se preko sistema pošlje skladiščniku, ki lahko že vnaprej pripravi naročene količine blaga. Naročilnico izpolni in v sistem kreira prodajna služba in jo ožigosa.

Kupec ob prevzemu blaga sam pove, ali želi, da se blago pripelje v njegovo skladišče ali pa blago prevzame v skladišču Organizacije A.

Skladiščnik ob predaji blaga odobri dobavnico. Podpišeta jo tudi špediter ter končni kupec,

ko blago prevzame.

Na podlagi dobavnice prevzemnik izpiše še prevzemnico, ki jo podpiše in jo skupaj z vsemi dokumenti hrani kot podporno dokumentacijo.

Prodajna služba po izstavitvi blaga iz skladišča izstavi prodajno fakture, ki jo potrđita vodja prodaje in direktor Organizacije. Vse izdane račune v oddelku prodaje spremljajo dnevno ter zapirajo plačila po posameznih kupcih. Neplačnike vodijo na tako imenovani *black listi* ter jih opominjajo o zapadlosti plačila. Predmet likvidacije so odobreni in originalno izstavljeni računi. Vsak račun mora biti opremljen z datumom fakture, podatki o naročniku, številko fakture, datumom in datumom zapadlosti, višini plačila, DDV-ju, popustom ob morebitnem plačilu, številko dobavnice ter TRR-jem, na katerega kupec nakaže naveden znesek.

V oddelku prodaje se vsa opisana podpora dokumentacija hrani skupaj z izdano fakture v fizični obliki. Prodajni referenti in administratorji so zadolženi, da vse dokumente tudi skenirajo in jih vlagajo v bazo izdanih računov v elektronski obliki, ki jim omogoča hitrejši in preglednejši dostop do iskanja podatkov.

#### **5.4 Ugotovitve glede vzpostavljenih notranjih kontrol v Organizaciji A**

Pri ugotavljanju vzpostavitve notranjih kontrol v Organizaciji A sem si pomagala s številnimi dejavniki. Eno je poznavanje Organizacije preko sestankov z direktorjem organizacije, prodajnim vodstvom, direktorjem logistike in zaposlenimi v računovodstvu. Kot pripomoček pri spoznavanju delovanja notranjih kontrol sem uporabila standardni vprašalnik, ki postavlja vprašanja, vezana na prodajo. V vprašalniku so sekcije za potek prodaje, naloge odgovornih oseb, razmejitve dolžnosti, proces izstavitve računa, odobritve naročil, pogodbe, plačila računa, izdelava cenikov itd.

Celotni proces poteka prodaje sem ponazorila na konkretnem primeru, tako da sem naključno izbrala izdan račun v revidiranem letu, ki sem ga pridobila iz računovodske baze podatkov izdanih faktur.

Pravilnost delovanja sem preverjala na ravni poslovnih dogodkov, in sicer odobritve, popolnosti vložkov in podatkov, točnost vložkov in podatkov ter poslovnih procesov, kot so neoporečnost podatkov, popolnost, točnost razpolaganja podatkov, popolnost in točnost zbiranja podatkov, omejen dostop do sredstev in knjigovodskih evidenc.

Pri procesih sem si pomagala tudi s prebiranjem mesečnih zapisnikov prodaje, ki so povzetek sklepov in ugotovitev v prodaji, narejenih na mesečni ravni. Napisani so na

podlagi sestankov, na katerih so prisotni ključni kadri v Organizaciji, kot so vodja prodaje, direktor logistike, finančni direktor in direktor Organizacije.

S pomočjo vprašalnika in zapisnika sestanka sem ugotovila, da so kontrole na ravni poslovnih dogodkov in kontrole na ravni poslovnih procesov pravilno vzpostavljene. Pri tem je treba poudariti, da je moramo ugotoviti tudi, ali so kontrole zasnovane tako, da delujejo neprekinjeno v organizaciji in da se nanje lahko zanesemo. To sem ugotovila s preveritvijo delovanja notranjih kontrol.

## **6 POROČANJE PRISTOJNIM ZA UPRAVLJANJE**

Revizor ni pristojen za odkrivanje prevar v revidirani organizaciji. Prav tako revizor ni pristojen za vzpostavitev, oblikovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja. To je izključno v rokah posloводства. Revizor v povezavi z navedenim lahko ponudi pomoč v obliki poročanja o pomembnih pomanjkljivostih v sistemu notranjega kontroliranja ter sam predlaga izboljšave in odpravljanje napak (Guy, Alderman, & Winters, 1996, str. 889). Munsif et al. (2012, str. 203–206) so postavili in preverjali hipotezo glede povezave med velikostjo organizacije, problematiko notranjih kontrol in revizijskim poročilom. Raziskovalno vprašanje je bilo, ali imajo manjše organizacije res manj verjetno vzpostavljene močnejše notranje kontrole. Dejstvo je, da je problematika pri notranjih kontrolah povezana z vodstvom organizacije (uprava in management). Revizorjev cilj je, da pristojne za upravljanje in posloводство o primerno obvešča pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ki jih je ugotovil med revizijo.

Pomanjkljivost pri preveritvi delovanja notranjih kontrol obstaja, kadar je kontroliranje zasnovano, vzpostavljeno ali deluje na tak način, da ne more preprečiti ali pravočasno odkriti in popraviti napačnih navedb v računovodskih izkazih ter kadar ni potrebnega kontroliranja, ki bi pravočasno preprečilo ali odkrilo in popravilo napačne navedbe v računovodskih izkazih (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2009, str. 5).

Bistvena pomanjkljivost pri preveritvi delovanja notranjih kontrol je tista, ki je po revizorjevi presoji dovolj pomembna, da jo poroča pristojnim za upravljanje. Revizor določi, ali je na podlagi opravljenega revizijskega dela odkril eno ali več pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju. Revizor o odkritih nepravilnostih poroča poslovodstvu v pisni obliki. V poročanje o bistvenih pomanjkljivostih o notranjem kontroliranju revizor vključi opis pomanjkljivosti in pojasnilo o njihovih morebitnih učinkih ter dovolj informacij, da pristojni za upravljanje in posloводство lahko razumejo kontekst obvestila. Pri opisanem revizor pojasni zlasti, da je bil namen revizije izdati mnenje o računovodskih izkazih ter da je revizija vključevala preučitev notranjega kontroliranja, pomembnega za pripravo računovodskih izkazov, zato da bi revizor lahko določil okoliščinam primerne revizijske postopke, ne pa zato, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja, in da so

zadeve, o katerih poroča revizor, omejene na tiste pomanjkljivosti, ki jih je revizor ugotovil med revizijo in o katerih je sklepal, da so dovolj pomembne, da o njih poroča poslovodstvu (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2009, str. 6).

Če revizor presodi, da bi bil prejem pisnega obvestila o pomanjkljivostih notranjega kontroliranja pomemben dejavnik, ki bi pristojnim za upravljanje omogočal opravljati njihove nadzorne naloge, potem naj ga revizor pošlje še pred izdajo mnenja, da lahko poslovodstvo opravi svoje posebne naloge v zvezi z notranjim kontroliranjem za regulativne (predvsem velja za družbe, ki kotirajo) ali druge namene (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), 2009, str. 5).

## **7 OCENA DELOVANJA NOTRANJIH KONTROL V REVIDIRANI ORGANIZACIJI A NA PODROČJU PRODAJE**

Pri oceni delovanja notranjih računovodskih kontrol na področju prodaje sem v revidirani Organizaciji A preverjala, ali kontrole delujejo in so hkrati zasnovane tako, da delujejo v celotnem revidiranem obdobju.

V predreviziji sem si zastavila kontrole tako, da sem naključno po metodologiji izbrala dvajset izdanih faktur prodaje blaga in materiala ter preverila celotno podporno dokumentacijo. V končni reviziji pa sem na naključnem vzorcu petih faktur dejansko preverila, ali navedene računovodske kontrole delujejo v celotnem obdobju.

Na podlagi zgornjih notranjih računovodskih kontrol pri preizkušanju njihovega delovanja v procesu prodaje nepravilnosti nisem zasledila.

Vsi izkazani dokumenti so namreč imeli celotno podporno dokumentacijo in s tem kazali na delovanje učinkovitih notranjih kontrol v revidirani Organizaciji A.

Kot priporočilo Organizaciji A bi svetovala, da v računovodski pravilnik vključi odstavke o oblikovanju popravka vrednosti terjatev. Pravilnik o računovodstvu je zapis odločitev Organizacije A, kako bo organizirala svojo računovodsko funkcijo, katere naloge bo opravljala, kako bo to delo načrtovalo in kasneje kontroliralo in nadziralo, katere računovodske usmeritve bo uporabljalo pri zapisovanju poslovnih dogodkov in vrednotenju ekonomskih kategorij (prihodkov in odhodkov, sredstev in dolgov in obveznosti), katere listine bo izdajalo in kako, katere poslovne knjige bo vodilo in kako, in še vse drugo, kar želi urediti v povezavi s svojim računovodstvom. Glede na izkušnje iz preteklih let in pričakovanja v obračunskem obdobju lahko Organizacija A določi in v računovodski pravilnik zapiše stopnjo (odstotek) od prihodkov, po kateri nato odgovorna oseba v Organizaciji A vračunava zneske odpisa terjatev v breme odhodkov poslovanja in v dobro ustreznega popravka vrednosti terjatev. Za kasnejše odpise terjatev so potrebne



ustrezne dokazne listine, kot so na primer zavrnitev potrditve stanj terjatev, sodna odločba, sklep prisilne poravnave, sklep stečajnega postopka, neuspešna izvršba na plačo ali premoženje dolžnika, pretek zastaralnega roka po zakonu o obligacijskih razmerjih in druge.

## **SKLEP**

Temeljna naloga posloводства je, da v organizaciji vzpostavi sistem notranjih kontrol, ki (naj) bi zagotavljal uresničevanje zastavljenih ciljev. Notranje kontrole zmanjšujejo tveganja izgub sredstev in pomagajo pri zagotavljanju zanesljivega računovodskega poročanja in vodenja organizacije skladno z veljavnimi zakoni in predpisi.

Da bi revizor lahko dobro načrtoval revizijo in zbral zadostno količino revizijskih dokazov ter da bi lahko potrdil trditve o nastanku, obstoju, popolnosti in točnosti, mora poleg okolja kontroliranja upoštevati še dve sestavini ustroja notranjega kontroliranja, in sicer računovodski sistem in kontrolne postopke. Sistem notranjih kontrol so usmeritve in pravila, ki se izvajajo na vseh ravneh v organizaciji, da bi obvladovala tveganja, povezana z računovodskim poročanjem.

Končni cilj revizije računovodskih izkazov je izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi narejeni resnično in pošteno. Dobro vzpostavljene notranje kontrole v organizaciji pa so tiste, ki zagotavljajo zanesljivo delovanje računovodskega sistema, ki je temelj za izdelavo informacij za pripravo računovodskega poročanja.

V magistrski nalogi sem opisala preveritev delovanja notranjih kontrol v prodajnem podjetju. Preverila sem, ali so notranje kontrole v Organizaciji A vzpostavljene in delujejo v celotnem revidiranem obdobju, kar pomeni, da se revizor pri preizkušanju podatkov na notranje kontrole lahko zanaša.

Za spoznavanje notranjih kontrol sem omenjeno Organizacijo A sprva predstavila, jo opisala v sklopu okolja in panoge, v kateri deluje, ter predstavila naloge zaposlenih, ki so odgovorni za izpeljavo prodajnega posla. V oddelku prodaje sem nato opravila razgovore z odgovornimi zaposlenimi. Na ta način sem se seznanila z računovodskim sistemom ter delovanjem notranjih kontrol, ki so vanj vgrajene. Prodajni proces sem opisala v obliki krogotoka ter si zastavila sedem kontrol, ki sem jih preverila v obliki preveritve delovanja notranjih kontrol na vzorcu petindvajsetih izdanih faktur.

Po opravljeni fazi revidiranja notranjih kontrol v prodaji ni bilo ugotovljenih nepravilnosti. Zaposleni v Organizaciji imajo ustrezna znanja in izkušnje za opravljanje svojega dela. Končna ugotovitev je, da je sistem notranjih kontrol v procesu prodaje vzpostavljen

učinkovito in da notranje kontrole delujejo.

## LITERATURA IN VIRI

1. Ajiboye, T., Fadipe, A. O., & Ajewole, T. (2013). Auditing the efficiency of internal control systems (ICS) in Lagos State Board of internal Revenue. *Wilolud Journals J. Social Sciences*, 6(2), 1–13.
2. Alvin, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2005). *Auditing and Assurance Services. An Interated Approach* (10<sup>th</sup> ed.). New Jersey: Pearson Education International.
3. American Institute of CPAs. (2012). *Audit Evidence, AU-C Section 500*. Najdeno 1. septembra 2015 na spletnem naslovu <http://www.aicpa.org/Research/Standards/Audit Attest/DownloadableDocuments/AU-C-00500.pdf>
4. Bajcar, A. (2015). Notranje kontrole in upravljanje s tveganji. Najdeno 14. septembra 2015 na spletnem naslovu [http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji\\_nadzor/NOTRANJE\\_KONTROLE.ppt](http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/NOTRANJE_KONTROLE.ppt)
5. Carmichael D. R., Wilingham, J. J., & Schaller, C. A. (1996). *Auditing Concepts and Methods. A Guide to Current Theory and Practice* (6<sup>th</sup> ed.). London: The McGraw-Hill Companies.
6. CISA – Certified Information System Auditor. (2006). *Review manual 2006*. ZDA: ISACA.
7. CPA Australia. (2008). *Internal controls for small business*. Najdeno 31. avgusta 2015 na spletnem naslovu <http://www.cpaaustralia.com.au/~media/corporate/allfiles/document/professional-resources/business/internal-controls-for-small-business.pdf?la=en>
8. Cukon Mavec, N. (2006). Priprava samoocentive pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih. V H. Kamnar (ur.), *Reforme javnih financ in notranje revizije, zbornik referatov* (str. 4–16). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
9. Davia, R. H., & Kostantin, T. J. (2000). *Fraud – Specific Examinations and Internal Control*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
10. Friedmann, B. (1998). *Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI*. Luksemburg: Evropsko računsko sodišče.
11. Gobec, D. (2008). Upravljanje s tveganji – vzpostavitev sistema notranjih kontrol. *Tax Fin Lex*, 3(39), 20–28.
12. Grey, G. L., & Debreceny, R. S. (2013). A taxonomy to guide research on the application of data mining to fraud detection in financial statement audits. *International Journal of Accounting Information Systems*, 15(4), 357–380.
13. Guy, D. M., Alderman, C. W., & Winters, A. J. (1996). *Auditing* (4<sup>th</sup> ed). Boston: The Dryden Press, Harcourt Brace College Publishers.
14. Hall, J. A. (2008). *Accounting information system* (6<sup>th</sup> ed.). Ohio: Rob Dewey.
15. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing. An Introduction to International Standards on Auditing* (2<sup>nd</sup> ed). London: Pearson Education.

16. Heisea, D., Streckerb, S., & Franka, U. (2014). ControlML: A domain-specific modeling language in support of assessing internal controls and the internal control system. *International Journal of Accounting Information Systems*, 15(3), 224–245.
17. Herda, D. N., Notbohm, M. A., & Dowdell, T. D. (2014). The effect of external audits of internal control over financial reporting on financial reporting for clients of Big 4, Second-tier, and small audit firms. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 1–2, 98–103.
18. Hubbard, L. (2000). *Control self-assessment: a practical guide*. Florida: Institute of Internal Auditors.
19. Ibáñez, P. C. (2007). Internal Control Risk Influence When Planning An Audit: An Empirical Study of the COSO Conceptual Framework. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 10(2), 11–32.
20. Kokotec-Novak, M. (2006). *Značilnosti in metodika davčnega in računovodskega svetovanja*. Zapiski predavanj. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Koletnik, F. (2000). *Revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
22. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
23. Koletnik, F. (2009). *Zunanje revidiranje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Kostanjšek, K. (2002). *Metodika revidiranja notranjih kontrol v proizvodnem procesu* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Leng, J., & Zhang, L. (2014). Research and Discussing on Internal Control Auditing. *Modern Economy*, 5, 785–790.
26. Leone, A. (2007). Factors related to internal control disclosure: A discussion of Ashbaugh, Collins, and Kinney (2007) and Doyle, Ge, and McVay (2007). *Journal of Accounting and Economics*, 44(1/2), 224–237.
27. Mahnič, M. (1992). *Metodika revidiranja proizvodnega področja v organizaciji z vidika zasnove in delovanja notranjih kontrol* (specifično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
28. Menard, V. (1994). *Revidiranje notranjih kontrol organizacije*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo.
29. Menard, V., Mahnič, M., Dobnik, D., & Nemeč, A. (1994). *Revidiranje notranjih kontrol organizacije* (II. zvezek). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
30. Munsif, V., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2012). Internal control reporting and audit report lags: Further evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 203–206.
31. *Notranje kontrole*. Najdeno 23. marca 2016 na spletnem naslovu [http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiT5orD36bSAhXjB5oKHUFmAWMQFggYMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.unp.gov.si%2Ffileadmin%2Ffunp.gov.si%2Fpageuploads%2Fnotranji\\_nadzor%2FUp ravljaj nje\\_s\\_tveganji%2FNotranje\\_kontrole.docx&usq=AFQjCNFCzdkTrIKiaVTVZNCLEe sSnSpWWQ&sig2=V2Wt-PJUWvk9RIxxkyOMOA&bvm=bv.148073327,bs.2,d.bGg](http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiT5orD36bSAhXjB5oKHUFmAWMQFggYMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.unp.gov.si%2Ffileadmin%2Ffunp.gov.si%2Fpageuploads%2Fnotranji_nadzor%2FUp ravljaj nje_s_tveganji%2FNotranje_kontrole.docx&usq=AFQjCNFCzdkTrIKiaVTVZNCLEe sSnSpWWQ&sig2=V2Wt-PJUWvk9RIxxkyOMOA&bvm=bv.148073327,bs.2,d.bGg)

32. Odar, M. (1992). Očrt metodike revizijskega preverjanja notranjih kontrol. *Zbornik 24. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah* (str. 99–112). Portorož: Zveza društev računovodij in finančnih delavcev Slovenije in Zveza ekonomistov Slovenije.
33. Odar, M. (2011). *Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
34. Odar, M. (2013). Notranje računovodske kontrole. *IKS – revija za računovodstvo in finance*, 40(8/9), 45–49.
35. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB). (2009). *MSR 200 – Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*. Priročnik Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti. Najdeno 23 februar 2017 na: [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_200.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_200.pdf)
36. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB). (2013). *Prenovljeni MSR 265 – Obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovanje o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju*. Priročnik mednarodnih objav s področij obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev. Najdeno 23 februarja 2017 na spletnem naslovu [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_265.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_265.pdf)
37. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB). (2013). *MSR 300 – Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*. Priročnik mednarodnih objav s področij obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev. Najdeno 27. junija 2015 na spletnem naslovu [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_300.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_300.pdf)
38. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB). (2013). *Prenovljeni MSR 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*. Priročnik mednarodnih objav s področij obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev. Najdeno 23. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr-315-2013.pdf>
39. Organizacija A. (2016). *Letno poročilo Organizacije A za leto 2016*. Ljubljana: Organizacija A.
40. Perner, V. (2009). *Notranje kontrole in storitve svetovanja* (interno gradivo). Najdeno 15. septembra 2015 na spletnem naslovu <http://www.cpa-perner.si/vedez/NOTRANJE-KONTROLE-IN-STORITVE-SVETOVANJA.pdf>
41. Perry, L. (2014). *Auditing Special Purpose Frameworks: Walk-Through Procedures*. Najdeno 8. februarja 2017 na spletnem naslovu <http://www.accountingweb.com/aa/auditing/auditing-special-purpose-frameworks-walk-through-procedures>
42. Potočnik, I. (2000). Notranje kontroliranje in notranja revizija pri uporabnikih proračunskih sredstev. *Zbornik referatov: Državno revidiranje in novosti v javnih financah* (str. 57–67). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.

43. Potočnik, V. (2005). *Komercialno poslovanje z osnovami trženja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
44. Resman, E. (2008). *Revidiranje notranjih kontrol v elektro podjetju* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
45. Revizijska hiša X. (2016). *Metodologija* (interni vir). Ljubljana: Revizijska hiša X.
46. Sarwoko, I., & Agoes, S. (2014). An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 164, 271–281.
47. Skamlič, J. (2004). Kodeks upravljanja in vodenja gospodarskih družb ter pomembnost ustrezne vzpostavitve sistema notranjih kontrol v podjetju. *Revizor 1*, 31. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
48. Taylor, S., & Glezen, W. (2006). *Revidiranje zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
49. Turk, I. (2016). Okolje kontroliranja. V *Pojmovnik*. Najdeno 25. marca 2016 na spletnem <http://www.zvezarfr.si/pripomocki/slovar?pojem=okolje%20kontroliranja> naslovu
50. UMAR – Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj. (2015). *Pomladanska napoved gospodarskih gibanj*. Najdeno 3. avgusta 2015 na spletnem naslovu [http://www.umar.gov.si/fileadmin/user\\_upload/publikacije/analiza/Pomladanska\\_napoved\\_2015/Pomladanska\\_napoved\\_gospodarskih\\_gibanj\\_publikacija.pdf](http://www.umar.gov.si/fileadmin/user_upload/publikacije/analiza/Pomladanska_napoved_2015/Pomladanska_napoved_gospodarskih_gibanj_publikacija.pdf)
51. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008.