

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA POTREB PO VZPOSTAVITVI LASTNE
NOTRANJEREVIZIJSKE FUNKCIJE V PODJETJU OMEGA AIR**

Ljubljana, julij 2018

META SOJER

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Meta Sojer, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza potreb po vzpostavitvi lastne notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air, pripravljene v sodelovanju s svetovalko 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 04.07.2018

Podpis študentke: _____

KAZALO

| | |
|--|-----------|
| UVOD | 1 |
| 1 TEORETIČNA IZHODIŠČA IN DEJAVNIKI USTANAVLJANJA NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE | 4 |
| 1.1 Opredelitev notranje revizije | 4 |
| 1.2 Cilji in naloge notranjega revidiranja | 6 |
| 1.2.1 Cilji notranje revizije | 6 |
| 1.2.2 Naloge notranje revizije..... | 7 |
| 1.3 Namen in vloga notranje revizije na področju korporativnega upravljanja odvisnih družb | 9 |
| 1.4 Teoretična izhodišča notranje revizije | 10 |
| 1.4.1 Teorija principala in agenta | 10 |
| 1.4.2 Teorija transakcijskih stroškov | 12 |
| 1.5 Način in organizacija notranje revizije v podjetju | 13 |
| 1.5.1 Vrste notranje revizije | 13 |
| 1.5.2 Umestitev notranjerevizijske funkcije v podjetju..... | 14 |
| 1.5.3 Lastna ali zunanja izvedba notranjerevizijske funkcije | 16 |
| 1.6 Dejavniki ustanavljanja notranjerevizijske službe..... | 18 |
| 1.6.1 Pregled dejavnikov ustanavljanja notranje revizijske službe | 18 |
| 1.6.2 Pregled ugotovitev empiričnih raziskav s področja dejavnikov uvajanja notranjerevizijske službe..... | 21 |
| 1.6.3 Povzetek glavnih ugotovitev s področja dejavnikov uvajanja notranjerevizijske službe | 29 |
| 2 PREDSTAVITEV IZBRANEGA PODJETJA | 30 |
| 2.1 Opis podjetja Omega Air d.o.o. | 30 |
| 2.2 Organizacijska struktura družbe | 31 |
| 2.3 Lastniška struktura | 32 |
| 2.4 Opis uspešnosti poslovanja družbe v letu 2017 in primerjava s preteklim letom..... | 32 |
| 2.5 Izpostavljenost in obvladovanje finančnih tveganj..... | 33 |
| 2.6 Notranje kontrole..... | 34 |
| 3 KVALITATIVNA ANALIZA POTREB PO VZPOSTAVITVI NOTRANJEREVIZIJSKE FUNKCIJE V IZBRANEM PODJETJU | 34 |
| 3.1 Zasnova raziskovanja in metodologije..... | 34 |
| 3.1.1 Cilji raziskave in predstavitev temeljnih raziskovalnih vprašanj | 35 |
| 3.1.2 Metoda raziskave | 36 |

| | |
|---|-----------|
| 3.1.3 Določitev vzorca | 36 |
| 3.1.4 Metoda analize ugotovitev | 37 |
| 3.2 Predstavitev rezultatov..... | 37 |
| 3.2.1 Povzetek intervjuja z intervjuvancem A | 37 |
| 3.2.2 Povzetek intervjuja z intervjuvancem B..... | 41 |
| 3.3 Interpretacija rezultatov | 45 |
| 3.3.1 Zaključne ugotovitve glede vzpostavitve notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air d.o.o..... | 45 |
| 3.3.2 Priporočila glede izvajanja notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air d.o.o. | 48 |
| SKLEP..... | 50 |
| LITERATURA IN VIRI..... | 52 |
| PRILOGE | 55 |

KAZALO TABEL

| | |
|--|----|
| Tabela 1: Empirične raziskave s področja dejavnikov uvajanja notranjerevizijske službe | 27 |
| Tabela 2: Lastniki družbe na dan 31. 12. 2017 | 32 |
| Tabela 3: Značilnost vzorca in podatki o izvedbi intervjujev | 36 |
| Tabela 4: Plan rasti glede na število zaposlenih in višino poslovnih prihodkov (v mio EUR) | 38 |
| Tabela 5: Ocena intervjuvanca A glede izpostavljenosti tveganjem..... | 39 |
| Tabela 6: Odstopanja od letnega načrta (v mio EUR) | 41 |
| Tabela 7: Ocena nastajanja ozkih grl v posameznem oddelku podjetja..... | 44 |

KAZALO SLIK

| | |
|--|----|
| Slika 1: Poročevalske in komunikacijske povezave med oddelkom notranje revizije in organi upravljanja v Sloveniji leta 2010..... | 16 |
| Slika 2: Organizacijska struktura družbe | 31 |
| Slika 3: Umestitev oddelka notranje revizije v organizacijsko strukturo podjetja..... | 49 |

KAZALO PRILOG

| | |
|--|----|
| Priloga 1: Bilanca stanja na dan 31. 12. 2017 | 1 |
| Priloga 2: Izkaz poslovnega izida v obdobju 1. 1.2017–31. 12. 2017 | 8 |
| Priloga 3: Vprašalnik..... | 14 |

UVOD

Razvoj revizijske funkcije sega daleč v preteklost. Z industrijsko dobo ter razvojem vse bolj kompleksnih industrijskih modelov, povezanih z velikostjo, obsežnostjo ter rastjo posameznih organizacij, lahko postavimo začetek notranje revizijske funkcije v leto 1940 (McNamee & McNamee, 1995, str. 35). Sodobna praksa revizije sistemov notranjih kontrol je nadomestila predhodne tehnike. Danes lahko govorimo o notranji reviziji kot o pomembnem sistemu modeliranja tveganj, podprtih z računalniško tehniko in usmerjeno v celostno kakovostno upravljanje.

Vse več podjetij se tako v tujini kot v Sloveniji zaveda pomembnosti procesa notranje revizije. Pomembnost vpeljave notranje revizije v organizacije zagovarja tudi teorija principala in agenta. Govori o povezavi med lastniki gospodarskih virov (principali) in menedžerji (agenti), katerih funkcija je nadzor nad temi viri. Predpostavlja, da principali in agenti delujejo racionalno vsak v smeri, da bi povečali svojo korist. To pomeni, da imajo agenti svoje motive in bodo verjetno izkoristili priložnost za doseg le-teh, čeprav ti ne bodo v skladu z interesi lastnikov. Poleg tega teorija principala in agenta temelji na predpostavki, da imajo managerji oz. agenti več informacij kot lastniki oz. principali, ta asimetrija informacij pa negativno vpliva na sprejemanje odločitev lastnikov. Pomanjkanje razpoložljivih informacij lastnikov pripelje do novega problema, saj v danem trenutku ne morejo presoditi, ali je manager sprejel najboljšo odločitev za podjetje (Adams, 1994, str. 8).

Naloga notranjerevizijske funkcije je posredovanje informacij poslovodstvu, pri čemer so te informacije operativno-stroškovnega značaja. Teorija transakcijskih stroškov povzame proces znotraj organizacije kot vrsto aktivnosti, povezanih s transakcijo. Transakcije so regulirane s ceno na trgu, ki se prenese v podjetje. Ob izključitvi trga ter prenosa procesov v podjetje pride na svoj račun notranjerevizijska funkcija z spremljevalnimi in usmerjevalni mehanizmi notranje kontrole. Poleg splošnega ugotavljanja, ali je lastna izvedba ugodnejša za podjetje, se teorija transakcijskih stroškov naslanja tudi na predpostavko omejene racionalnosti in oportunitizma, kjer je potreben notranji nadzor. Naslednja predpostavka, na kateri temelji teorija transakcijskih stroškov, je povezana z okoljsko negotovostjo, ki je razložena kot nepopolnost in negotovost pri sklepanju pogodb na trgu. Tretja predpostavka teorije transakcijskih stroškov razlaga smiselnost vpeljave notranjega nadzora v podjetje, saj je šele, ko je povpraševanje veliko, vredno investirati v specifična sredstva ter funkcijo notranjega nadzora. Vse zgornje predpostavke so pozitivno povezane z vpeljavo lastnih procesov in potrebo po operativnih oz. stroškovnih informacijah, ki jih zagotavlja notranjerevizijska funkcija (Spraaakman, 1997, str. 324–325).

Pogoj za uspešno poslovanje podjetja je sposobnost le-tega, da se pravočasno odzove na spremembe in informacije, ki jih pridobi iz okolja. Notranji revizor ima tukaj pomembno vlogo, saj s svojim presojanjem sedanosti deluje preventivno. Na podlagi ustreznega

nadzora notranji revizor ugotavlja in vrednoti primernost kontrol ter primernost sistema za obvladovanje tveganj ter vseh ukrepov za varno in gospodarno ravnanje s sredstvi in poslovnim izidom. Notranji revizor deluje kot desna roka poslovodstva ter lastnikov, saj na podlagi pridobljenih ugotovitev poda pomembne informacije, ki so podlaga za nadaljnje odločanje.

Odločitev o ustanovitvi notranje revizijske službe kljub mnogim prednostim zahteva temeljito preučitev različnih dejstev ter odprtih vprašanj. Potrebna je natančna preučitev smiselnosti vpeljave notranje revizijske funkcije, ki je pogojena z različnimi dejavniki. Pomemben dejavnik je velikost podjetja, ki se lahko razume kot vrsta različnih dejavnosti, s katerimi se podjetje ukvarja, ali kot razvejana organizacijska struktura ter število zaposlenih. Dejavniki, ki vplivajo na presojo o službi notranje revizije, so prav tako razvejanost podjetja v smislu števila poslovnih enot, odvisnih podjetij, predstavništev v tujini ter v številu podružnic. Potrebna je tudi analiza prepoznavanj ključnih tveganj ter upoštevanje ključnega načela, da stroški notranjega revidiranja ne presegajo njihovih koristi.

Stroški so eden izmed pomembnih kriterijev za organiziranje lastne notranje revizije oziroma uporabe zunanjega izvajalca (ang. outsourcing). Avtorji poudarjajo tveganja, povezana z zunanjim izvajanjem, saj je potrebno odločitev skrbno analizirati: glede na dolžino pogodbenega časa obveznosti pa tudi morebitne izgube finančnega in operativnega znanja ter fleksibilnosti znotraj podjetja (Gavin & Matherly, 1997, str. 119). Pri izbiri organiziranja notranje revizije je potrebno pretehtati tudi stroškovno učinkovitost ter odgovoriti na vprašanje, ali je potrebno poglobljeno poznavanje podjetja. V takih primerih se bo podjetje nagibalo k vzpostavitvi lastne notranjerevizijske funkcije. Najem zunanjega izvajalca je v takem primeru smiseln le za specifična revizijska dela. Zunanji izvajalec mora podjetju zagotoviti dolgoročno pogodbo, ki povrne investicijo. Pisanje takšnih pogodb je običajno problematično, saj od podjetja zahteva določitev ciljev ter želenih lastnosti notranjerevizijskih storitev za daljše časovno obdobje. Če ti pogoji niso izpolnjeni, bodo pogodbe nepopolne, kar pa lahko vodi do oportunističnega obnašanja (Spekle, Elten & Kruis, 2007, str. 103).

Pri vpeljavi lastne notranjerevizijske funkcije se podjetje najprej sooči z vprašanjem umestitve notranjerevizijske službe v organizacijsko shemo podjetja. Poskrbeti je potrebno tudi za zagotavljanje neodvisnosti in objektivnosti revizorja. Notranji revizor ne more biti kdor koli, ampak naj bi bila to oseba, ki praktično uporablja svoja strokovna znanja in je sposobna zaznavati ključna tveganja, odkrivati napake in pomanjkljivosti ter predlagati ustrezna priporočila za obvladovanje tveganj ter izboljšanje poslovanja. Poleg strokovne usposobljenosti pa so pomembni faktorji tudi poznavanje ter izkušnje pri upravljanju z človeškimi viri, komunikativnost ter pozitiven pristop k reševanju problemov. Ključnega pomena je tudi podpora poslovodstva, ki daje notranjerevizijski službi veljavo.

Pri odločanju o vzpostavitvi notranjerevizijske funkcije gre za zapleten proces, v katerem je potrebno odgovoriti na številna odprta vprašanja in probleme. Vprašanja pa niso povezana samo z opredelitvijo ključnih tveganj ter oceno stroškov notranjerevizijske funkcije, temveč je potrebno pogledati tudi koristi, ki jih bo vpeljava novega procesa prinesla.

Namen magistrskega dela je analizirati potrebe po vzpostavitvi lastne notranjerevizijske funkcije na podlagi teoretičnih izhodišč in upoštevajoč specifične dejavnike v podjetju Omega Air d.o.o. ter podati predloge glede optimalnega načina izvajanja notranjerevizijskih nalog. Da bi dosegla pričakovani namen, so zastavljeni cilji magistrskega dela naslednji:

- opredeliti notranjo revizijo;
- predstaviti cilje in naloge notranjega revidiranja;
- predstaviti namen in vlogo sistema notranje revizije na področju korporativnega upravljanja;
- predstaviti teoretična izhodišča, kjer se bom osredotočila na teorijo principala in agenta ter teorijo transakcijskih stroškov;
- predstaviti načine ter organizacijo notranje revizije v podjetju in opredeliti njeno umestitev v organizaciji;
- na podlagi pregleda znanstvene literature opredeliti dejavnike, ki vplivajo na vzpostavitev sistema notranje revizije, ter aplicirati ugotovitve empiričnih raziskav s področja dejavnikov uvajanja notranje revizijske funkcije na situacijo izbranega podjetja;
- prikazati rezultate empirične raziskave na področju analize potrebe po vzpostavitvi notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air d.o.o.

Temeljno raziskovalno vprašanje mojega magistrskega dela je: Ali je uvedba notranje revizijske funkcije v izbranem podjetju potrebna?

Iz postavljenega raziskovalnega vprašanja bom tekom magistrskega dela razvila dodatna raziskovalna vprašanja, na podlagi katerih bom podala predloge glede optimalne izvedbe in organizacije notranjerevizijskih nalog.

Magistrsko delo bo sestavljeno iz teoretičnega in empiričnega dela. V prvem delu bo predstavljen poglobljen teoretično-analitični pregled strokovne literature, znanstvenih razprav in raziskav ter člankov predvsem tujih strokovnjakov s področja obravnavane tematike. Uporabila bom opisno metodo, s katero bom združila in povzela spoznanja, dejstva ter metode in analize različnih avtorjev. Drugi, empirični del magistrskega dela, bo temeljil na raziskavi, ki jo bom za zbiranje primarnih podatkov opravila s pomočjo delno strukturiranega osebnega intervjuja. Omenjena oblika pridobivanja primarnih podatkov – intervju – se mi zdi ustrezna, saj bodo intervjuji opravljeni s poslovodstvom ter lastniki obravnavanega podjetja.

Magistrska naloga bo sestavljena iz treh glavnih poglavij, ta pa bodo razdeljena na več podpoglavij. V prvem delu bom predstavila notranjo revizijo ter na podlagi teoretičnih izhodišč izpostavila smiselnost vpeljave notranje revizije v organizacijo. S pomočjo preučene strokovne literature bom predstavila vrste notranjega revidiranja ter obstoječe prakse notranje revizijske funkcije v posameznih podjetjih. Predstaviti nameravam tudi možno organizacijo notranje revizijske funkcije, potrebna znanja notranjega revizorja in cilje notranje revizije. Poglavje bom zaključila z pregledom dejavnikov za ustanovitev notranjerevizijske funkcije in s pregledom ugotovitev empiričnih raziskav s področja dejavnikov uvajanja notranje revizijske službe.

V drugem sklopu bom predstavila podjetje Omega Air d.o.o. ter vsa bistvena izhodišča in lastnosti omenjenega podjetja, ki so pomembna za analizo.

Tretji del magistrskega dela bo posvečen analizi potreb po vzpostavitvi notranje revizije v podjetju Omega Air d.o.o. S pomočjo delno strukturiranih osebnih intervjujev vodstvenega kadra v omenjenem podjetju bom pridobila podatke za analizo potreb vpeljave notranjerevizijske službe v podjetju Omega Air d.o.o. Na podlagi pridobljenih informacij bom oblikovala predloge glede smiselnosti vpeljave take funkcije ter optimalnega načina izvajanja notranjerevizijskih nalog.

Magistrsko delo bom zaključila s sklepom, v katerem bom podala glavne ugotovitve tako teoretičnega kot tudi empiričnega dela.

1 TEORETIČNA IZHODIŠČA IN DEJAVNIKI USTANAVLJANJA NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE

1.1 Opredelitev notranje revizije

Ena od pomembnih dolžnosti posloводства je zagotavljanje skrbnega in varnega upravljanja družbe ter vsem vpletenim deležnikom zagotavljanje ustreznega nadziranja poslovanja družbe ter preudarnega upravljanja s tveganji. Bistven element varnega in skrbnega upravljanja vsake družbe je vzpostavitev ustreznega sistema nadzora, katerega del je zagotovo notranja revizija.

Taylor in Glezen (1996, str. 36) notranje revidiranje opredeljujeta kot neodvisno presojanje, ki je integrirano v podjetje z namenom preiskovanja in vrednotenja delovanja organizacije. Notranji revizor je definiran kot uslužbenec v podjetju ali zunanji izvajalec, ki opravlja dejavnost notranje revizije po naročilu družb. Pri svojem delu ocenjuje skladnost poslovanja s predpisi ter izvaja revizijo poslovanja. Notranji revizor pri svojem delovanju ugotavlja stopnjo usklajenosti raznovrstnih nalog podjetij z ustreznimi usmeritvami in zahtevami posloводства.

Koletnik (2007, str. 59) notranjo revizijo definira kot dejavnost preiskovanja in svetovanja, katere namen je izboljšati poslovanje, zmanjšati poslovno tveganje, prispevati k doseganju poslovnih ciljev ter povečati dodano vrednost organizacije. Notranji revizor po naročilu poslovodstva oziroma nadzornega organa natančno in dosledno opravlja zastavljene naloge ter preizkuša in ocenjuje pravilnost in resničnost postopkov, stanj in drugih dejstev v organizaciji.

Inštitut notranjih revizorjev (ang. Institute of Internal Auditors, v nadaljevanju IIA) notranje revidiranje opredeljuje kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, zasnovano za dodajanje vrednosti in izboljševanje delovanja organizacije. Organizaciji s sistematičnim in metodičnim ocenjevanjem in izboljševanjem uspešnosti upravljanja tveganj, kontrolnih postopkov in upravljanja organizacije pomaga uresničevati njene cilje (The Institute of Internal Auditors, 2018).

Notranjerevizijska funkcija je imela dolgo razvojno pot, saj se je potreba po notranjem revidiranju, kot ga poznamo sedaj, pojavila v drugi polovici 19. stoletja s pojavom industrijske dobe. Potrebo po reviziji so okrepili še razcvet gospodarstva, kompleksni industrijski modeli, povezani z velikostjo, koncentracija kapitala ter ločitev funkcije upravljanja ter lastništva (McNamee & McNamee, 1995, str. 35). K razvoju notranje revizije je leta 1941 močno pripomogla ustanovitev ameriškega Inštituta notranje revizije, ki ima najdaljšo tradicijo. Glavna naloga Inštituta notranje revizije je strokovna podpora notranjim revizorjem ter notranjerevizijski panogi, razvoj standardov ter ostalih strokovnih usmeritev, ki omogočajo poenoteno presojanje ustreznosti kontrol, uspešnosti, gospodarnosti, učinkovitosti ter ocenjevanja poslovnih tveganj (Koletnik, 2007, str. 73–74).

Začetki notranjerevizijske funkcije v Sloveniji segajo v leto 1997, ko se je v okviru Slovenskega inštituta za revizijo ustanovila posebna sekcija notranjih revizorjev. Na podlagi poznavanja ameriških notranjerevizijskih standardov so bili leto kasneje sprejeti slovenski notranjerevizijski standardi, usmeritve in načela za pomoč pri delovanju notranjih revizorjev (Koletnik, 2007, str. 9). Notranje revidiranje v Sloveniji danes poleg zakonske podlage temelji na naslednjih standardih in kodeksih:

- standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju,
- kodeks poklicne etike notranjega revizorja,
- kodeks notranjerevizijskih načel.

Poleg tega sta temeljna akta, ki sta podlaga za izvajanje notranjerevizijske dejavnosti v posameznem podjetju, še:

- notranjerevizijska temeljna listina,
- priročnik za delo notranjerevizijske službe.

Danes je notranje revidiranje v celoti izoblikovana stroka z lastnimi standardi ter smernicami, ki si je v organizacijah izborila pomembno mesto. Razvoj informacijske tehnologije je prinesel več ter hitrejše transakcije, ki vodijo do konkurenčnih prednosti organizacije, po drugi strani pa so se povečala tveganja prevar, možnost izgube podatkov ter denarne izgube v primeru napačne izbire tehnologije (Ahmad, 2008, str. 439).

Razvoj notranjega revidiranja in njegova vloga pri upravljanju podjetij je stalen proces, za katerega lahko trdimo, da je tesno povezan s poslovnim okoljem ter predpisi. Čeprav ni enostavno napovedati prihodnje spremembe notranje revizije, lahko na podlagi nedavnega razvoja poslovnega okolja izpostavimo, da je ključna vloga notranjega revizorja delovanje na področjih tveganja, upravljanja in svetovanja. Nekateri avtorji poudarjajo prihodnjo vlogo notranjega revidiranja kot kombinirano dajanje zagotovil. Trenutno poslovodstvo sprejema odločitve na podlagi številnih zunanjih in notranjih ponudnikov zagotovil, kot so notranji in zunanji revizorji, pravne službe, oddelek kakovosti in skladnosti. Vse službe zagotavljajo drugačno zagotovilo glede ustreznih praks obvladovanja tveganj, kar vodi do zasičenosti informacij za odločanje ter neučinkovitosti poročanja poslovodstvu. S povečano organizacijsko neodvisnostjo in okrepljeno osredotočenostjo na upravljanje podjetij notranjerevizijska funkcija predstavlja podlago za izvedbo potrebnega usklajevanja med različnimi ponudniki zagotovil. Primeri izvedb kombiniranega zagotavljanja so še vedno zelo redki, vendar se lahko upoštevajo kot trend v prihodnjem razvoju notranjega revidiranja (Zaman Groff, Di Pietra & Sitar, 2016, str. 57–58). Temu v prid govori tudi novi standard, ki notranjo revizijo opredeljuje kot organizacijsko neodvisno enoto, ki je neposredno podrejena funkciji vodstvenih organov za nadzor. Organizacijska neodvisnost se nanaša na poročanje na ravni vodstva organizacije, ki notranjerevizijski funkciji omogoča izpolnjevanje vlog in nalog. Zakonodaja s tem prinaša možnosti za spremembe dejavnosti notranje revizije (Zaman Groff, Di Pietra & Sitar, 2016, str. 59).

Razvoj notranje revizijske funkcije se tako srečuje z velikimi izzivi novejšega časa, saj v svojo informacijsko dejavnost vpleta sodobne izsledke ter sledi hitro spreminjajočim se razvojnim težnjam.

1.2 Cilji in naloge notranjega revidiranja

1.2.1 Cilji notranje revizije

V zadnjih tridesetih letih smo lahko spremljali transformacijo vloge notranjega revizorja ter posledično tudi ciljev, ki jih funkcija notranje revizije zasleduje. Notranjerevizijski cilj je tradicionalno bil pregled in ocenjevanje ustreznosti in primernosti računovodskega in finančnega oddelka (Zaman Groff, Di Pietra & Sitar, 2016, str. 51). Tovrstne informacije so predstavljale podatke za odločanje, kontrolo ter skladnost z zunanjimi zahtevami, kjer je notranja revizija preučila zanesljivost, časovno ustreznost, popolnost in uporabnost informacij ter primernost beleženja in poročanja podatkov. Pregledovati je morala obseg

skladnosti z uveljavljenimi politikami, načrti, postopki ter zakoni, ki bi lahko pomembno vplivali na poslovanje družbe. Na podlagi skrbnega pregleda je služba notranje revizije podala zagotovilo, da so finančni podatki ustrezni, zanesljivi ter v skladu z zakonskim okvirjem ter usmeritvami podjetja (Zaletelj, 2006, str. 19).

V današnjem času je notranja revizija vedno bolj poznana kot kontrolni mehanizem, ki managementu in lastnikom pomaga dosegati zastavljene cilje ter obvladovati tveganja (Getie Mihred, 2014, str. 771). Vsa podjetja se soočajo s tveganji, ključ za uspešnost podjetja pa je ustrezno obvladovanje tveganj, ki mora biti boljše od konkurence ter učinkovito glede na zahteve lastnikov. Za oceno obvladovanja tveganj notranji revizor preuči sistem notranjih kontrol ter sistem upravljanja podjetja z vidika vseh področij organizacije, kar neposredno in neodvisno poroča najvišjemu poslovodstvu. Na podlagi skrbnega pregleda ter odprtega dostopa služba notranje revizije preverja delovanja notranjih kontrol ter tveganj (Soh & Martinov-Bennie, 2011, str. 611–612). S poročili najvišjemu poslovodstvu glede odkritih tveganj, kjer bi bile potrebne izboljšave, notranji revizor pomaga managerjem, da v imenu lastnikov učinkovito vodijo organizacijo. To povzema trditev glede poslanstva notranje revizije, ki pravi, da je cilj notranje revizije okrepiti in zaščititi organizacijsko vrednost z zagotavljanjem obvladovanja tveganja ter dajanjem zagotovil in svetovanja (Chartered Institute of internal Auditors, 2015, str. 2).

1.2.2 Naloge notranje revizije

Vloga notranje revizije je različna od podjetja do podjetja ter je prilagojena posameznim potrebam ter organizacijskim značilnostim družbe. V večjih organizacijah je vloga notranje revizije večja kot v majhnih in srednje velikih podjetjih, saj v teh poslovodstvo lahko nadzoruje večino aktivnosti. V današnjem času se vloga notranjerevizijske funkcije širi na obvladovanje tveganja vseh vrst, hkrati pa se pričakuje tudi izvedba različnih aktivnosti, s katerimi notranja revizija prispeva k ustvarjanju dodane vrednosti (Trček, 2006, str. 39–40). Pri ocenjevanju ter upravljanju s tveganji je vloga notranje revizije široka, saj omenjeni proces zajema raznovrstna področja. Na eni strani vključuje ocenjevanje operativnega tveganja, na drugi strani pa presoja učinkovitost implementacije politik managementa (Chartered Institute of internal Auditors, 2015, str. 2).

Poslovodstvo se pri svojem ravnanju sooča s številnimi tveganji, nad katerimi mora imeti pregled, hkrati pa ločevati med obvladujočimi tveganji ter za njihovo obvladovanje izbrati ustrezne ukrepe. Poslovodstvo vzpostavi sistem notranjih kontrol, funkcija notranje revizije pa s pomočjo teh kontrol poskrbi za dajanje zagotovil glede ustreznosti posameznih aktivnosti s cilji podjetja. Pomembna naloga notranje revizije je poleg nalog dajanja zagotovil tudi svetovanje. Nemalokrat je funkcija svetovanja le bolj razvita funkcija dajanja zagotovil, nekatera zagotovila pa imajo hkrati tudi vlogo svetovanja. Funkciji dajanja zagotovil in svetovalne storitve tako nista izključujoči ter dodajata vrednost notranjerevizijskemu poslu (Koletnik, 2007, str. 62–64).

Storitve dajanja zagotovil lahko definiramo kot objektivno presojo notranjih revizorjev o dokazih, ki zagotovijo neodvisno mnenje, ali ugotovitve glede organizacije, delovanja, področja dela, postopkov ali kakšne druge obravnavane zadeve. Naravo in obseg posla dajanja zagotovil določa notranji revizor. Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (The Institute of Internal Auditors, 2012, str. 3) opredeljujejo vključenost v proces storitev dajanja zagotovil naslednje deležnike:

- Lastnik procesa - oseba ali skupina, ki je neposredno povezana z gospodarsko družbo, delovanjem, postopki, sistemi, področjem dela ali drugo obravnavano zadevo.
- Notranji revizor – oseba ali skupina, ki ocenjuje.
- Uporabnik – oseba ali skupina, ki oceno uporablja.

Na posebno zahtevo naročnika posla notranjerevizijska funkcija izvaja tudi storitve svetovanja, ki so po svoji naravi nasveti. S stranko oziroma naročnikom posla morata biti dogovorjena narava in obseg posla. V proces storitev svetovanja sta vključeni dve strani:

- Notranji revizor – oseba, ki ponuja storitev svetovanja.
- Naročnik posla – oseba ali skupina, ki išče in dobi nasvet.

Pri opravljanju storitev svetovanja je pomembno, da revizor ohranja nepristranskost in ne prevzema odgovornosti posloводства (The Institute of Internal Auditors, 2012, str. 3).

Dajanje zagotovil, povezanih z tveganjem, ni izključno domena notranjerevizijske funkcije. Običajno obstajajo tudi drugi strokovnjaki, ki opravljajo podobno vlogo. Razlika med ostalimi strokovnjaki, ki podajajo zagotovila glede upravljanja s tveganji ter notranjerevizijsko funkcijo, je revizorjeva neodvisnost, podajanje objektivnega in nepristranskega mnenja glede poročanja ter upravljanja s tveganji. Neodvisnost je dosežena s svojo poročevalsko linijo neposredno višjemu poslovodstvu, pri čemer lahko notranji revizor konstruktivno sodeluje z drugimi ponudniki zagotovil in s tem zagotovi optimizacijo razpoložljivih informacij in prepreči podvajanje pri poročanju (Chartered Institute of Internal Auditors, 2015, str. 4).

Delovanje poslovanja lahko označimo za urejeno, ko imamo definirane postopke v sistemu odločanja, informacijske in izvedbene dejavnosti podjetja (Koletnik, 2007, str. 62–64). Doseganje ciljev in upravljanje z dragocenimi organizacijskimi viri zahteva ustrezne sisteme, procese in ljudi. Notranji revizorji tesno sodelujejo z managerji ter nato poročajo o svojih ugotovitvah. Notranji revizor mora biti dobro usposobljen, poznati mora strateške cilje organizacije in sektor, v katerem deluje. Le z razumevanjem procesov celotne organizacije si lahko ustvari celotno sliko ter deluje v smeri zelenega cilja (Chartered Institute of internal Auditors, 2015, str. 3).

1.3 Namen in vloga notranje revizije na področju korporativnega upravljanja odvisnih družb

Korporativno upravljanje je v Sloveniji urejeno z Zakonom o gospodarskih družbah. V strokovni literaturi se pojavlja vrsta opredelitev korporativnega upravljanja. V preambuli Načel korporativnega upravljanja Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (ang. Organisation for Economic Co-operation and Development, v nadaljevanju OECD), ki služijo tudi organizacijam v zasebni lasti, je korporativno upravljanje opredeljeno kot eden ključnih pospeševalcev ekonomske učinkovitosti in rasti, ki povečuje zaupanje vlagateljev. Korporativno upravljanje sestavljajo odnosi med poslovodstvom ter ostalimi interesnimi skupinami, pri čemer dobro korporativno upravljanje upravnemu odboru ter poslovodstvu poda prave spodbude za doseg ciljev, ki so v interesu družbe, ter zagotovi učinkovit nadzor. Učinkovit sistem korporativnega upravljanja prispeva h gradnji stopnje zaupanja, ki je potrebna za učinkovito delovanje celotne gospodarske družbe (OECD, 2008, str. 11).

Notranjo revizijo lahko tesno povežemo s korporativnim upravljanjem, saj predstavlja eno od področij njenega delovanja – dajanje zagotovil in svetovanje. Za kvalitetno delo notranje revizije je velikega pomena stopnja razvitosti korporativnega upravljanja. Vezjak (2016, str. 69) stopnjo zrelosti družbe deli v tri stopnje:

- I. stopnja – obvezno ravnanje,
- II. stopnja – obvezno in delno priporočeno ravnanje,
- III. stopnja – obvezno in delno priporočeno ravnanje z lastnimi zgledi dobre prakse.

Na I. stopnjo – obvezno ravnanje – se uvrščajo podjetja, ki poskušajo slediti zakonskim predpisom, vendar jim to v celoti še ne uspeva, torej zglede dobre prakse še ne sledijo. II. stopnja zajema podjetja, ki v veliki meri izpolnjujejo zahteve zakona ter se trudijo upoštevati kodekse in zglede dobre prakse. V III. stopnjo spadajo družbe, ki upoštevajo predpise ter kodekse dobrih poslovnih običajev, hkrati pa iščejo in implementirajo lastne inovativne rešitve ter uvajajo primere dobre prakse. Stopnja zrelosti oziroma razvitosti družbe ter stopnja korporativnega upravljanja pomembno vplivata na izvedbo in uspešnost notranje revizije.

Pri analizi zrelosti družbe je posebno pozornost treba nameniti stanju razvitosti povezanih družb, v kolikor jih krovna družba ima. Temu dejavniku je potrebno prilagoditi izvedbo revizije skupine. Ko govorimo o skupini, je potrebno razlikovati med stopnjo povezanosti gospodarskih družb. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št.65/2009 v 527. členu za povezane družbe opredeljuje pravno samostojne družbe, ki so v medsebojnem razmerju tako, da:

- ima ena družba v drugi večinski delež,
- je ena družba odvisna od druge,

- so koncernske družbe,
- sta dve družbi vzajemno kapitalsko udeleženi ali
- so povezane s podjetniškimi pogodbami.

Upoštevanje povezanosti skupine ter razvitosti notranjerevizijskega sistema v krovni družbi je prvenstvenega pomena, saj ta običajno organizira notranje revizijske preglede v odvisnih družbah skupine.

Notranjerevizijska funkcija ima usmerjevalno vlogo na ravni skupine. Tu se od notranje revizijske skupine pričakujejo priprava in izboljšava metod dela, usmeritve, poročanje, zagotavljanje ter izboljševanje kvalitete poslovanja. Izvajalno in nadzorno vlogo notranje revizije je mogoče opredeliti kot strokovno pomoč pri izvedbi in strokovni nadzor izvedbe poslov. Nadzorna vloga zajame redni oziroma naključni nadzor delovanja notranjih revizijskih poslov v odvisnih družbah ter nadzor nad notranjimi presojami. Izobraževalna vloga je opredeljena kot vzpostavitev izmenjave pridobljenih novih znanj, uvajanje inovativnih rešitev ter posvetovanje. Notranjerevizijska skupina obvladujoče družbe sodeluje tudi pri imenovanju in odpoklicu vodje notranje revizije odvisne družbe ter pridobiva informacije glede poslovanja ter opredeljuje ključna tveganja (Vezjak, 2016, str. 73).

Potrebno je razlikovati, ali skupina sestoji samo iz slovenskih družb ali imajo družbe sedež v tujini, ter na podlagi tovrstnega dejstva določiti organiziranost funkcije notranje revizije. Funkcija notranje revizije je v primeru povezanih družb lahko vzpostavljena le v obvladujoči družbi, v obvladujoči družbi in nekaterih odvisnih družbah ali v vseh družbah skupine.

1.4 Teoretična izhodišča notranje revizije

1.4.1 Teorija principala in agenta

Teorija principala in agenta temelji na povezavi med lastniki ekonomskih virov – principali ter managerji – agenti, ki so zadolženi za upravljanje in kontroliranje ekonomskih virov. Lastniki ne morejo sami upravljati organizacije, zato je v njihovem interesu, da za vodenje pooblastijo managerje. V agentskem odnosu je lahko vpletenih več udeležencev, tako na strani principala kot agenta. Vrančič (2004, str. 34) v svojem diplomskem delu pojasnjuje naslednje značilne lastnosti agentskih razmerij:

- v agentskem odnosu sta udeležena principal in agent, kjer je lahko več tako principalov kot agentov;
- sprejemanje odločitev z ene strani (agent), kjer odločitev vpliva na drugega udeleženca razmerja (principala);
- odločitev je sprejeta v korist obeh strani;
- principal spremlja rezultate, ki so posledica odločitev agenta;

- prisotnost asimetrije informacij ter negotovost.

Teorija principala in agenta temelji na predpostavki, da imajo agenti več informacij kot principalali. Informacijska asimetrija negativno vpliva na principalovo zmožnost presoje, ali je njegov interes ustrezno zastopan s strani agenta. Teorija predpostavlja, da se tako agenti kot principalali obnašajo racionalno in bodo vsak svoje interese zastopali v največji meri. Uresničevanje ter sledenje lastnim motivom s strani agenta lahko pripelje do oportunističnega obnašanja, ki je proti interesom lastnikov. Teorija pojasnjuje tudi problem nepravilne izbire, ki se pojavi, ko principal nima na voljo dovolj informacij ob sprejemanju odločitev agenta, da bi presodil, ali je manager sprejel najbolj optimalne odločitve za podjetje (Adams, 1994, str. 8).

Agentsko razmerje je definirano kot pogodbeno razmerje, kjer principal agenta zaposli z namenom izvajanja določenih nalog ter ga s tem pooblasti za sprejemanje odločitev. Obe strani želita maksimizirati svojo korist, zato obstaja možnost, da managerji delujejo v nasprotju z interesi lastnikov. Lastniki lahko oportunistično ravnanje managerjev omilijo z vpeljavo primernih spodbud oz. plač za delovanje managerjev ter z uvedbo sistema nadzora in usmerjanja. Pogosta praksa je uvedba notranjerevizijske funkcije, saj deluje kot kontrolna funkcija in naj bi veljala kot zagotovilo, da agent ravna v skladu z interesi lastnikov. Uvedba funkcije notranje revizije pa je mnogokrat lahko v interesu agenta, saj s tem ohranja svojo pozicijo v podjetju, dokazuje, da deluje odgovorno ter v skladu s pogodbo o zaposlitvi, opravičuje višino prejete plače ter maksimizira dobrobit lastnikov (Getie Mihred, 2014, str. 771). Ustrezen sistem notranje revizije zmanjšuje oziroma preprečuje tveganja glede napačnih odločitev, ki zadevajo spodbude managerja. Teorija agenta in principala tako predpostavlja, da je uvedba notranje revizije v interesu obeh strani, hkrati pa pozitivno vpliva na odpravo informacijskih asimetrij (Adams, 1994, str. 8).

Teorija principala in agenta pojasnjuje obstoj notranje revizijske službe v organizacijah, poleg tega pa pomaga razumeti nekatere karakteristike oddelka notranje revizije. Notranja revizija skupaj z drugimi mehanizmi principalom pomaga znižati stopnjo informacijske asimetrije in usmerjati managerje v stroškovno učinkovite aktivnosti. Za zmanjševanje asimetrije informacij so zato zapleteni, večji sistemi, kjer so potrebna specifična znanja, nagnjeni k zaposlitvi lastnega revizorja oz. vzpostavitvi lastne notranjerevizijske službe. Manj zapletene in manjše entitete so nagnjene k najemu zunanjega revizorja. Notranjerevizijska funkcija neposredno odgovarja lastnikom, zato teorija predpostavlja, da je velikost in oblika notranjerevizijske enote odvisna od odločitev in potrebe po informacijah lastnikov (Adams, 1994, str. 9).

Vprašanja glede ločitve lastništva in nadzora v modernih lastniško razpršenih podjetjih so tesno povezana z agentskim problemom. S teorijo principala in agenta lahko pojasnimo tovrstni problem, hkrati pa tudi utemeljimo pomembnost notranjerevizijske funkcije v podjetjih.

1.4.2 Teorija transakcijskih stroškov

Podlago za razvoj teorije transakcijskih stroškov lahko povežemo s predpostavkami teorije popolne konkurence, kot so popolna informiranost subjektov, preglednost trgov, homogenost proizvodov ter racionalno vedenje deležnikov na trgu, kar pomeni, da na popolnih trgih ni stroškov transakcij in menjave potekajo gladko. V današnjem času ne delujemo v razmerah popolne konkurence, zato prihaja do nastanka transakcijskih stroškov.

Glavni predpostavki teorije transakcijskih stroškov sta omejena racionalnost ter oportunistično obnašanje. V organizacijah poslovodstvo običajno deluje v smeri sprejemanja racionalnih odločitev, vendar je pri svojem procesu omejeno zaradi različnih dejavnikov sprejemanja, hranjenja ter interpretiranja informacij. Opisani pogoji vplivajo na stopnjo racionalnih odločitev, poleg tega pa so lahko informacije namenoma asimetrično zadržane s strani posameznih členov. Iskanje izgubljenih informacij, pogajanja ter upravljanje predstavljajo transakcijske stroške.

Transakcijski stroški so v splošnem sestavljeni iz stroškov koordiniranja in stroškov tveganja. Prve predstavljajo stroški, ki nastanejo pri izmenjavi informacij in vpeljavi informacij v odločitveni proces. Stroški tveganja vključujejo tveganje, da druga stran kljub dogovoru ne bo izpolnila svojih obveznosti (Grover & Malhotra, 2003, str. 459).

Grover in Malhotra (2003, str. 459) opisujeta transakcijske stroške kot vpliv treh komponent: specifičnost proizvodov, negotovost ter struktura podjetja. Specifičnost proizvodov oziroma storitev lahko razumemo kot prilagoditev delovnih mest, človeškega premoženja ter namenske naložbe za specifične posle, ki zmanjšujejo možnost oportunističnega obnašanja. Negotovost predstavlja drugo dimenzijo teorije transakcijskih stroškov, zaradi katere so pri delovanju na trgu potrebni različni dogovori ter pogodbe, ki pa so nemalokrat nepopolne. Lastna izvedba posla zmanjšuje transakcijske stroške v smislu manjšega obsega sklepanja pogodb z zunanjimi izvajalci. Vpliv dejavnikov specifičnosti proizvodov ter negotovosti tako prispevajo k pomembnosti vpeljave notranerevizijske funkcije, ki z svojimi spremljevalnimi in usmerjevalnimi ukrepi ščiti interese organizacije. Struktura podjetja z vidika velikosti potencialnega povpraševanja je tretja komponenta, ki vpliva na transakcijske stroške. Večji je obseg poslovanja, višji so transakcijski stroški, organizacija pa je bolj nagnjena k lastni izvedbi aktivnosti. Pri nizkem obsegu poslovanja določene aktivnosti zmanjševanja transakcijskih stroškov nimajo bistvenega pomena. Naštete komponente spodbujajo lastno izvedbo aktivnosti, zmanjšujejo transakcijske stroške ter povečujejo potrebo po operativnih podatkih, usmerjanju ter nadziranju procesov. Delovanje notranjerevizijske funkcije v okviru teorije transakcijskih stroškov je podajanje informacij o sistemu notranjih kontrol v organizaciji (Spraaakman, 1997, str. 324).

1.5 Način in organizacija notranje revizije v podjetju

Tradicionalno je bila funkcija notranje revizije vzpostavljena z namenom zagotavljanja zanesljivih računovodskih informacij, v današnjem času pa se srečuje z izvajanjem revizij posameznih področij, preverjanja zanesljivosti IT-sistema in podobnimi izzivi. Ta naraščajoča vloga notranjih revizorjev je povečala pomembnost notranje revizije kot dela organizacijske strukture nadzora. Nova vloga revizorjev zahteva različne veščine in znanja ter veliko organizacij se mora soočiti z izbiro med razvojem lastnega oddelka notranje revizije in najemom zunanjega izvajalca notranjerevizijske funkcije. Kljub vse večji pomembnosti vloge notranjega revizorja pa je zagotavljanje delovanja sistema notranjih kontrol ter sistema obvladovanja tveganj še vedno odgovornost poslovodstva.

1.5.1 Vrste notranje revizije

Revizije lahko delimo na redne, izredne ter naknadne. Redne revizije se izvajajo na podlagi načrtovanega vrstnega reda iz letnega načrta, medtem ko izredne revizije niso načrtovane. Izredna revizija se izvede na zahtevo poslovodstva, nadzornega sveta ali pa notranjerevizijskega predstojnika ter je običajno posledica nepredvidljivih dogodkov oziroma posebnih vzrokov. Naknadne revizije se opravljajo s ciljem preverjanja in ocene, ali so se predlagani ukrepi ustrezno realizirali. Tovrstne revizije so lahko načrtovane vnaprej ali pa tudi ne, odvisno od obsežnosti področja revidiranja ter od obsega ter pomembnosti napak, ugotovljenih v predhodnih revizijah (Hristova, 2017, str. 12).

Glede na obseg revidiranja lahko razlikujemo med celovito in delno revizijo oziroma delno revizijo, ki ima naravo hitrega pregleda. Pri celovitih revizijah se pregledujejo vsa dejstva in dokazi, potrebni za podajanje mnenja o poslovanju revidiranega področja v določenem obdobju. Delne revizije lahko povežemo z presojanjem ustreznosti posameznih procesov, kot je na primer presojanje pravilnosti obračuna amortizacije. Hitri pregled je vrsta enostavnih, nenapovedanih kontrol določenih stroškov, pri katerih obstaja velika možnost za napačen obračun in posledično napačen prikaz v računovodskih dokumentih (Mars, 2006, str. 17).

Glede na predmet revidiranja ločimo med notranjimi revizijami računovodstva ter revizijami poslovanja. Z revidiranjem računovodskih funkcij se ukvarjata tako zunanja kot notranja revizija, ki zasledujeta podobne cilje – pravilnost nastajanja in kasnejše obravnavanje podatkov. Revidiranje poslovanja se nanaša na preiskovanje in presojanje sistema notranjih kontrol v posameznih enotah ali temeljnih dejavnostih, s katerimi se podjetje ukvarja. Cilj takšnih revizij je presojanje realizacije načrtov, doseganje zelenih učinkov glede na porabljena sredstva ter presojanje, ali bi se ob danih sredstvih lahko ustvarilo več. Revizor lahko poleg dajanja zagotovil glede ustreznosti notranjih kontrol poda tudi priporočila za odpravo morebitnih napak, ugotovljenih v postopku revidiranja (Vezjak, 2003, str. 69–73).

Poslovanje podjetja je lahko revidirano glede na organizacijske enote (oddelek, sektor, stroškovna enota), funkcijska področja (poslovno področje) ali pa se uporabi kombiniran način obojega. Prednost organizacijskega sistema je lažja povezava med revidirancem in revizorjem ter zato hitrejša ugotavljanje nepravilnosti in posledično najdba odgovornih za te nepravilnosti. Slabost se kaže v omejenosti revizorjevega vpogleda v celotni poslovni proces in stanja, kar posledično pripelje do manjše uspešnosti revizorja. Pri uporabi notranje revizije funkcijskega področja ima revizor v okviru posameznega področja vpogled v celotni proces ter v vse morebitne nepravilnosti, zato je odkrivanje nepravilnosti učinkovitejše. Pri funkcijskem načinu revidiranja je značilno zahtevnejše povezovanje udeležencev, zato se odgovornost za napake težje ugotavlja, posledično pa se nepravilnosti počasneje odpravljajo. Poslovodstvo je odgovorno za delovanje celotnega podjetja, zato potrebuje poročila o ustreznosti poslovanja. Notranja revizija tovrstne informacije omogoča ter s tem povečuje dodano vrednost podjetja (Koletnik, 2007, str. 241).

1.5.2 Umestitev notranjerevizijske funkcije v podjetju

Izhodišče za uspešno notranje revidiranje predstavlja ustrezno organizacijsko pozicioniranje notranjerevizijske službe v podjetju. Ustreznost položaja notranjerevizijskega oddelka v podjetju se presoja na podlagi predpostavke neodvisnosti.

IIA opredeljuje notranjerevizijsko vlogo kot neodvisno funkcijo, ki z dajanjem zagotovil in svetovalnimi storitvami prispeva dodano vrednost. Če ta v podjetju nima ustreznega položaja, lahko zaradi tega nastane vrsta težav, kot je neobvladovanje nasprotujočih si interesov, posledično nepristranskost poročil in izsledkov ter v končni fazi vprašljivost smiselnosti vpeljave funkcije. Problem neodvisnosti revizorja se lahko pojavi v primeru, ko je revizor neposredno odgovoren osebi za revidirano področje. Podoben problem nastane, če notranji revizor presoja napake in svojemu vodji priporoča ukrepe za odpravo le-teh. V primeru, da revizije ne pokrivajo celotnega delovanja podjetja, ampak le določeno področje, lahko pride do izvajanja operativnih nalog s strani notranjega revizorja, kar privede do neskladja s standardi (Mars, 2006, str. 59).

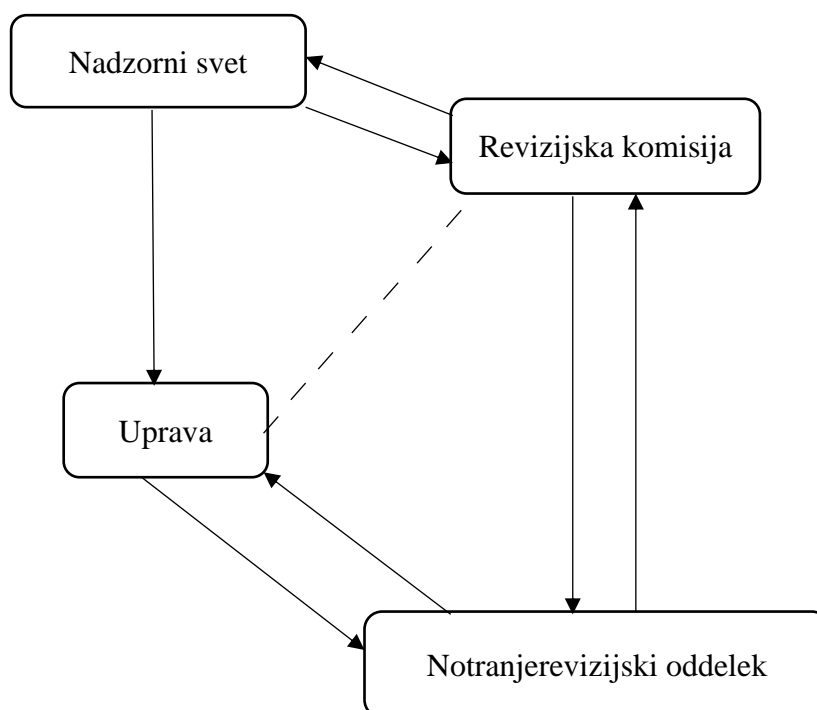
Rešitev je običajno ustrezna umestitev funkcije notranje revizije v organizacijsko shemo podjetja, kjer ima po novejših raziskavah pomembno vlogo tudi revizijska komisija. Revizijsko komisijo imenuje nadzorni svet, kateremu je tudi podrejena. Odgovornost revizijske komisije je celoviti nadzor družbe ter poročanje nadzornemu svetu o svojem delu. Revizijsko komisijo lahko opišemo kot kritičen organ družbe s pomembno vlogo pri upravljanju podjetja ter nudenju pomoči pri izvajanju nalog nadzornega sveta (Združenje nadzornikov Slovenije, 2009, str. 2–3). Naloge revizijske komisije, ki jih lahko razporedimo glede na področje ZGD-1 v 280. členu, so opredeljene na naslednji način:

- Področje računovodenja in računovodskih informacij:
 - spremljanje postopka računovodskega poročanja,

- nadzorovanje neoporečnosti računovodskih informacij, ki jih objavlja družba,
- ocenjevanje sestavljanja letnega poročila, vključno z ocenjevanjem predloga za nadzorni svet ali upravni odbor.
- Področje tveganj in notranjih kontrol:
 - spremljanje učinkovitosti notranjih kontrol v družbi, notranje revizije, če obstaja, ter sistemov obvladovanja tveganj.
- Področje zunanjega revidiranja:
 - spremljanje obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov,
 - pregledovanje in spremljanje neodvisnosti revizorja za letno poročilo družbe, zlasti zagotavljanje dodatnih nerevizijskih poslov,
 - predlaganje imenovanje kandidata za revizorja letnega poročila družbe nadzornemu svetu ali upravnemu odboru,
 - sodelovanje pri določitvi pomembnejših področij revidiranja,
 - sodelovanje pri pripravi pogodbe med revizorjem in družbo,
 - sodelovanje z revizorjem pri opravljanju revizije letnega poročila družbe, še zlasti z medsebojnim obveščanjem o glavnih zadevah v zvezi z revizijo.
- Opravljanje drugih nalog, določenih na podlagi statuta ali sklepov.

V zadnjem času se je pripetilo veliko primerov prevar, pogosto povezanih z zlorabo računovodskih informacij, zato se pogosto poraja vprašanje glede nezadostnih oziroma neustreznih kontrolnih mehanizmov. V povezavi z omenjenimi dogodki se je prepoznala tudi potreba po večji neodvisnosti in objektivnosti revizorjev, kar nakazuje, da notranja revizija postaja nepogrešljiv člen pri upravljanju, povezanem z strateškimi kontrolami, strateškim planiranjem ter svetovanju (Zaman Groff, Di Pietra & Sitar, 2016, str. 55). Organizacijska neodvisnost je lahko interpretirana kot neodvisnost od ostalih oddelkov ali kot neposredna umeščenost oddelka notranje revizije pod poslovodstvo. Notranji revizorji kot zaposleni v podjetju za uspešno delovanje potrebujejo komunikacijo, podporo ter sodelovanje s strani izvršilnih managerjev. Z omogočenim neposrednim poročanjem organom upravljanja, kamor se šteje tudi revizijska komisija, notranjerevizijski oddelek dobi vlogo nadzornika. Posledično ima management na predstavljenе informacije organom upravljanja manjši vpliv, notranjemu revizorju pa je omogočeno neodvisno in objektivno poročanje, kjer lahko poda tudi kritiko na delovanja managementa, če je to potrebno. Odnos med managerji ter revizijsko komisijo je bolj neformalnega značaja. S poudarjanjem in urejanjem vprašanj glede korporacijskega upravljanja na področju razmerij med organi upravljanja in managerji se preprečijo morebitne prevare ter nepravilnosti (Zaman Groff, Di Pietra & Sitar, 2016, str. 59). Zgoraj opisano razmerje nadzorno prikazuje slika 1.

Slika 1: Poročevalske in komunikacijske povezave med oddelkom notranje revizije in organi upravljanja v Sloveniji leta 2010.



Vir: Zaman Groff, Di Pietra & Sitar (2016).

1.5.3 Lastna ali zunanja izvedba notranjerevizijske funkcije

S spreminjajočim se globalnim okoljem se podjetja vedno bolj zavedajo, kako zelo pomembna je vzpostavitev notranjih kontrol. Kot razlog za zunanje izvajanje notranjih revizij lahko omenimo, da notranje revizije običajno ne uvrščamo med glavne dejavnosti podjetja. V skladu s teorijo o ključnih kompetencah podjetja sredstva raje usmerijo v osnovne dejavnosti, za neosnovne pa poiščejo izvajalce na trgu, kar podjetju omogoča koncentracijo sredstev za razvoj ključnih kompetenc osnovne dejavnosti (Shi, 2017, str. 351). Vzrok za zunanje izvajanje notranje revizije lahko pojasnimo tudi s teorijo principala in agenta. Najem zunanjega izvajalca notranje revizije omogoči visoko stopnjo neodvisnosti in nepristranskosti notranjega revizorja, kar pomembno vpliva na odločitev glede najema v primeru ločene funkcije upravljanja in lastništva (Shi, 2017, str. 350). Visoko stopnjo neodvisnosti revizorja pa je mogoče zagotoviti le na način, da notranji revizor hkrati ne opravlja tudi zunanjih revizij ali drugih podobnih poslov v izbranem podjetju. V nasprotnem primeru lahko poveča tveganje neodvisnosti notranjega revizorja ter je vzpostavitev lastne revizije primernejša izbira. Na izbiro izvajalca notranje revizije prav tako vpliva konkurenčno okolje, v katerem deluje podjetje, in običajno zahteva širšo sliko, ki jo zaposleni zaradi pripadnosti podjetju in posledične subjektivnosti ne more zagotoviti. Med prednosti oddaje funkcije notranjega revidiranja zunanjim izvajalcem lahko štejemo tudi

prenašanje znanja in izkušenj na zaposlene revidiranega podjetja, kar posledično vpliva na manjše število napak.

Poleg pozitivnih učinkov pa je potrebno pogledati tudi tveganja, ki so povezana z zunanjim izvajanjem notranjih revizij. Zunanje izvajanje lahko povzroči izgubo veččin in znanja ključnih zaposlenih. Kot primer lahko navedem najem zunanjih izvajalcev z razlogom zmanjšanja števila zaposlenih v podjetju, kar pripelje do slabe delovne klime in zmanjšanja produktivnosti med ostalimi zaposlenimi. Pojavijo se tudi tveganja, povezana s pomanjkanjem poznavanja podjetja, kjer imajo zaposleni notranji revizorji boljše poznavanje delovanja, organizacijske strukture, notranjih kontrol, ciljev ter ključnih tveganj. Nastane lahko tudi tveganje, povezano z zaupnimi vsebinami, ki se lahko pri zunanjem izvajanju razkrijejo in povzročijo gospodarsko škodo podjetju. Kljub zavezujočemu spoštovanju načela zaupnosti je pri vzpostavljeni lastni revizijski funkciji tovrstno tveganje manjše, saj podatki ostanejo v podjetju (Van Peurse & Jiang, 2008, str. 224). Tako v primeru lastne notranje revizije kot zunanjem najemu lahko občasno pride do potreb po dodatni pomoči zaradi kadrovske ali časovne omejitve (pomanjkanje specifičnega znanja, stroškovna učinkovitost in neizpolnitev načrta). Pri odločitvi glede vrste notranje revizije je potrebno preučiti možnosti okrepitve revizijske skupine z zaposlenimi zunaj službe notranje revizije ali občasnim najemom zunanjih izvajalcev notranje revizije (Vezjak, 2016, str. 66).

Odločitev prepustitve izvajanja notranjega revidiranja zunanjim izvajalcem prinese nekatere prednosti, ki pa so istočasno slabosti pri lastni izvedbi notranje revizije. Trditev pogosto velja tudi v obratni smeri (Debeljak, 2001, str. 8).

Poslovodstvo mora pred odločitvijo glede izvajanja notranje revizijske funkcije preučiti različne dejavnike, ki vplivajo na organizacijo. Gavin in Matherly (1997, str. 118) navajata dejstva, ki jih je potrebno preučiti ob odločitvi glede izvajalca notranje revizije:

- Vpletenost osnovnih dejavnosti v proces notranje revizije.
- Znanje, informacijski viri, stopnja pripravljenosti (trenutno in prihodnje).
- Višina stroškov, povezanih z zunanjim izvajanjem v primerjavi z notranjim:
 - začetni stroški,
 - stroški po fazah učenja in vzdrževanja znanja,
 - vpliv ekonomij obsega in obratovalnih zmogljivosti glede na človeške vire in opremo.
- Stopnja sprememb v tehnologiji materiala, opreme in človeških virov.
- Ponudniki storitev zunanjega izvajanja notranje revizije:
 - število ponudnikov,
 - ugled ponudnikov izvajanja notranje revizije (tako strokovni kot etični),
 - finančna sposobnost ponudnikov,
 - stopnja pripravljenosti ponudnikov na tehnološke in ostale spremembe:

- razvojna stopnja ponujenih storitev notranje revizije,
- stopnja integracije zunanjega okolja z obkrožajočim notranjim okoljem,
- stopnja izobrazbe revizorjev.
- Možnost prilagajanja ponudnikovih storitev potrebam podjetja.
- Pogodbeni pogoji:
 - dolžina pogodbe,
 - edinstvene potrebe podjetja.
- Pogoji in določila za prehod na zunanjšega izvajalca storitev.

Poleg zgoraj omenjenih dejavnikov je pri izbiri izvajalca revizije pomembno tudi, ali obstajajo povezana podjetja ter izvajanje revizije v povezanih družbah. Pri zagotavljanju notranje revizije v primeru povezanih podjetji je le-ta lahko zagotovljena kot lastna notranjerevizijska služba družb ali kot najem zunanjšega izvajalca. Zunanji izvajalci notranje revizije skupine so lahko družbe z registrirano tovrstno dejavnostjo, ki ne sodijo v skupino, družbe z registrirano tovrstno dejavnostjo, ki sodijo v skupino, notranja revizija obvladujoče družbe ali notranja revizija katere od odvisnih družb (Vežjak, 2016, str. 65–66). Razvoj katerekoli notranjerevizijske analize mora biti dobro zasnovan, definirana morajo biti tudi vprašanja glede strateških usmeritev, kako jih doseči, kakšen donos podjetje pričakuje ter kakšne so priložnosti in tveganja, ki morajo biti identificirana in analizirana.

1.6 Dejavniki ustanavljanja notranjerevizijske službe

Uvedba notranjerevizijske funkcije v podjetju je smiselna, če se podjetje ponavljajoče srečuje s spodaj naštetimi in opisanimi dejavniki oziroma če organizacija doseže velikost, pri kateri prihaja do asimetrije informacij. Poleg naštetih dejavnikov, ki vplivajo na vpeljavo funkcije notranje revizije, je potrebno upoštevati tudi revizorjev doprinos h kakovostnem poslovanju celotne organizacije. Kakovostno notranje revidiranje pomembno vpliva na uspešno upravljanje, vodenje in nadzor podjetja, za katerega je odgovorno poslovodstvo. Dejavniki, ki vplivajo na ustanavljanje notranjerevizijske službe, so povzeti po Marsu (2006, str. 44–46) in Žoganu (2011, str. 23–24) ter drugi domači in tuji literaturi.

1.6.1 Pregled dejavnikov ustanavljanja notranje revizijske službe

- Velikost podjetja

Kot opisuje teorija principala in agenta, se lahko nasprotujoči interesi med lastniki in managerji odražajo v asimetriji informacij. Za preprečitev asimetrije informacij je zato potreben ustrezen sistem notranjih kontrol, ki pregledujejo in usmerjajo aktivnosti v organizaciji. Na podlagi zgornjih dejstev lahko sklepamo, da je večja asimetrija informacij in potreba po notranjih kontrolah prisotna v večjih podjetjih z velikim premoženjem in večjim številom zaposlenih. Velika podjetja imajo običajno široko razširjeno področje poslovanja z več glavnimi in stranskimi dejavnostmi, ki se lahko izvajajo v eni ali več

poslovnih enotah. Na težje obvladovanje sistema kot celote vpliva tudi vprašanje, ali ima organizacija odvisne družbe ter ali so tovrstne kapitalsko povezane družbe locirane v tujini. V opisanih primerih je pregled nad poslovanjem otežen, prejete informacije pa so premalo kakovostne in premalo izčrpne za sprejemanje odločitev.

– Izpostavljenost tveganjem

Notranji revizorji z dajanjem zagotovil, da je izpostavljenost tveganjem pravilno obvladovana, prispevajo dodano vrednost podjetju. S tem omogočijo večjo preglednost nad poslovanjem, hitrejše zaznavanje in lažje reagiranje na tveganja. Tveganja ni mogoče popolnoma eliminirati, zato je nujno, da znajo podjetja prepoznati različna tveganja ter jih ustrezno upravljati. Obstajajo številne opredelitve ter pravila, ki pripomorejo k izboljšanju finančnega poročanja, skladnosti s pravili in ustreznosti notranjim kontrolam. Vpeljavo celovitega sistema obvladovanja različnih vrst tveganj je prvi predstavil Odbor podpornih organizacij Treadwayeve komisije (v nadaljevanju COSO) s celovitim obvladovanjem tveganj. COSO okvir je tveganje opredelil kot možnost za nastanek dogodka, ki ne bo v skladu z želenimi cilji. S ponavljajočimi postopki je mogoče prepoznati in oceniti tveganja, ki bi lahko vplivala na doseg ciljev. Ocenjevanje tveganj iz zunanjih in notranjih virov predstavlja osnovo za uspešno upravljanje s tveganji (COSO, 2013, str. 3).

Cilj obvladovanja tveganj je zmanjševanje izpostavljenosti podjetja različnim dejavnikom, ki bi lahko negativno vplivali na doseganje ciljev podjetja ali podjetju povzročili dodatne stroške. Z namenom minimaliziranja izgub, nastalih z notranjim ali zunanjim tveganjem, in maksimiranjem podjetniške vrednosti je funkcija notranje revizije vedno bolj vpletena v proces obvladovanja tveganja (Wang & Li, 2011, str. 689). Za uspešno upravljanje s tveganji se mora notranja revizija pri svoji presoji osredotočiti na najbolj tvegana področja, na katera ima podjetje vpliv. V vseh sektorjih se podjetja soočajo s širokim spektrom tveganj, pri čemer so nekatere dejavnosti že po naravi bolj nagnjene k tveganjem kot druge. Več kot je tveganj in večja kot je stopnja tveganja, bolj je smiselna vpeljava sistema notranje revizije, ki z sistematičnem preučevanjem prispeva k obvladovanju tveganja.

– Motnje v organizaciji

Rast in razvoj podjetja vplivata na organizacijski ustroj in delovanje posameznih procesov, ki morajo biti praviloma usklajeni med seboj. Ko delovanje procesov ni usklajeno ali so prilagoditve prepočasne in neustrezne, nastajajo ozka grla ter druge nevšečnosti, ki negativno vplivajo na poslovanje podjetja. Vpeljava funkcije notranje revizije zmanjša verjetnost nastanka omenjenih težav.

– Nezanesljivost notranjega kontroliranja

Sistem notranjih kontrol igra pomembno vlogo v izvajanju notranjerevizijske funkcije. Notranje kontroliranje se lahko opredeli kot proces, ki ga uresničuje poslovodstvo ter ostali zaposleni z namenom doseganja pomembnih ciljev ter ohranjanja in izboljševanja

uspešnosti. Celovit model notranjega kontroliranja COSO (2013, str. 2) opredeljuje notranje kontroliranje kot vzpostavitev sistema notranjih kontrol, ki se usmerja v doseganje ciljev enega ali več področij delovanja, poročanja in skladnosti.

Uspešen sistem notranjega kontroliranja zahteva dosledno izvajanje usmeritev in postopkov, potrebna pa je tudi uporaba presoje. Poslovodstvo ter ostalo osebje na podlagi presoje določa količino in vrsto notranjih kontrol, medtem ko ostali zaposleni presojo uporabljajo pri dnevni izbiri, pripravi in razporeditvi kontrol po vsej organizaciji. Cilj vpeljave sistema notranjih kontrol je uspešno in učinkovito poslovanje, kar se doseže z uspešno in učinkovito razporeditvijo dejavnikov, zanesljivim računovodskim poročanjem ter usklajenostjo s predpisi (Markoja, 2009, str. 3).

Notranjerevizijske aktivnosti delujejo v smeri pregleda ustreznosti notranjih kontrol za zagotavljanje visokokvalitetnih poročil. Poslovodstvo od notranjerevizijskega oddelka pričakuje zadostno revizijsko delo za posredovanje informacij glede ustreznosti in učinkovitosti notranjih kontrol. Notranjerevizijski oddelk mora podati mnenje glede organizacijskega sistema notranjih kontrol ter zagotoviti, da kontrolni sistemi delujejo ustrezno. Do neustreznega sistema notranjega kontroliranja lahko pride ob neustrezni vzpostavitvi notranjih kontrol ali v primeru neustrezne razmejenosti nalog notranjega kontroliranja (Fadzil, Haron & Jantan, 2005, str. 846). Slabe notranje kontrole lahko ustvarjajo okolje za namerne zaslužke managerjev ter nenamerne napake računovodske ocene (Ji, Lu & Qu, 2017, str. 27).

– Nedoseganje načrtovanih rezultatov

Cilji podjetja opredeljujejo prihodnje aktivnosti, ki so potrebne za uresničitev poslanstva podjetja. Običajno si podjetje zastavi več ciljev, ki morajo biti jasni, dajati usmeritve vodstvu, motivirati udeležence v procesu za doseg boljših rezultatov ter hkrati zagotavljati kriterije uspešnosti, na podlagi katerih bodo merjeni rezultati. Doseganje zastavljenih ciljev je potrebno spremljati, kontrolirati, redno analizirati ter pozornost namenjati odmikom med uresničenim in načrtovanim (Klukej, 2012, str. 21). Nezadovoljivo pojasnjeni odmiki so običajno posledica subjektivnosti oseb, ki so sodelovale tako pri operativnem izvajanju kot pri pripravi analize. Problem objektivnosti in nepojasnjenih odmikov se lahko odpravi z vzpostavitvijo neodvisne notranjerevizijske funkcije.

– Velik obseg napak, ugotovljen pri zunanjem revidiranju

Kontrolni mehanizmi v podjetju niso ustrezni in ne preprečijo napak, zato je notranjerevizijska funkcija v takšnem primeru potrebna.

– Potreba po stroškovni učinkovitosti podjetja

V primeru potrebe po stroškovno učinkovitem upravljanju je potrebna vpeljava obsežnih analiz preteklega in prihodnjega poslovanja. Najlažje omenjene analize opravijo osebe, ki imajo pregled nad poslovanjem, poznajo negotovosti, cilje in usmeritve podjetja ter so

strokovno usposobljene. Omenjene naloge najlažje izvede notranjerevizijska funkcija, saj ima dostope in vpogled na različna področja, ki jih analiza za stroškovno učinkovitost zahteva.

1.6.2 Pregled ugotovitev empiričnih raziskav s področja dejavnikov uvajanja notranjerevizijske službe

Pri pregledu tuje in domače strokovne literature prevladujejo predvsem raziskave s področja preverjanja kakovosti notranjerevizijske funkcije. Pri pregledu že obstoječe literature je iskanje vsebovalo kriterije, ki zajemajo vse pravno organizacijske oblike družb, ne le tistih, ki so po zakonu zavezane k notranji reviziji. Pri predstavitvi raziskav sem se omejila na gospodarski sektor, kjer je bilo to mogoče. Omenjenih raziskav na slovenskem področju ni bilo veliko. Raziskavo s področja dejavnikov uvedbe notranje revizije je leta 2005 izvedel Horvat v okviru Sekcije za notranjo revizijo Slovenskega inštituta za revizijo, Žogan (2011) pa je analiziral dejavnike, ki vplivajo na vzpostavitev notranjerevizijske službe v podjetjih. Izsledke obeh raziskav predstavljam v nadaljevanju, sledi pa jim predstavitev tujih raziskav.

Horvat (2005, str. 19) je v svojo analizo zajel 35 slovenskih javnih podjetij in zavodov ter 63 slovenskih zasebnih gospodarskih družb. Od tega se 45 podjetij ukvarja s proizvodjalno dejavnostjo.

Horvat (2005, str. 20) je podal izsledke raziskave glede lastne notranjerevizijske službe. Ugotavlja, da je takšna služba vzpostavljena predvsem v večjih podjetjih. Lastno notranjerevizijsko službo ima vzpostavljeno 13 javnih podjetij in zavodov ter 12 gospodarskih družb. Podjetja ter ostale organizacije, ki nimajo lastne notranjerevizijske službe, so v povprečju precej manjša od tistih, ki lastno notranjerevizijsko funkcijo imajo. V gospodarskem sektorju 29 odstotkov podjetij ne razmišlja o uvedbi take funkcije, 16 odstotkov jo namerava uvesti ter 22 odstotkov o uvedbi lastne notranjerevizijske funkcije še razmišlja. Rezultati kažejo, da manjše kot je podjetje, manjša je težnja po uvedbi lastne notranje revizije, kjer je merilo povprečno število zaposlenih. Povprečno število zaposlenih v podjetjih, kjer ne razmišljajo o uvedbi lastne notranjerevizijske funkcije, je 417,42. Povprečno število zaposlenih v podjetjih, ki notranjerevizijsko funkcijo nameravajo uvesti, je 617,76 ter povprečno število zaposlenih v podjetjih, kjer o uvedbi oddelka lastne revizijske funkcije še razmišljajo, je 555,05.

Horvat (2005, str. 23) je razloge za uvedbo lastne notranjerevizijske funkcije za gospodarski sektor razvrstil po naslednjem zaporedju:

- zahteva nadzornega sveta ali podobnega organa je zastopana z 51,43 odstotki,
- prepoznana potreba vrhnjega posloводства je zastopana z 21,42 odstotki,
- zahteva obvladujoče družbe je zastopana z 14,29 odstotki,
- zakonska zahteva je zastopana z 12,86 odstotki.

V raziskavi so bila preučena področja delovanja notranjerevizijskih služb. Horvat (2005, str. 26) je prišel do ugotovitev, da so v gospodarskem sektorju glavna področja delovanja notranjerevizijske službe naslednja:

- doseganje ciljev ter kontrole varovanja premoženja, ki je zastopano 25-odstotno;
- resničnost, poštenost, razpoložljivost in zanesljivost računovodskih izkazov ter drugih poročil, ki je zastopano 21,43-odstotno;
- učinkovitost in uspešnost upravljanja in vodenja, ki je zastopano 20,57-odstotno;
- zakonitost poslovanja ter odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja prevar, ki je zastopana 11,43-odstotno;
- drugo, kot sta izobraževanje, inventura in podobno, ki je zastopano 7,86-odstotno;
- učinkovitost informacijske tehnike in tehnologije, ki je zastopano 7,14-odstotno;
- sodelovanje z zunanjimi revizorji, ki je zastopano 6,57-odstotno.

Žogan (2011, str. 22–43) je izvedel raziskavo na vzorcu 39 popolnih vprašalnikov. Vprašalnike so izpolnjevali notranji revizorji, navedeni v registru pri IIA Slovenskega inštituta za revizijo in so zaposleni v organizacijah, ki imajo vzpostavljeno notranjerevizijsko dejavnost. Predstavila bom le rezultate, ki smiselno sovpadajo s temo magistrskega dela. 51,28 odstotkov vzorca predstavljajo organizacije, za katere je notranje revidiranje obvezno, 48,72 odstotkov vzorca pa organizacije, ki po zakonodaji niso zavezane k notranjemu revidiranju. Organizacije, zavezane k notranjemu revidiranju, je razvrstil glede na velikost, pri čemer je razvrščanje izvedel na podlagi 55. člena ZGD-1. Analiza je pokazala, da je k notranjemu revidiranju zavezanih 53,85 odstotkov podjetij iz vzorca, ki imajo več kot 250 zaposlenih, 30,77 odstotkov podjetij, ki imajo od 51 do 250 zaposlenih, 7,69 odstotkov podjetij, ki imajo od 11 do 50 zaposlenih ter 7,69 odstotkov podjetij, pri katerih število zaposlenih znaša med 1 in 10 (Žogan, 2011, str. 27).

V analizi Žogan (2011, str. 33) razvrsti dejavnike za vzpostavitev notranje revizijske funkcije glede na pomembnost s pomočjo ocen od 1 do 5, kjer ocena 5 pomeni zelo pomemben dejavnik ter ocena 1 nepomemben dejavnik. Glede na pomembnost si dejavniki, ki se nanašajo na skupino organizacij, ki k notranjemu revidiranju niso zavezane, sledijo v naslednjem zaporedju:

- izpostavljenost tveganjem je zastopana z oceno 4,37;
- velikost podjetja je zastopana z oceno 4,11;
- potreba po učinkovitem zmanjševanju stroškov ima oceno 3,32;
- nezanesljivost notranjega kontroliranja ima oceno 3,21;
- motnje v organizaciji imajo oceno 3,11;
- velik obseg napak ima oceno 2,68;
- nedoseganje načrtovanih rezultatov ima oceno 2,53.

Žogan (2011, str. 40) navaja, da se je z vpeljavo notranjerevizijske funkcije izboljšalo doseganje temeljnih ciljev v 79 odstotkih za skupino organizacij, ki k notranjemu revidiranju niso zavezane. Poleg izboljšanja doseganja temeljnih ciljev je mogoče opaziti tudi spremembe na drugih področjih, ki so ovrednotene na lestvici od 1 do 5, kjer 1 predstavlja poslabšanje in 5 predstavlja izboljšanje. Za skupino organizacij, ki ni zavezana k notranji reviziji, Žogan (2011, str. 42) navaja spremembe tudi na naslednjih področjih:

- varovanje sredstev z oceno 4,32;
- spoštovanje zakonodaje z oceno 4,11;
- dodana vrednost podjetja ter poslovna kultura z oceno 4;
- kvaliteta računovodskih poročil z oceno 3,79;
- odnosi z poslovnimi partnerji z oceno 3,42;
- bonitetna ocena z oceno 3,28.

Na vprašanje primerjave koristi in stroškov so vsi anketiranci podali odgovor, da so koristi notranjerevizijske funkcije večje od stroškov.

Iskanje literature v tujih bazah je prineslo raznolike izsledke, ki jih povzemam v nadaljevanju. Izsledki raziskav si sledijo skladno z zaporedjem poglavij v teoretičnem delu magistrskega dela.

Goodwin-Stewart in Kent (2006) sta opravila raziskavo na 450 avstralskih podjetjih, kjer sta zbrala podatke glede dejavnikov, ki vplivajo na vzpostavitev notranje revizije. V izvedeni analizi, ki preučuje prostovoljno vzpostavitev notranje revizije v avstralskih podjetjih, sta potrdila hipotezo, da je velikost podjetja močno povezana z vzpostavitvijo notranjerevizijske funkcije, medtem ko so ugotovitve pokazale, da ni močne povezanosti med kompleksnostjo organizacijske strukture in vzpostavitvijo notranjerevizijske funkcije (Goodwin-Stewart & Kent, 2006, str. 91). Vpliv velikosti podjetij na tveganjih temelječe notranjerevizijske funkcije so v svoji študiji potrdili tudi Castanheira, Rodrigues in Craig (2009, str. 91). V članku navajajo, da so večja podjetja naklonjena aktivnostim, usmerjenim k upravljanju s tveganji (75 odstotkov), poročanju glede ugotovitev in priporočil (69 odstotkov) ter uporabi kategorij tveganja v njihovem poročanju (75 odstotkov). Obstaja tudi negativna povezava med velikostjo podjetja in proaktivno oziroma svetovalno vlogo notranjega revizorja pri upravljanju s tveganji.

Privatni sektor je v primerjavi z javnim sektorjem bolj podvržen vplivu internacionalizacije, kar spodbuja večjo raven konkurence. Večji vpliv internacionalizacije tako nakazuje na višjo stopnjo upravljanja s tveganji v organizacijah v zasebni lasti. Castanheira, Rodrigues in Craig (2009, str. 92) v svoji raziskavi ugotavljajo, da privatni sektor v večini uporablja pristop upravljanja s tveganji na makro ravni. Na mikro ravni podjetja v zasebni lasti podrobneje ocenjujejo poslovna tveganja. Svetovalna vloga notranjerevizijske funkcije pri

implementaciji sistema upravljanja s tveganji v privatnem sektorju znaša 59 odstotkov v primerjavi z javnim sektorjem, kjer znaša 67 odstotkov. Večina mednarodnih podjetij uporablja pristop upravljanja s tveganji za planiranje letnih revizij. Raziskava kaže, da je svetovalna vloga notranjerevizijske funkcije pri uvedbi upravljanja s tveganji nižja pri mednarodnih podjetjih (57 odstotkov) kot pri podjetjih, ki niso mednarodna (71 odstotkov) (Castanheira, Rodrigues & Craig 2009, str. 93).

Ne glede na vrsto industrije, v kateri podjetje deluje, se pri načrtovanju letnega plana notranje revizije običajno uporablja pristop, usmerjen k upravljanju s tveganji. Goodwin-Stewart in Kent (2006, str. 84) v raziskavi preučujeta, ali so finančne institucije, kot so banke, zavarovalnice in leasing hiše, bolj izpostavljene tveganju kot podjetja, ki delujejo v drugih sektorjih. Dobljeni rezultati kažejo, da obstaja visoka povezanost med vzpostavitvijo notranjerevizijske funkcije in družbami, ki delujejo v finančnem sektorju. Castanheira, Rodrigues in Craig (2009, str. 92) v svoji raziskavi navajajo, da ni bistvenega razlikovanja med podjetji v finančni industriji in tistimi, ki ne delujejo v finančnem sektorju. Khan, Hussain in Mehmood (2016, str. 1898) navajajo, da so poleg finančnega sektorja za uporabo sistema obvladovanja tveganja bolj dovzetna tudi podjetja, ki delujejo v visokotehnološkem razvojnem sektorju. Razvojno in specializirano usmerjena podjetja želijo ohraniti konkurenčnost z vlaganjem v razvoj in inovacijami, za katere potrebujejo sredstva. Z vzpostavitvijo sistema obvladovanja tveganj ter notranjo revizijo si pridobijo zaupanje investitorjev ter na ta način lažje pridobijo potrebna sredstva.

Alhajri (2017, str. 80) se je v svoji študiji osredotočil na odnose med različnimi interesnimi skupinami, ki vključujejo delničarje, investitorje, managerje ter zaposlene. Različne interesne skupine povzročajo agencijske stroške ter s tem večjo potrebo po dajanju zagotovil lastnikom. Alhajri (2017, str. 85) je v svoji študiji zavrnil domnevo glede povezanosti notranjerevizijske funkcije ter razpršenosti lastniške strukture.

George-Silviu (2014, str. 1266–1267) je v svojo raziskavo zajel 40 podjetij, uvrščenih na londonsko borzo, ter prišel do ugotovitve, da izmed 40 podjetij le dve podjetji nimata lastnega oddelka notranje revizije. V večini oziroma v 95 odstotkih preučevanih podjetij notranjerevizijska funkcija opravlja vlogo izboljševanja kontrolnih procesov in svetovanja managementu. Visoko, 80-odstotno je zastopana tudi težnja po dajanju zagotovil glede skladnosti z zakonodajo in internimi usmeritvami, medtem ko je služba notranje revizije le v 65 odstotkih odgovorna tudi za preverjanje skladnosti z internimi smernicami za korporativno upravljanje. Učinkovitost poslovanja je analizirana s strani notranje revizije v 90 odstotkih preučevanih podjetij, pri čemer ima 24 podjetij oziroma 60 odstotkov podjetij organiziran lasten oddelek notranje revizije. 24 podjetij je izbralo delno zunanje izvajanje notranjerevizijske funkcije, kjer sodelujejo tako zaposleni v podjetju kot zunanji izvajalci. Eno podjetje ima za izvedbo notranje revizije najete zunanje izvajalce, medtem ko za preostali dve podjetji informacije niso na voljo.

Christoper, Sarens in Leung (2009, str. 207) so na podlagi odgovorov 34 avstralskih podjetij prišli do sledečih ugotovitev, povezanih z umestitvijo notranjerevizijske funkcije v organizaciji. Ugotovili so, da imajo vsa preučevana podjetja notranjerevizijsko funkcijo umeščeno med vrhnji management. Med anketiranimi podjetji je 56 odstotkov vprašanih odgovorilo, da pogosto prestavijo notranjega revizorja na drugo funkcijo znotraj podjetja, 38 odstotkov podjetij se s trditvijo ni strinjalo, medtem ko dve podjetji nista podali odgovora. Naslednja potencialna grožnja neodvisnosti notranje revizijske funkcije je prevelika vpletenost vrhnjega managementa pri notranjerevizijem planiranju. S preveliko vpletenostjo in usmerjanjem notranjerevizijskega oddelka je neodvisnost funkcije notranje revizije ogrožena. Raziskava je pokazala, da imata v 65 odstotkih primerov generalni direktor ali finančni direktor velik vpliv na planiranje, prav tako pa je pri večini podjetij financiranje odobreno s strani vrhnjega managementa. Na podlagi raziskave je bilo ugotovljeno, da v več kot polovici podjetij (56 odstotkov podjetij) zaposleni znotraj podjetja obravnavajo notranje revizorje kot partnerje. Prevelika mera sprejemanja notranjerevizijske funkcije lahko vpliva na subjektivnost podanih ugotovitev in priporočil notranjega revizorja, namesto da bi podajal zagotovila glede upravljanja s tveganji, kontrolami in svetovanjem.

V študiji, opravljeni na Novi Zelandiji, so v vzorec zajeli 63 podjetij, od katerih ima 57 odstotkov podjetij vzpostavljeno notranjo revizijo. Van Peurse in Jiang (2008, str. 237) na podlagi izvedene študije trdita, da velikost podjetja (glede na število zaposlenih) nima močnega vpliva na odločitev glede izbire zunanje ali lastne izvedbe notranje revizije. Po opravljeni analizi je najnižja stopnja vzpostavljenih lastnih notranjih revizij prisotna v srednje velikih podjetjih in znaša 38 odstotkov. V majhnih podjetjih rezultati kažejo 62-odstotno prisotnost notranje revizije in v velikih organizacijah je prisotnost notranjerevizijske funkcije 65-odstotna. Avtorja predvidevata, da je temu tako, ker imajo majhna podjetja strokovnjake zaposlene na posameznih področjih, zato za izvajanje stranskih dejavnosti, kot je tudi notranja revizija, običajno najamejo zunanje izvajalce. Večja podjetja imajo več sredstev in si lahko privoščijo notranjo revizijo znotraj podjetja. Srednje velika podjetja se osredotočajo na glavno dejavnost in se na ta način izognejo zunanjemu strokovnemu svetovanju oziroma pregledu, lastne notranjerevizijske funkcije pa tudi nimajo vzpostavljene.

Van Peurse in Jiang (2008, str. 234–235) navajata, da so podjetja kljub pomislekom pri izbiri izvajalca izbrala zunanje izvajalce zaradi naslednjih razlogov:

- dostop do kakovostnih storitev, dostop do notranjih revizorjev z znanjem in veščinami, nepristranska presoja zunanjega strokovnjaka in povečanje osredotočenosti organizacije;
- dostopnost storitev, kjer je na voljo veliko število ponudnikov storitev, večja organizacijska uspešnost pri najemu funkcije notranjega revidiranja, stroškovna učinkovitost;
- interni operacijski razlogi;

- strateški odziv na konkurenco, kot so podpora globalnemu poslovanju, nezmožnost izpolnitve revizijskega načrta znotraj podjetja, nezmožnost pridobitve ustreznih kadrov, delitev kontrolnega tveganja in priložnost za odpustitev neželenih zaposlenih.

Podjetja, ki so se odločila za lastno notranjo revizijsko službo, so to izbiro utemeljila na podlagi naslednjih dejavnikov:

- zaposleni v podjetju poznajo organizacijo in njeno delovanje bolje kot zunanji izvajalci;
- zagotovitev visoke kvalitete storitev;
- izguba konstruktivne in pozitivne pomoči, ki jo zagotavlja notranjerevizijska funkcija;
- stroški in velikost podjetja;
- dostopnost informacij večino časa;
- konstantna potreba po notranjih revizorjih s posebnimi veščinami.

V tabeli 1 prikazujem zbrane tuje podatke o uporabljenih študijah glede na avtorja, državo, velikost vzorca ter pravno organizacijsko obliko organizacij.

Tabela 1: Empirične raziskave s področja dejavnikov uvajanja notranjerevizijske službe

| Država | Velikost vzorca, uporabljenega v raziskavi | Sestava vzorca | Avtor | Rezultati |
|------------------|--|--|--------------------------------------|---|
| Avstralija | 450 | Vsa podjetja kotirajo na borzi. | Goodwin-Stewart & Kent, 2006 | Velikost podjetja je močno povezana z vzpostavitvijo notranjerevizijske funkcije. Kompleksnost organizacijske strukture ni močno povezana z vzpostavitvijo notranjerevizijske funkcije. |
| Portugalska | 59 | Javne in zasebne družbe. Točna informacija ni na voljo. | Castanheira, Rodrigues & Craig, 2009 | Večja podjetja so naklonjena k aktivnostim, usmerjenim k upravljanju s tveganji (75 odstotkov), poročanju glede ugotovitev in priporočil (69 odstotkov) ter uporabi kategorij tveganja v njihovem poročanju (75 odstotkov). Privatni sektor je bolj podvržen vplivu internacionalizacije, kar nakazuje na večjo stopnjo upravljanja s tveganji v organizacijah v privatni lasti. |
| Francija | 22 | Vsa podjetja kotirajo na borzi (CAC-40 index). | Khan, Hussain & Mehmood, 2016 | Za vzpostavitev sistema obvladovanja tveganja ter notranjo revizijo so bolj dovzetna podjetja, ki delujejo v visokotehnološkem razvojnem sektorju. |
| Kuvajt | 57 | 28 odstotkov podjetij, zajetih v vzorec, kotira na borzi. | Alhajri, 2017 | Ni povezanosti notranjerevizijske funkcije z razpršenostjo lastniške strukture. |
| Velika Britanija | 40 | Vsa podjetja kotirajo na borzi. | George-Silviu, 2014 | Notranjerevizijska funkcija v 95 odstotkov preučevanih podjetij opravlja vlogo izboljševanja kontrolnih procesov in svetovanja managementu, 80-odstotno je zastopana težnja po dajanju zagotovil glede skladnosti z zakonodajo in internimi usmeritvami, v 65 odstotkov je odgovorna za preverjanje skladnosti z internimi smernicami za korporativno upravljanje. V 90 odstotkov preučevanih podjetij je učinkovitost poslovanja analizirana s strani notranje revizije. |

se nadaljuje

Tabela 1: Empirične raziskave s področja dejavnikov uvajanja notranjerevizijske službe (nad.)

| Država | Velikost vzorca, uporabljenega v raziskavi | Sestava vzorca | Avtor | Rezultati |
|----------------|---|--|----------------------------------|---|
| Nova Zelandija | 63 | Vsa podjetja kotirajo na borzi. | Van Peurseem & Jiang, 2008 | Velikost podjetja (glede na število zaposlenih) nima močnega vpliva na odločitev glede izbire zunanje ali lastne izvedbe notranje revizije. Najnižja stopnja vzpostavljenih notranjih revizij je prisotna v srednje velikih podjetjih in znaša 38 odstotkov, v majhnih podjetjih je prisotnost 62 odstotkov ter v velikih organizacijah 65 odstotkov. |
| Avstralija | 34 | Podjetja so razdeljena glede na sektor: <ul style="list-style-type: none"> – trgovina, logistika – 9 odstotkov, – proizvodnja in energija – 22 odstotkov, – storitve – 6 odstotkov, – telefonija, mediji – 26 odstotkov, – finančne storitve – 37 odstotkov. | Christoper, Sarens & Leung, 2009 | Vsa podjetja imajo notranjerevizijsko funkcijo umeščeno med vrhni management. Grožnje neodvisnosti notranje revizijske funkcije so: <ul style="list-style-type: none"> – prestavljanje notranjega revizorja na drugo funkcijo znotraj podjetja, – vpletenost vrhnjega managementa pri notranjerevizijem planiranju, – zaposleni tretirajo notranje revizorje kot partnerje. |

Vir: Lastno delo.

1.6.3 Povzetek glavnih ugotovitev s področja dejavnikov uvajanja notranjerevizijske službe

Notranjerevizijska funkcija pomembno prispeva k uspešnosti podjetja, vendar je njena vpeljava smiselna, ko organizacija doseže velikost, pri kateri prihaja do asimetrije informacij. Poleg velikosti podjetja vplivajo na vpeljavo notranjerevizijske funkcije v organizacijo tudi naslednji dejavniki: izpostavljenost tveganjem, motnje v organizaciji, nezanesljivost notranjega kontroliranja, nedoseganje načrtovanih rezultatov, velik obseg napak, ugotovljen pri zunanjem revidiranju, ter potreba po stroškovni učinkovitosti podjetja. Poleg omenjenih dejavnikov je potrebno tudi upoštevanje revizorjevega doprinosa h kakovostnem delovanju organizacije kot celote.

Na podlagi preučenih empiričnih raziskav lahko trdimo, da je eden izmed najpomembnejših dejavnikov za vzpostavitev notranjerevizijske funkcije izpostavljenost tveganjem. Z večjim tveganjem se srečujejo podjetja, ki so podvržena vplivu internacionalizacije, saj so izpostavljena večji stopnji konkurence. Z večjim tveganjem se soočajo tudi podjetja, ki delujejo v visoko tehnološkem razvojnem sektorju, z notranjo revizijo si pridobijo zaupanje investitorjev ter posledično tudi potrebna sredstva. Udeleženci pri vzpostavitvi notranjerevizijske funkcije so tudi lastniki, ki notranjerevizijsko funkcijo vidijo kot obliko nadzora in varovanja svojega premoženja. Na podlagi raziskave iz leta 2005 je eden izmed razlogov vzpostavitve notranjerevizijske funkcije tudi prepoznana potreba vrhovnega posloводства po notranji reviziji. Pomemben dejavnik, ki vpliva na vzpostavitev notranje revizije, je tudi velikost podjetja, merjena glede na število zaposlenih. Na podlagi slovenske raziskave iz leta 2011 ima notranjo revizijo vzpostavljenih 53,85 odstotkov organizacij, ki imajo več kot 250 zaposlenih, ter 30,77 odstotkov podjetij, ki imajo od 51 do 250 zaposlenih.

Velikost podjetja (glede na število zaposlenih) pa nima velikega vpliva na odločitev glede zunanjega ali lastnega izvajanja notranje revizije. Običajno se za lastno izvedbo notranjerevizijske funkcije odločijo večja podjetja, medtem ko se manjša podjetja odločijo za najem zunanjega izvajalca notranje revizije. Podjetja notranjo revizijo običajno umestijo med vrhnji management ter s tem zagotovijo revizorjevo neodvisnost. Izpostavljene grožnje glede revizorjeve neodvisnosti so tudi prestavljanje notranjega revizorja na drugo funkcijo znotraj podjetja, velika vpletenost vrhnjega managementa pri notranjerevizijskem planiranju ter obravnavanje notranjih revizorjev kot partnerjev.

Če strnemo ugotovitve večine raziskav, lahko trdimo, da so koristi notranjerevizijske funkcije večje od stroškov. V večini preučevanih podjetij notranja revizija opravlja vlogo izboljševanja kontrolnih procesov in svetovanja managementu. Poleg izboljšanja temeljnih ciljev so raziskave pokazale, da je vpeljava notranjerevizijske funkcije prinesla izboljšave tudi na področju varovanja premoženja, spoštovanja zakonodaje, k večji dodani vrednosti podjetja ter h kvaliteti računovodskega poročanja.

2 PREDSTAVITEV IZBRANEGA PODJETJA

2.1 Opis podjetja Omega Air d.o.o.

Podjetje Omega Air d.o.o. je bilo ustanovljeno leta 1988 ter je izrazito tehnološko in razvojno usmerjeno. S sedežem v Ljubljani zajema površino 5.000 m² ter obsega glavno pisarno, administracijo, razvojni oddelek, proizvodne prostore ter skladiščno-logistični oddelek. Na lokaciji v Ljubljani se nahaja tudi trgovina na drobno. V enoti v Logatcu, ki se razprostira na površini 3.000 m², se nahaja oddelek domače prodaje, servis, del proizvodnje ter centralno skladišče. Poleg enot v Sloveniji ima družba Omega Air d.o.o. odvisni podjetji na Hrvaškem ter v Nemčiji (Omega Air d.o.o., b.l.). Družba je v letu 2016 ustanovila podružnico v Indoneziji, v letu 2018 pa je pričela z ustanavljanjem podružnice na Japonskem.

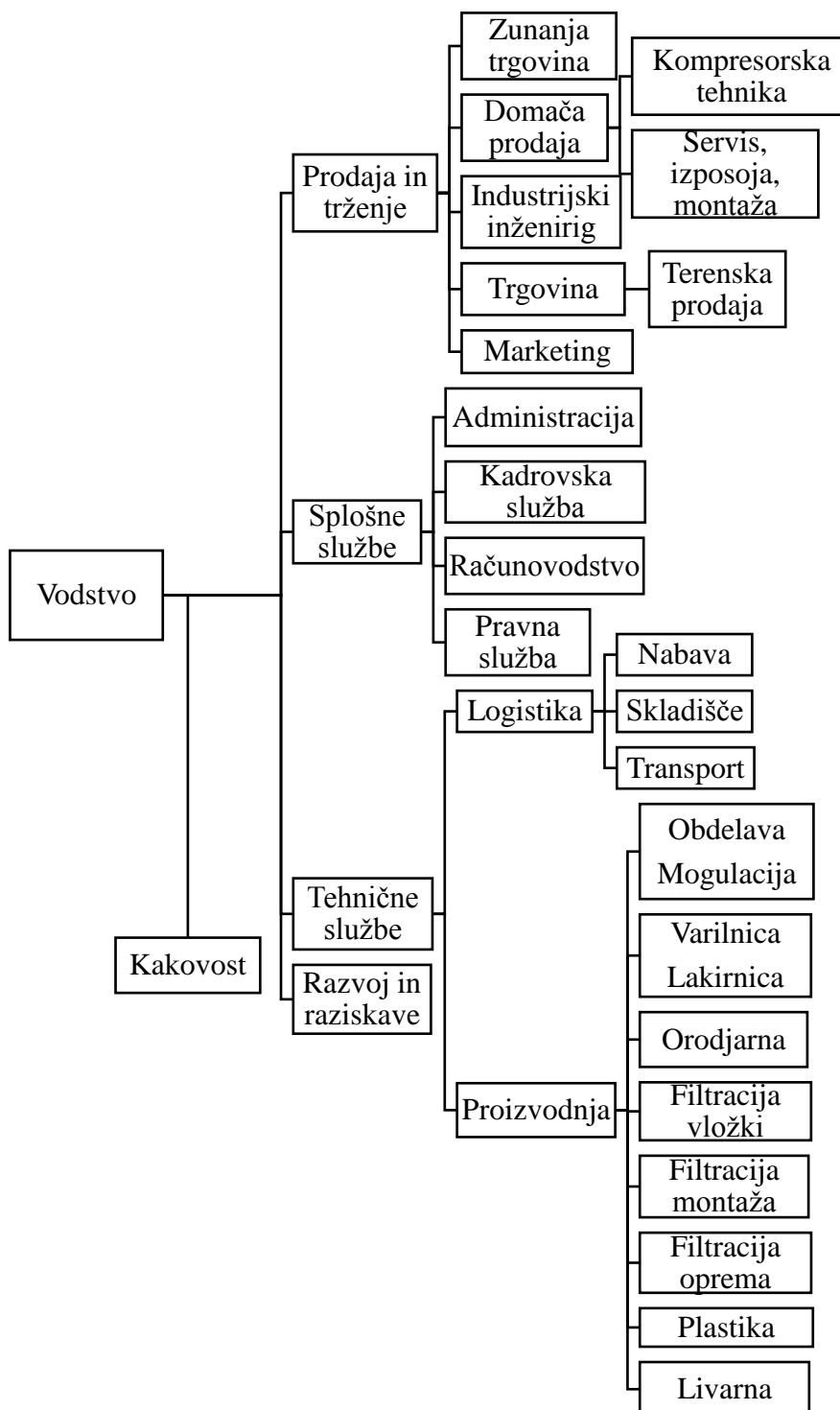
Podjetje več kot 60 odstotkov vseh prihodkov od prodaje ustvari na tujih trgih, preostalo na domačem trgu. Omega Air d.o.o. proizvaja in prodaja filtre za stisnjen zrak in pline, filterske vložke, sušilnike stisnjenega zraka, indikatorje tlačnega padca, odvajalce kondenzata, ciklonske separatorje ter ostalo opremo za stisnjen zrak. Svoje proizvode prodaja v več kot 100 držav na vseh celinah (Humar, 2011), vendar še vedno prevladujejo evropske države, kot so Nemčija, Italija, Francija in Poljska. Slovenski trg podjetje oskrbuje s sistemi za stisnjen zrak za vse aplikacije v industriji in obrti. Poleg prodaje različnih vrst kompresorjev (vijačnih, centrifugalnih, batnih, brezoljnih, terenskih) ter sušilnikov stisnjenega zraka podjetje ponuja tudi celotno inštalacijo omenjene opreme.

Podjetje ima ustanovljen lasten razvojni oddelek, ki podjetju omogoča ohranjati korak pred konkurenco. Podjetje na leto zaščiti vsaj en svoj izdelek, tako model kot tudi patent. V razvojni oddelek se vloži okoli desetina prihodkov od prodaje, v njem je zaposlenih 14 odstotkov vseh zaposlenih. Poleg razvoja lastnih izdelkov v oddelku razvijajo tudi orodja, postopke in materiale za izdelavo le-teh (Humar, 2011). Proizvodnja je moderno zasnovana z sodobnimi stroji, kjer se obvladujejo vse faze nastanka izdelka, tako od zasnove kot do proizvodnje. Proizvodnjo sestavljajo oddelek orodjarne, plastike, obdelave kovin, varilnice, filtracije in montaže. Proizvodnja mora slediti predpisanim postopkom ter upoštevati zahteve za ohranjanje ISO in ASME standardov. Na ločeni lokaciji v Logatcu se nahaja oddelek izposoje ter servisni center, ki skrbi za servisiranje vseh naprav, ki so v ponudbi podjetja. Pretok surovin, vhodnega materiala ter izdelkov je zagotovljen z lastnim logističnim oddelkom ter storitvami pogodbenih ponudnikov dostave (Omega Air d.o.o., b.l.).

2.2 Organizacijska struktura družbe

Obravnavano podjetje ima vzpostavljeno hierarhično organizacijsko strukturo, ki omogoča razdelitev odgovornosti na različne oddelke. Podrobnejši prikaz organizacijske strukture je predstavljen na sliki 2.

Slika 2: Organizacijska struktura družbe



Vir: Omega Air d.o.o. (2017).

2.3 Lastniška struktura

Družba Omega Air d.o.o. je organizirana kot družba z omejeno odgovornostjo. 88 odstotkov deleža družbe je v lasti fizičnih oseb, 12 odstotkov deleža predstavljajo lastni poslovni deleži.

Tabela 2: Lastniki družbe na dan 31. 12. 2017

| Družbenik | Delež v odstotkov |
|-----------------------------|--------------------------|
| Sojer Edvard | 39,60 |
| Dobnikar Alojz | 24,20 |
| Markič Franc | 16,50 |
| Marko Nartnik | 7,70 |
| Omega Air d.o.o., Ljubljana | 12,00 |
| Skupaj: | 100,00 |

Vir: AJPES (2018).

2.4 Opis uspešnosti poslovanja družbe v letu 2017 in primerjava s preteklim letom

Na podlagi javno dostopnih podatkov, zapisanih na spletnem portalu Ajpes, v nadaljevanju predstavljam primerjavo uspešnosti poslovanja družbe Omega Air d.o.o. za leti 2016 in 2017. V prilogi 1 prilagam spodaj analizirano bilanco stanja ter v prilogi 2 izkaz poslovnega izida za omenjeni leti.

Na dan 31. 12. 2017 je družba zaposlovala 210 delavcev. Število zaposlenih se je v primerjavi z letom 2016 povečalo za 44 zaposlenih.

V letu 2017 je družba ustvarila 18.935.651 evrov (v nadaljevanju EUR) čistih prihodkov od prodaje. Prihodki so za 10,20 odstotkov višji v primerjavi s preteklim letom. Celotna realizacija na tujih trgih je v letu 2017 znašala 70,74 odstotkov. S prodajo lastnih izdelkov je družba ustvarila okoli 68 odstotkov prihodkov, s prodajo blaga in materiala pa 32 odstotkov.

Največji delež stroškov v sklopu poslovnih odhodkov v izkazu poslovnega izida za leto 2017 predstavljajo stroški blaga, materiala in storitev. 29 odstotkov zajemajo stroški dela, amortizacija 6 odstotkov ter drugi stroški 1 odstotek.

Stroški materiala in nabavna vrednost prodanega blaga v letu 2017 so višji za 2 odstotka v primerjavi z letom 2016. Stroški dela so za 15 odstotkov višji od istega obdobja preteklega leta. Novi kadri so se zaposlovali predvsem v razvoju in prodajnem oddelku ter proizvodnji.

Podjetje Omega Air d.o.o. je doseglo poslovni izid iz poslovanja v višini 959.186 EUR, celotni čisti poslovni izid v tem obdobju znaša 713.944 EUR, kar je 46,80 odstotkov manj v primerjavi z letom 2016. Povečanju prodaje na novih trgih je namreč sledila tudi nadproporcionalna rast stroškov storitev, stroškov dela in stroškov amortizacije, ki so posledica vlaganja v nove proizvodne kapacitete.

Dolgoročne finančne obveznosti so se v letu 2017 povečale za 734.683 EUR oziroma 79,90 odstotkov, kratkoročne finančne obveznosti pa za 1.289.674 EUR oziroma 43,71 odstotkov v primerjavi s preteklim letom. Povečanje finančnih obveznosti izhaja iz naslova investicij v nove proizvodne prostore ter povečanja vrednosti obstoječih kapacitet.

Kapital v višini 7.293.571 EUR je na dan 31. 12. 2017 za 10 odstotkov višji v primerjavi s preteklim letom. Povečanje kapitala predstavlja čisti poslovni izid leta 2017 v višini 713.944 EUR.

2.5 Izpostavljenost in obvladovanje finančnih tveganj

V podjetju Omega Air d.o.o. se zavedajo pomembnosti obvladovanja ter spremljanja tveganj. Srečujejo se z različnimi vrstami tveganj, ki imajo različen vpliv na poslovanje podjetja. V nadaljevanju glede na pomembnost predstavljamo različna finančna tveganja, s katerimi se podjetje srečuje.

Pomembno postavko predstavlja kreditno tveganje, ki nastane v primeru, da stranka v poslovnem procesu ne izpolni svojih obveznosti ter posledično pride do finančne izgube. Podjetje Omega Air d.o.o. prihodke realizira iz naslova prodaje blaga in proizvodov, kjer večina prodaje predstavlja odlog plačila. Kreditno tveganje je obvladovano na podlagi preverjanja bonitet strank, zavarovanja terjatev, stalnega spremljanja odprtih postavk in sprotne izterjave ter je ocenjeno kot nizko.

V letnem poročilu podjetja je mogoče zaslediti, da je bila družba v letu 2016 izpostavljena plačilno sposobnostnemu tveganju oziroma tveganju, da bo družba naletela na težave pri zbiranju finančnih sredstev, potrebnih za izpolnitev finančnih obveznosti. Razlog za to so naročila strank z daljšim plačilnim rokom ter zahteve dobaviteljev za plačilo po predračunu.

V družbi se srečujejo tudi s prodajnimi in nabavnimi tveganji. Podjetje prodajna tveganja obvladuje s širitvijo na nove trge ter s pridobivanjem novih strank. Na strani nabave največje tveganje predstavlja rast cen ključnih materialov in surovin ter kakovost in pravočasnost dobav.

Družba ima najeta dolgoročna bančna posojila s spremenljivo obrestno mero, kjer se lahko pojavi obrestno tveganje oziroma tveganje, da bo vrednost finančnih instrumentov nihala

zaradi spremembe tržnih obrestnih mer. Navedeno je, da podjetje nima vzpostavljenega varovanja pred obrestnim tveganjem, saj je le-ta zaradi gibanj na evropskem denarnem trgu obvladljiv ter je vpliv na računovodske izkaze nepomemben.

Podjetje se srečuje z majhnim valutnim tveganjem, saj nabave v tuji valuti ne predstavljajo velike vrednosti.

Premoženjsko tveganje je obvladovano s prenosom ključnih tveganj na zavarovalnico (Omega Air d.o.o., 2017).

2.6 Notranje kontrole

Podjetje Omega Air d.o.o. upravlja s tveganji in izvaja notranje kontrole v skladu s pravili in zakonodajo, veljavno v Sloveniji. Namen notranjih kontrol je zagotavljanje točnosti, pravočasnosti, zanesljivosti ter transparentnosti za računovodsko poročanje. Računovodske kontrole so povezane s področjem informacijskega sistema, ki zagotavlja omejitve ter nadzor nad dostopi in podatki ter pripomore k celotnemu in natančnemu zajemanju in obdelovanju podatkov.

Samostojnega notranjerevizijskega oddelka družba nima. Sistem kontroliranja je podrobno predstavljen v internih aktih in pravilih družbe. V skladu z računovodskimi, davčnimi in drugimi predpisi notranjo kontrolo v družbi izvaja računovodstvo, ki je odgovorno za vodenje knjig in izdelavo računovodskih izkazov. Z rednim vodstvenim pregledom se dodatno zagotavlja nadzor nad delovanjem notranjih kontrol. Poleg omenjenega je družba zavezana k zunanji reviziji, kjer delovanje notranjih kontrol preverjajo pooblaščen zunanji revizorji (Omega Air d.o.o., 2017).

3 KVALITATIVNA ANALIZA POTREB PO VZPOSTAVITVI NOTRANJEREVIZIJSKE FUNKCIJE V IZBRANEM PODJETJU

3.1 Zasnova raziskovanja in metodologije

V tem poglavju magistrskega dela bom najprej predstavila namen in cilje kvalitativne raziskave, ki se bo nanašala na analizo potrebe po vzpostavitvi notranjerevizijske funkcije v izbranem podjetju. V nadaljevanju bom predstavila temeljni raziskovalni vprašanja, na kateri bom na podlagi rezultatov raziskave poskušala odgovoriti. Sledi opis metodologije raziskave ter predstavitev rezultatov. Z rezultati intervjujev bom pridobila vpogled v splošno sliko stališč udeležencev v zvezi z raziskovalno temo magistrskega dela.

3.1.1 Cilji raziskave in predstavitev temeljnih raziskovalnih vprašanj

Namen kvalitativne analize je preučiti potrebo po vzpostavitvi notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air d.o.o. Za osnovo bom uporabila analizo strokovnih tujih in domačih raziskav, prispevkov, internetnih virov, člankov ter drugo strokovno literaturo. Na podlagi dobljenih rezultatov intervjujev bom te primerjala z rezultati obstoječih raziskav in upoštevajoč specifične dejavnike v podjetju Omega Air d.o.o. podala odgovor glede uvedbe notranje revizije v podjetju. Če se izkaže, da obstaja potreba po notranjerevizijski funkciji, bom na podlagi preučenih člankov podala mnenje glede optimalnega načina izvajanja notranjerevizijskih nalog v izbranem podjetju.

Na podlagi preučene literature in delno strukturiranih intervjujev v raziskovalnem delu magistrske naloge iščem odgovor na glavno raziskovalno vprašanje: Ali je uvedba notranjerevizijske funkcije v izbranem podjetju potrebna?

Odgovor na omenjeno glavno vprašanje bom pridobila na podlagi nadaljnjih raziskovalnih vprašanj:

- Kakšni so prihodnji načrti rasti in razvoja podjetja?
- Ali imajo v izbranem podjetju lastniki oziroma poslovodstvo zadostne in ustrezne informacije za odločanje?
- Ali ima poslovodstvo zadostne informacije za nadzor nad poslovanjem odvisnih družb?
- Ali je izpostavljenost tveganjem v podjetju ustrezno obvladovana?
- Ali sta organizacijski ustroj in delovanje posameznih procesov usklajena glede na rast in razvoj podjetja?
- Ali so notranje kontrole ustrezno vzpostavljene?
- Ali so načrtovani rezultati ustrezno doseženi?
- Ali je pri zunanjem revidiranju ugotovljeno veliko število napak?
- Ali obstaja potreba po stroškovni učinkovitosti?
- Ali bi vpeljava notranje revizijske funkcije povečala uspešnost izbranega podjetja?

V kolikor bom z intervjujem prišla do spoznanja, da podjetje potrebuje notranjerevizijsko funkcijo, bom na podlagi preučene literature podala še priporočila glede:

- najprimernejše oblike izvajanja notranje revizije,
- umeščenosti službe notranje revizije v organizacijsko shemo podjetja,
- načina organiziranja lastnerevizijske službe,
- organiziranosti notranje revizije v odvisnih družbah doma in v tujini.

3.1.2 Metoda raziskave

Pri izvedbi raziskovalnega dela sem se odločila za uporabo kvalitativne metode v obliki individualnih, delno strukturiranih intervjujev. Intervju lahko definiramo kot pogovor z določenim namenom (Bregar, Ograjenšek & Bavdaž, 2005, str. 82). V splošnem lahko ločimo med tremi vrstami intervjuja, in sicer: (1) nestrukturiran ali globinski intervju (ang. unstructured or in-depth interview), (2) delno strukturiran intervju (ang. semi-structured interview) in (3) strukturiran intervju (ang. structured interview). Pri nestrukturiranih in globinskih intervjujih je opredeljena le tema za pogovor, o kateri izpraševanec prosto govori. Delno strukturirani intervjuji se izvajajo na podlagi vnaprej pripravljenega seznama tem in vprašanj, vendar se konkretna izvedba prilagaja samemu toku pogovora in dani situaciji. Pridobljeni podatki z delno strukturiranimi intervjuji se lahko med seboj zelo razlikujejo, saj so lahko nekatera vprašanja izpuščena ter druga vprašanja dodana. Če se pogovor izvede na podlagi vnaprej določenega vprašalnika ter se ne zastavlja podvprašanj, gre za strukturiran intervju (Bregar, Ograjenšek & Bavdaž, 2005, str. 82; Saunders & Thornhill, 2009, str. 320–321). Za metodo kvalitativnega raziskovanja v obliki delno strukturiranih intervjujev sem se odločila zaradi boljšega spoznavanja mnenj in izkušenj sogovornikov, ob tem pa ohranjati tok pogovora skladno s predhodno obravnavanimi temami.

3.1.3 Določitev vzorca

Za analizo sem izbrala dva intervjuvanca, ki predstavljata najvišje poslovodstvo, hkrati pa imata skupaj večinski lastniški delež v podjetju Omega Air d.o.o. Vzorec ni izbran naključno, ampak temelji na izbiri najbolj kompetentnih predstavnikov za preučevani primer magistrskega dela. V tabeli 3 prikazujem bistvene značilnosti intervjuvancev ter podatke glede izvedbe intervjujev v sklopu te empirične raziskave.

Tabela 3: Značilnost vzorca in podatki o izvedbi intervjujev

| Intervjuvanec | Položaj v podjetju | Področja delovanja glede na organizacijsko strukturo podjetja | Izkušnje v dejavnosti | Datum intervjuja | Čas trajanja intervjuja |
|----------------------|---------------------------|--|------------------------------|-------------------------|--------------------------------|
| Intervjuvanec A | Generalni direktor | – prodaja in trženje, – splošne službe, – razvoj in raziskave. | 30 let | 14. 5. 2018 | 01:05:00 |
| Intervjuvanec B | Tehnični direktor | – tehnične službe | 28 let | 15. 5. 2018 | 01:25:05 |

Vir: Lastno delo.

3.1.4 Metoda analize ugotovitev

Za izvedbo delno strukturiranih intervjujev sem si predhodno pripravila vprašalnik, ki mi je tekom vodenja intervjuja nudil oporne točke. Z vprašalnikom sem skozi intervjuja skušala obdržati rdečo nit ustvarjanja vrednosti ter smiselno zastavljati vprašanja. Vprašanja niso bila zastavljena obema intervjuvancema, temveč so bila zastavljena le intervjuvancu, ki je pristojen za obravnavano področje. Intervjuji so bili izvedeni na podlagi polstrukturiranega vprašalnika z odprtimi in zaprtimi vprašanji. Vprašalnik se nahaja v prilogi 3.

Oba intervjuja sta bila opravljena osebno ter posneta z diktafonom. Snemanje z diktafonom mi je olajšalo pisanje prepisov, hkrati pa sem ob samem intervjuju pisala tudi oporne točke in zapiske najpomembnejših ugotovitev. Po opravljenih intervjujih, zbranih odgovorih ter spisanih prepisih sem naredila analizo odgovorov, pridobljenih na podlagi intervjujev. Spoznanja, pridobljena na podlagi intervjujev, sem primerjala z izsledki iz drugih virov in literature. Ugotovitve, ki jih predstavljam v poglavju 3.3.1, izhajajo iz poglobljene vsebinske analize intervjujev ter ostale preučene literature.

3.2 Predstavitev rezultatov

V nadaljevanju predstavljam glavne rezultate oziroma povzetke izvedenih intervjujev. Pri intervjujih so mi bila v pomoč vnaprej oblikovana vprašanja, ki sem jih prilagodila glede na področje delovanja posameznega intervjuvanca ter razvoj pogovora. S povzetkoma intervjujev sem posredno odgovorila na zastavljena raziskovalna vprašanja.

3.2.1 Povzetek intervjuja z intervjuvancem A

Prvi intervju je bil opravljen z generalnim direktorjem preučevanega podjetja. Intervjuvanec A je odgovoren za prodajne oddelke, oddelek trženja, splošne službe ter razvoj in raziskave.

– Plani rasti in razvoja podjetja

Glavni cilj podjetja Omega Air d.o.o. je povečanje tržnega deleža na različnih trgih. V Evropski uniji je načrt povečanja prodaje predvsem na nemškem, francoskem ter italijanskem trgu, saj imajo omenjena področja močno gospodarstvo. V Evropski uniji podjetje ustvari 44,49 odstotkov vseh prihodkov, zato v podjetju smatrajo evropski trg kot domači trg, kamor se usmerja veliko pozornosti. Poleg evropskega trga planirajo še dodatno okrepiti prodajo v Južni Ameriki, Rusiji in Aziji, medtem ko za vstop na trg Severne Amerike še ni izoblikovane prave strategije ter obstaja prisotnost visokih vstopnih ovir. Iz tabele 4 je razviden plan števila zaposlenih ter višina načrtovanih prihodkov glede na posamezno leto.

Tabela 4: Plan rasti glede na število zaposlenih in višino poslovnih prihodkov (v mio EUR)

| Leto | Število zaposlenih | Višina načrtovanih prihodkov (v mio EUR) |
|------|--------------------|--|
| 2018 | 240 | 22,9 |
| 2019 | 270 | 27,5 |
| 2020 | 310 | 33,0 |
| 2021 | 350 | 39,6 |
| 2022 | 390 | 47,5 |

Vir: Lastno delo.

Za doseganje zastavljenih ciljev nameravajo v podjetju povečati tako serijsko proizvodnjo kot število projektov doma ter v tujini. Za izvedbo projektov so potrebna specifična znanja, zato podjetje stremi k vključevanju fakultet ter inštitutov v razvojne aktivnosti. Poleg novega znanja pa podjetje namerava posodobiti tudi opremo. V naslednjih treh letih nameravajo kupiti 18 novih CNC strojev, povečati prostorske kapacitete za 2.000 m² ter ustvariti 180 novih paletnih mest za povečanje zalog.

Zastavljeni cilj za obstoječe odvisne družbe je z obstoječo politiko dosegati čim boljše uspešnost na tržišču, ki ga odvisna družba pokriva. Poleg večanja tržnega deleža na izbranih tržiščih je cilj doseganje 10-odstotne donosnosti prodaje. Kratkoročno ustanovitev novih odvisnih družb podjetje ne načrtuje. Če bi se pokazala priložnost za nakup že obstoječega podjetja v tujini, bi bila ta ponudba zanimiva, razlaga sogovornik. Podjetje se vse bolj nagiba k modelu »ustanavljanja pisarn v tujini«. Model je zamišljen kot zadolžitev samostojnega podjetnika oz. izkušenega managerja v tujini, ki je odgovoren za prodajo proizvodov družbe Omega Air d.o.o. Proizvodi ter računi se pošiljajo neposredno iz glavne organizacije, medtem ko manager v tujini prejme provizijo glede na dosežen promet. Na ta način podjetje učinkovito nadzira managerja, hkrati pa poskrbi, da informacije in kontakti kupcev ostanejo v podjetju.

– Zadostnost in ustreznost informacij za odločanje

Informacije, ki so podlaga za odločanje, generalni direktor pridobi na podlagi poročanja različnih oddelkov. Za sprejemanje odločitev se zanaša na tedenska in mesečna poročila računovodstva, ki jih primerja z letnim načrtom prodaje, razdrobljenim na tedne in mesece. Letni načrt prodaje je eden izmed najpomembnejših dokumentov za sprejemanje odločitev, saj zajema bistvene podatke za poslovanje:

- načrt razvoja proizvodnje,
- načrt in strategije širitve na različne trge,
- prodajo po izdelkih,
- cene (stroškovne in prodajne cene),
- ravnanje s kadri.

Poleg poročil so organizirani interni sestanki ter vodstveni pregledi, kjer se dvakrat letno temeljito obravnava realizacijo ter odstopanja od realizacije.

Pomemben zunanji vir podatkov in informacij za podjetje predstavljajo tudi stiki s strankami, ki jih podjetje doseže s sodelovanjem na različnih sejmih. V preteklem letu je podjetje sodelovalo na različnih slovenskih ter mednarodnih sejmih (PCVE Expo – Moskva, ComVac Asia – Šanghaj, ADIPEC – Abu Dabi, Manufacturing Indonesia – Džakarta, Hannover Messe – Hannover). Na ta način podjetje pridobi pomembne razvojne ter prodajne informacije, na podlagi katerih se sprejemajo odločitve. Na sejmih ne sodelujejo le prodajni oddelki, ki pridobivajo prodajne informacije, temveč sodelujejo tudi razvojni oddelki, ki zbirajo informacije ter predloge s področja razvojnih trendov.

Sogovornik ocenjuje, da so posredovane informacije točne, jasne, nedvoumno posredovane, do podvajanja informacij prihaja redko ter ni mogoče opaziti prenasičenosti z informacijami tako za družbo Omega Air d.o.o. kot za odvisna podjetja.

– Obvladovanje tveganj

Intervjuvanec je glede na izpostavljenost podjetja tveganjem le-ta ocenil na lestvici od 1 do 7, kjer 1 pomeni majhna izpostavljenost in 7 pomeni velika izpostavljenost tveganjem. V tabeli 5 prikazujem posredovane ocene.

Tabela 5: Ocena intervjuvanca A glede izpostavljenosti tveganjem

| Tveganja delovanja | Ocena |
|--|--------------|
| Tveganje zaposlenih | 4 |
| Tveganje delovanja informacijskega sistema | 4 |
| Tveganje poslovnih procesov | 3 |
| Tveganje zlorab | 3 |
| Tveganje premoženja | 3 |
| Tveganje zunanjega izvajanja storitev | 5 |

Vir: Lastno delo.

Tveganje zaposlenih intervjuvanec opiše predvsem kot kritično točko glede pridobivanja novega kadra. Podjetje z rastjo potrebuje vedno bolj specifična znanja ter inženirje, ki povezujejo različna področja. Na trgu dela se zato podjetje srečuje s problemom pridobivanja kadra s področja kemije, elektrotehnike ter strojništva, hkrati pa imajo v podjetju pomembno vlogo tudi varilci, ki jih prav tako ni na pretek. Druga dimenzija tveganja zaposlenih predstavlja znanje kadra glede informacijske tehnologije ter procesov. Sogovornik je mnenja, da bi bilo potrebno organizirati interna izobraževanja na omenjenih področjih ter na ta način zmanjševati število napak, hkrati pa voditi aktivno kadrovsko politiko.

Tveganje delovanja informacijskega sistema sogovornik povezuje predvsem z vse večjo razširjenostjo uporabe informacijskih sistemov ter vse večjo možnostjo vdorov v sistem in s tem povezano krajo podatkov. Zaradi velike uporabe informacijske tehnologije obstaja tudi tveganje nepooblaščenih dostopov ter razkritja zaupnih podatkov.

Tveganje poslovnih procesov, zlorab ter premoženja je intervjuvanec ocenil z oceno 3 ter je mnenja, da je na omenjenih področjih tveganje ustrezno obvladovano. Tveganje poslovnih procesov podjetje zmanjšuje z različnimi aktivnostmi:

- dodatno zaposlovanje, ki omogoča nemoteno delovanje kljub večjemu obsegu dela,
- ohranjanje nivoja zaloga materiala in surovin,
- razpršenost dobaviteljev,
- zunanje izvajanje določenih aktivnosti.

Tveganje zlorab je regulirano na podlagi različnih pravilnikov ter pooblastil, medtem ko podjetje znižuje tveganje premoženja z ustreznimi zavarovanji.

Kot najbolj tvegano področje sogovornik ocenjuje zunanje izvajanje storitev, saj pri dobavitelju ni mogoča kontrola procesov. Poleg kontrole procesov predstavlja veliko tveganje tudi kvaliteta opravljene storitve ter pravočasna dobava. Pravočasna dobava je vprašljiva predvsem v primerih manjših naročil za zunanje izvajanje, saj dajejo dobavitelji običajno prednost večjim naročilom, zato prihaja do zamud pri dobavi. Za obvladovanje opisanih tveganj podjetje uporablja ABC analizo, ki podjetju pomaga klasificirati materiale dobaviteljev po pomembnosti. Dobavitelji so razvrščeni v skupine A, B in C, kjer se največji napor usmerja v skupino A. Poleg omenjene analize bi bila potrebna tudi kontrola pri dobavitelju s strani zaposlenega v podjetju Omega Air d.o.o. ter sprotne preverjanje bonitetnih ocen.

- Doseganje načrtovanih rezultatov

V tabeli 6 predstavljam posredovane podatke glede načrtovanih stroškov v primerjavi z dejanskimi stroški ter primerjavo načrtovanih poslovnih prihodkov z dejanskimi poslovnimi prihodki za pretekla tri leta. Iz tabele je mogoče opaziti, da so dejanski stroški skozi vsa leta višji od načrtovanih, ter da so dejanski poslovni prihodki nižji od načrtovanih poslovnih prihodkov. Sogovornik pojasnjuje, da posebne analize iskanja vzrokov v podjetju niso izdelali.

Tabela 6: Odstopanja od letnega načrta (v mio EUR)

| | Leto 2015 | Leto 2016 | Leto 2017 |
|------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Načrtovani stroški | 12,7 | 16,0 | 17,37 |
| Dejanski stroški | 13,3 | 16,1 | 18,52 |
| Načrtovani poslovni prihodki | 17,0 | 19,0 | 22,5 |
| Dejanski poslovni prihodki | 14,1 | 17,7 | 19,3 |

Vir: Lastno delo.

– Napake ugotovljene pri zunanjem revidiranju

Pri zunanjem revidiranju se vedno pokažejo kakšne nepravilnosti, ki pa nimajo pomembnega vpliva na računovodske izkaze.

– Potreba po stroškovni učinkovitosti

Kontinuirano izboljševanje stroškovne učinkovitosti je obvezna aktivnost vsakega podjetja. Gre za nikoli zaključen proces, razlaga sogovornik. V podjetju Omega Air d.o.o. nameravajo z uvedbo avtomatizacije in robotizacije procesov zmanjšati stroške na enoto proizvoda za 30 odstotkov, z aktivno nabavno politiko pa želijo vplivati na strošek vgrajenega materiala na enoto proizvoda za najmanj 5 odstotkov.

3.2.2 Povzetek intervjuja z intervjuvancem B

Drugi intervju je bil opravljen s tehničnim direktorjem v družbi Omega Air d.o.o. Intervjuvanec B je odgovoren za delovanje področij logistike ter proizvodnje, zato se podani odgovori nanašajo predvsem na omenjeni področji.

– Plani rasti in razvoja podjetja

Intervjuvanec B navaja, da podjetje v zadnjih letih v povprečju dosega 10-odstotno letno rast, v svetovnem merilu pa ima 0,1 odstotni tržni delež. Razvojni plani matične družbe so usmerjeni predvsem v vlaganje v razvoj in proizvodnjo kompleksnejših proizvodov, kjer bo vključenega več znanja. Cilj, ki ga podjetje zasleduje, je postati največji neodvisni svetovni proizvajalec opreme za pline in zrak ter povečati tržni delež v svetovnem merilu na 5 odstotkov. Trend hitre rasti podjetja vpliva na proizvodni proces, nabavno službo, skladišče ter logistiko. Sogovornik razlaga, da se zaradi visoko zastavljenih ciljev ter doseganja le-teh konstantno srečuje s problemom usklajenosti tehničnih služb z različnimi prodajnimi procesi. Zaradi oteženega sledenja proizvodnih procesov prodajnim programom sogovornik načrtuje večja vlaganja v avtomatizacijo in robotizacijo procesov ter povečanje infrastrukture. Z vse bolj avtomatizirano proizvodnjo želi podjetje znižati vpliv stroškov dela na končni proizvod, kar velja predvsem za serijsko proizvodnjo. Pri projektih bo pomembno vlogo še vedno imel človeški dejavnik, saj gre za kompleksnejše delo, zaradi katerega ima izdelek večjo dodano vrednost in posledično večji donos. Kot pomemben cilj oziroma

doprinos za obvladovanje procesov je navedel tudi posodobitev ter vlaganje v informacijski sistem.

– Zadostnost in ustreznost informacij za odločanje

Podjetje oblikuje svoje cilje ter sprejema odločitve na osnovi različnih poročil. Poslovanje v prvi vrsti spremlja na podlagi internih poročil zaposlenih. Interna poročila zajemajo vsebino izvedenih sestankov, popise stanja zalog ter druge vsebine, kjer poslovodstvo spremlja trenutno situacijo iz različnih področij in zornih kotov. Intervjuvanec B kot glavni in najbolj ažurni vir informacij navaja tedensko finančno poročilo, pripravljeno s strani računovodstva. V njem so posredovani tedenski podatki glede:

- višine ustvarjenih prihodkov (osnova so izdani računi),
- višine ustvarjenih stroškov (osnova so prejeti računi),
- izdanih predračunov,
- izdanih ponudb,
- vrednosti zapadlih in nezapadlih terjatev,
- vrednosti zapadlih in nezapadlih obveznosti,
- vsote prilivov in odlivov na transakcijskih računih,
- vrednosti zaloge po skladiščih.

Vse postavke so razčlenjene tako na tuje kot na domače trge, kar olajša spremljanje gibanj sredstev ter obveznosti. Računovodsko spremljanje prometa nam poda tudi odstotke odmikov od zastavljenih ciljev, razlaga intervjuvanec. Na mesečni ravni vodje posameznih prodajnih oddelkov pripravijo analize doseganja zastavljenih ciljev po posameznih izdelkih. Na leto se opravi tudi dva pregleda, kjer vse vodje oddelkov pripravijo temeljit pregled poslovanja in delovanja oddelka za zadnjih šest mesecev. Občasno (na vsaki dve leti) podjetje najame tudi zunanje izvajalce, ki pripravijo analizo potenciala trga določenih artiklov tako v slovenskem kot v svetovnem prostoru.

Odločitve glede odvisnih podjetij družbe se sprejemajo na osnovi finančnih poročil in sestankov z managerji odvisnih družb. Sprotno se spremljajo predvsem prodajni rezultati, medtem ko se finančno poročanje spremlja kvartalno. Kvartalno spremljanje finančnih rezultatov je ustrezno zaradi narave posla, saj gre večinoma za projekte, ki se izvajajo daljše časovno obdobje ter mesečno spremljanje ni relevantno.

Sogovornik je označil, da so posredovane informacije glede poslovanja družbe Omega Air d.o.o. ustrezne narave ter se odločitve trenutno sprejemajo na njihovi podlagi. Poudaril je, da trenutno razpoložljive informacije zadostujejo, vendar se vedno pogosteje srečuje s problemom pomanjkanja informacij in analiz s področja proizvodnih procesov. Potreba po določenih analizah izhaja predvsem iz vse večje fleksibilnosti proizvodnje ter prilaganja

specifičnim potrebam strank, kar otežuje organiziranost proizvodnih procesov. Na tem področju intervjuvani pogreša predvsem informacije glede:

- števila odprtih delovnih nalogov,
- števila odprtih ponudb,
- opredelitev delovnih procesov po produktih,
- potrebnega časa za izdelavo produktov,
- zasedenosti strojev,
- števila kasnitev izdobav,
- količine dodatne obdelave za isti končni učinek v procesu, kjer pride do zamenjave materiala.

Razpoložljive informacije odvisnih podjetij so glede na obseg poslovanja ustrezne, pomanjkljive so predvsem informacije glede napovedi poslovanja.

Sogovornik je pojasnil, da so posredovane informacije točne, jasne in nedvoumno posredovane. Za družbo Omega Air d.o.o. bi se kljub vsemu lahko naredile izboljšave na področju poročanja o stroških. Težko je opredeliti, katero stroškovno mesto oziroma oddelek bremenijo določene aktivnosti oziroma stroški. Otežena opredelitev izhaja iz prepletenosti in zaporednih proizvodnih procesov. Presoja ustreznosti surovin se na primer opravi pred vstopom surovin v proizvodni proces, vendar ta strošek ne sme bremeniti le stroškovnega mesta oziroma oddelka, ki je prvi v vrsti za obdelavo surovin, ampak bi ga bilo potrebno sorazmerno razdeliti skozi vse faze procesa obdelave, pojasnjuje sogovornik. Za odvisne družbe ni mogoče trditi, da so informacije posredovane točno, jasno in nedvoumno.

Do podvajanja informacij ne prihaja niti v družbi Omega Air d.o.o. niti v odvisnih družbah. Do podvajanja istih informacij pride le občasno predvsem pri vodstvenem pregledu, kjer rezultate predstavljajo vsi oddelki podjetja. Najpogosteje se pri vodstvenem pregledu prepletajo oziroma podvajajo informacije prodajnih oddelkov z informacijami, posredovanimi s strani oddelka trženja ter oddelka proizvodnje.

Pojava prenasičenosti z informacijami tako v družbi Omega Air d.o.o. kot tudi v odvisnih družbah ne beležijo.

Ustreznost sistema nadzora v odvisnih družbah doma in v tujini je na lestvici od 1 do 5 (1 pomeni »zelo neustrezen sistem« in 5 pomeni »zelo ustrezen sistem«) ocenjena z oceno 3. Intervjuvanec dodaja, da se sprotno doseganje ciljev aktivno spremlja, vendar bi bile potrebne dodatne aktivnosti glede usmeritve poslovanja odvisnih družb.

– Motnje v organizaciji

Usklajenost procesov glede na rast podjetja se zagotavlja s certificiranim sistemom vodenja po standardu SIST EN ISO 9001. V podjetju se trudijo upoštevati omenjeni standard ter skrbijo za optimizacijo procesov ter na ta način dosegajo nizko stopnjo nastajanja ozkih grl. Intervjuvanec B je za posamezne oddelke podal ocene pogostosti nastajanja ozkih grl (1 pomeni »v oddelku ni pojava ozkega grla« in 5 pomeni »v oddelku je pojav ozkega grla zelo pogost«) ter navedel razloge, zaradi katerih pride do omenjenega pojava.

Tabela 7: Ocena nastajanja ozkih grl v posameznem oddelku podjetja

| Oddelek | Ocena | Razlog za nastanek ozkega grla |
|-------------------------------------|--------------|--|
| Zunanja trgovina | 3 | Pomanjkanje delovne sile. Novi kader ima dolgo uvajalno dobo zaradi specifičnih proizvodov ter potrebnega poznavanja trga ter jezika. |
| Domača prodaja | 3 | Vedno večji in kompleksnejši projekti, kjer so potrebne aktivne ekipe. |
| Trgovina in industrijski inženiring | 3 | Naročanje robe iz tujine povzroči dolge nabavne roke ter zamudo pri dobavi, posledično tudi podjetje Omega Air d.o.o. zamuja pri nadaljnji prodaji. |
| Trženje | 2 | Pojava ozkega grla skoraj ni mogoče opaziti. |
| Administracija | 2 | Pojava ozkega grla skoraj ni mogoče opaziti. |
| Računovodstvo | 3 | Nastanek likvidnostnih težav zaradi investicij v gradnjo novih objektov ter nabav novih strojev. |
| Pravna in kadrovska služba | 3 | Iskanje ustrezno kvalificiranih zaposlenih. |
| Logistika | 3 | Nastanek ozkih grl je mogoče zaslediti predvsem pred prazniki ter konec meseca, ko stranke želijo imeti naročene izdelke. Potrebno je zagotoviti veliko količino dobav v kratkem časovnem obdobju. |
| Proizvodnja | 4 | Proizvodnja in razvoj ne dohajata prodaje, kar predstavlja dolgoročni problem. Kljub planiranju prodaje pri izboru strank in projektov ni nobene selekcije. Podjetje zaradi tega ohranja fleksibilnost, hkrati pa nastajajo organizacijske težave. |
| Razvoj in raziskave | 4 | |

Vir: Lastno delo.

– Ustreznost notranjih kontrol

V podjetju je za vzpostavitev notranjih kontrol zadolženo poslovodstvo, ki je za načrtovanje in vpeljavo le-teh pooblastilo oddelek kakovosti. Poleg oddelka kakovosti so za notranje kontrole po metodi samokontrole zadolženi vsi zaposleni. V primeru izdelkov, izdelanih po določenih standardih, občasno izvaja notranjo kontrolo zunanji akreditirani organ preko pooblaščenega inšpektorja. Oddelek kakovosti se osredotoča predvsem na izvajanje naslednjih notranjih kontrol:

- vhodna kontrola materialov,
- vmesna kontrola/kontrola v proizvodnji (izvajanje merilnih protokolov in evidentiranje neskladnosti na izdelkih ali procesih z določanjem vzrokov ter ukrepov za odpravo neskladnosti.),
- izhodna kontrola (izhodna kontrola po standardu ASME).

Pomemben faktor pri zagotavljanju notranjih kontrol je tudi spremljanje njihove učinkovitosti, kar podjetje spremlja na sledeče načine:

- evidentiranje reklamacij kupcev po posameznih izdelkih,
- evidentiranje reklamacij dobaviteljem materialov,
- z izvajanjem rednih letnih notranjih presoj po ISO 9001,
- z rednimi letnimi zunanjimi presojami sistema vodenja s strani akreditiranega organa po standardu SIST EN ISO 9001,
- z rednim letnim pregledovanjem rezultatov nadzorovanja in merjenja na vodstvenem pregledu.

Kriteriji notranjih kontrol so določeni v merilnih protokolih, prepoznanih standardih ter zahtevah posameznih kupcev.

3.3 Interpretacija rezultatov

V nadaljevanju predstavljam ugotovitve glede vzpostavitve notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air d.o.o. Ugotovitve temeljijo na preučeni literaturi ter opravljenih intervjujih. Na podlagi dejavnikov, ki vplivajo na vzpostavitev oddelka notranje revizije ter upoštevajoč specifične lastnosti podjetja, sem podala mnenje, kako določen dejavnik vpliva na vzpostavitev funkcije notranje revizije. Na koncu sem odgovorila na glavno raziskovalno vprašanje ter podala priporočila glede optimalnega organiziranja notranjerevizijskega oddelka.

3.3.1 Zaključne ugotovitve glede vzpostavitve notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air d.o.o.

Notranje revidiranje pripomore k uspešnosti podjetja, vendar se lahko organizacije znotraj iste dejavnosti podobnih velikosti med seboj tako razlikujejo, da predstavlja vzpostavitev notranjega revidiranja za nekatera podjetja večji pomen kot za druga.

- Velikost podjetja in asimetrija informacij

Prvi izmed omenjenih dejavnikov, ki vplivajo na vzpostavitev notranjerevizijske funkcije, je velikost podjetja. Vpliv povezanosti med velikostjo podjetja in vzpostavitvijo notranjerevizijskega oddelka potrjujejo tako slovenski kot tuji članki. Pri dejavniku 'velikost podjetja' sem se osredotočila predvsem na raziskavo, opravljeno med slovenskimi podjetji,

kjer ima 53,85 odstotkov podjetij z več kot 250 zaposlenimi vzpostavljeno notranjo revizijo. Na podlagi opravljenega intervjuja ter predstavljenih planov rasti podjetja glede na število zaposlenih, bo podjetje v sredini leta 2019 doseglo stopnjo, kjer se po preučenih raziskavah podjetja odločijo za vzpostavitev notranjerevizijske funkcije.

Pri dejavniku 'velikost podjetja' je pomembno, da poleg števila zaposlenih v podjetju pogledamo tudi ostale lastnosti, ki definirajo velikost podjetja in s tem vplivajo na obvladovanje sistema. Na podlagi opravljenih intervjujev je napovedana 10-odstotna letna rast podjetja ter različne investicije tako v infrastrukturo kot v opremo. Glede na napovedi investiranja ter planirane prihodke menim, da je s tega vidika vpeljava notranje revizije potrebna. V prid vzpostavitvi funkcije notranje revizije govori tudi lokacijska razpršenost poslovnih enot glavne družbe v Sloveniji ter tudi lokacijsko ločene odvisne družbe v tujini.

Lastništvo podjetja je razdeljeno med več lastnikov, vendar na podlagi prispevka avtorja Alhajrija (2017, str. 85) lahko trdimo, da razpršenost lastniške strukture ne vpliva na odločitev glede vpeljave notranjerevizijske funkcije.

Velikost podjetja močno vpliva na asimetrijo informacij, saj večje kot je podjetje, večja je možnost neustreznosti informacij, ki so podlaga za odločanje. Na podlagi opravljenih intervjujev sem opazila, da so informacije v obravnavanem podjetju zadovoljive, vendar obstaja verjetnost, da se bo v prihodnosti pojavila težnja po dodatnih informacijah predvsem na področju proizvodnih procesov. Zaželene bodo predvsem informacije s področja analiz proizvodnih procesov ter informacije glede poslovanja ter napovedi poslovanja odvisnih družb.

Z vidika vzpostavljenega nadzora nad odvisnimi družbami tako doma kot v tujini ima podjetje vzpostavljen srednje dober nadzor nad poslovanjem, kar nakazuje na potrebo po dodatnih aktivnostih na področju kontroliranja odvisnih družb.

– Izpostavljenost tveganjem

Notranjerevizijska funkcija je z različnimi ukrepi vedno bolj vpletena v procese obvladovanja tveganj. Pri svojem delovanju se notranja revizija osredotoča na najbolj tvegana področja. Intervjuvanec A je kot najbolj tvegana področja izpostavil tveganje zaposlenih, delovanje informacijskega sistema in zunanje izvajanje storitev. Notranjerevizijska funkcija pri zmanjševanju omenjenih tveganj preventivno deluje z ukrepi, da se potreba prepozna predhodno in se temu ustrezno pravočasno ukrepa. Pri tveganju zunanjega izvajanja storitev bi funkcija notranje revizije imela vlogo dajanja zagotovil, da so ukrepi (ABC analiza, kontrola pri dobavitelju, preverjanje bonitetne ocene dobavitelja) za zmanjševanje omenjenega tveganja ustrezno izvedeni.

Na podlagi intervjuja so bile tri komponente izmed šestih ocenjene kot bolj izpostavljene tveganjem, kar kaže na potrebo po uvedbi notranje revizije. Poleg preverjanja

izpostavljenosti naštetim tveganjem lahko na podlagi preučenih člankov trdim, da so podjetja, ki so razvojno usmerjena in delujejo na mednarodnem trgu, bolj podvržena tveganjem ter imajo s tega vidika večjo potrebo po uvedbi notranjerevizijske funkcije.

Podjetje Omega Air d.o.o. je razvojno usmerjeno podjetje in svojo konkurenčnost ohranja z vlaganjem v razvoj ter z razvijanjem inovacij. Za ohranitev položaja na trgu potrebuje sredstva, ki jih podjetje lažje pridobi z vzpostavljenim sistemom tveganj ter notranjerevizijsko funkcijo. Poleg razvojne naravnosti lahko trdim, da je podjetje Omega Air d.o.o. mednarodno podjetje ter je zaradi tega izpostavljeno višji stopnji konkurence, kar nakazuje na večjo stopnjo upravljanja s tveganji ter posledično večjo potrebo po vpeljavi notranjerevizijske funkcije.

– Motnje v organizaciji

V podjetju lahko prihaja do neskladnosti procesov oziroma prepočasnega prilagajanja procesov razvoju podjetja, kar povzroči nastanek pojava ozkega grla. V analiziranem podjetju lahko na podlagi intervjuja trdim, da so ozka grla v večini oddelkov ustrezno obvladovana. Najvišjo stopnjo pojava ozkih grl je mogoče opaziti v proizvodnji ter na razvojnem oddelku, kjer gre predvsem za prepočasen odziv na razvoj podjetja. Menim, da je nastanek ozkih grl v omenjenih oddelkih običajen pojav, saj zaposlujeta največ kadrov ter obvladujeta največ procesov, s tem pa je za implementacijo sprememb potrebno daljše časovno obdobje. Z velikim deležem zaposlenih ter obsegom procesov predstavljata oddelka gonilo podjetja ter prispevata bistvene aktivnosti za obstoj podjetja. Menim, da bi notranjerevizijska funkcija predstavljala bistveno vlogo pri pravočasnem odkrivanju ozkih grl ter pri dajanju zagotovil glede skladnosti delovanja procesov in na ta način pripomogla k manjšim zamudam ter večji uspešnosti podjetja.

– Ustreznost notranjih kontrol

Podjetje zagotavlja notranje kontrole s pomočjo internih aktov ter pravil družbe. Poleg internih dokumentov je za izvajanje notranjih kontrol po metodi samokontrole zadolžen vsak zaposleni. Nadzor se dodatno zagotavlja z vodstvenim pregledom ter oddelkom kakovosti, ki skrbi predvsem za notranje kontrole proizvodnih procesov. Za pregled ustreznosti delovanja notranjih kontrol je podjetje zavezano k zunanji reviziji ter letnim zunanjim presojam sistema vodenja s strani akreditiranega organa po sistemu SIST EN ISO 9001. Menim, da se notranje kontrole v podjetju izvajajo primerno ter zunanji pregledi le še dodatno potrjujejo učinkovitost le-teh.

– Doseganje načrtovanih rezultatov

Podani podatki v intervjujih kažejo, da ni velikih odstopanj pri načrtovanih ter dejanskih stroških, medtem ko se pojavljajo večja odstopanja pri načrtovanih in dejanskih poslovnih prihodkih. Menim, da bi bilo potrebno pripraviti analizo odstopanj ter raziskati razloge za razlike med dejanskim ter načrtovanim stanjem.

- Obseg napak, ugotovljen pri zunanem revidiranju

Pri zunanem revidiranju se običajno razkrijejo določene manjše napake, ki bistveno ne vplivajo na računovodske izkaze. Ta vidik ne predstavlja glavnega razloga za uvedbo notranjerevizijske funkcije, vendar menim, da dodatne notranje kontrole ter zmanjševanje možnosti za napake niso nikoli odveč.

- Stroškovna učinkovitost

Literatura navaja, da je za potrebe po stroškovno učinkovitem upravljanju družb potrebna vpeljava analiz preteklega in prihodnjega delovanja. Intervjuvanec B je izpostavil problematiko opredelitve nekaterih stroškovnih mest znotraj proizvodnje. Na tem področju so potrebne dodatne aktivnosti, ki jih najlažje izvede notranjerevizijska funkcija, saj ima vpogled na različna področja, ki so potrebna za omenjeno analizo. Poleg specifičnega problema analiziranega podjetja intervjuvanec A opredeljuje stroškovno učinkovitost kot nikoli zaključen proces, ki ga je potrebno konstantno izpopolnjevati. Za pripravo analize stroškovne učinkovitosti podjetja je potrebno pooblastiti osebo, ki pozna poslovanje, negotovosti, cilje ter usmeritve podjetja, hkrati pa je ustrezno izobrazena, kar najbolje opisuje notranjerevizijsko funkcijo.

Glede na trenutno stanje družbe Omega Air d.o.o. in načrtovane načrte ugotavljam, da obstaja potreba po vzpostavitvi lastne notranjerevizijske funkcije. Vzpostavitev oddelka notranje revizije bi pripomogla okrepiti zgoraj izpostavljene dejavnike. S storitvami dajanja zagotovil ter svetovanjem bi notranja revizija pripomogla tudi k učinkovitejšemu vodenju organizacije.

3.3.2 Priporočila glede izvajanja notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air d.o.o.

Na podlagi preučenihi teoretičnih izhodišč, analiziranihi primerov notranjerevizijske funkcije v podjetjih ter dejavnikov podjetja Omega Air v nadaljevanju predstavljam priporočila glede izvajanja notranjerevizijske funkcije.

- Priporočila glede izbire vrste notranje revizije

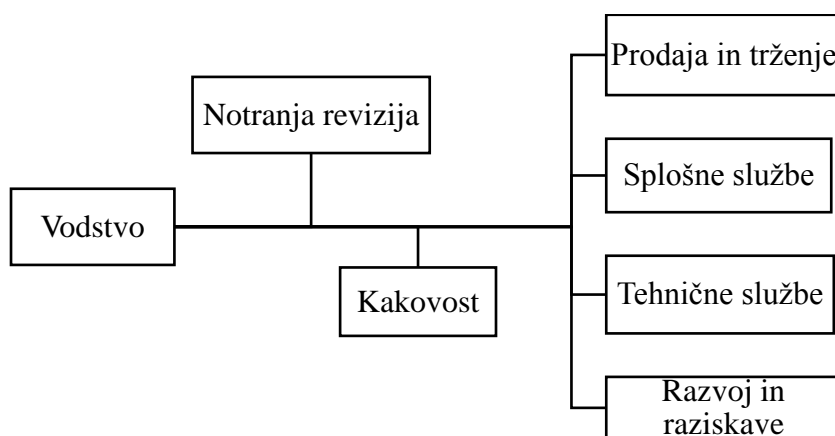
Podjetju Omega Air d.o.o. na podlagi preučene teorije priporočam izvajanje rednih ter celovitih notranjih revizij. Za omenjeni vrsti revizije sem se odločila, ker podjetje trenutno nima vzpostavljenega oddelka notranje revizije in menim, da so pri uvedbi notranjerevizijske funkcije potrebni celoviti in redni pregledi. Po odpravi nepravilnosti oziroma po ugotovitvi kritičnih področij je smiselno izvajati le še delne revizije, medtem ko bi priporočila izvajanje izrednih ter naknadnih revizij po potrebi.

Glede na predmet revidiranja menim, da se je smiselno osredotočiti na revizije poslovanja. Z revidiranjem računovodskih izkazov se v izbranem podjetju ukvarja že zunanja revizija.

Zaradi lažje povezave med revidirancem in revizorjem ter posledično hitrejšega ugotavljanja nepravilnosti je smiselna uvedba revidiranja glede na organizacijske enote oziroma oddelke v podjetju. Sistem revidiranja organizacijskih enot omogoča tudi lažje izvajanje revizij v odvisnih družbah, kjer bi za notranjo revizijo skrbela obvladujoča družba.

– Priporočila glede umestitve notranjerevizijske funkcije v podjetju
 Ustrezno organizacijsko pozicioniranje notranjerevizijske službe je bistvenega pomena ter se presoja na podlagi predpostavke neodvisnosti notranjega revizorja. Za zagotavljanje revizorjeve neodvisnosti priporočam umeščenost oddelka notranje revizije neposredno pod poslovodstvo, kot prikazujem na sliki 3. Priporočilo sem oblikovala na podlagi teoretičnih izhodišč v poglavju 1.5.2.

Slika 3: Umestitev oddelka notranje revizije v organizacijsko strukturo podjetja



Vir: Lastno delo.

Predlagana umeščenost notranje revizije v organizacijsko strukturo podjetja zmanjšuje obravnavanje notranjih revizorjev kot partnerjev, kar bi v nasprotnem primeru lahko vplivalo na subjektivnost podanih ugotovitev in priporočil. Pri umeščenosti notranjerevizijske funkcije ter pri zagotavljanju neodvisnosti revizorja pa je potrebno poskrbeti tudi, da ne pride do prevelike vpletenosti vodstva pri notranjerevizijem planiranju (Christoper, Sarens & Leung, 2009).

– Priporočila glede lastne ali zunanje izvedbe notranjerevizijske funkcije
 Horvat (2005) v svoji raziskavi navaja, da je povprečno število zaposlenih v podjetjih, kjer razmišljajo o uvedbi oddelka lastne revizijske funkcije, 555,05. Novejša raziskava avtorjev Van Peursema in Jianga (2008) pa navaja, da velikost podjetja glede na število zaposlenih nima močnega vpliva na izbiro zunanje ali lastne izvedbe notranje revizije. Na podlagi podanih dejstev bi podjetju Omega Air d.o.o. priporočila ustanovitev lastnega oddelka notranje revizije. Svoje priporočilo sem oblikovala predvsem na podlagi kompleksnosti obravnavanega podjetja ter s tem povezanim zahtevnim poznavanjem delovanja,

organizacijske strukture, ciljev ter ključnih tveganj podjetja v primeru zunanjega izvajanja. Z zunanjim izvajanjem notranjerevizijske funkcije se poveča tudi tveganje, povezano z razkritjem zaupnih vsebin, za katero je intervjuvanec A opredelil visoko izpostavljenost. Menim, da je implementacija lastne notranje revizije smiselna tudi z vidika revidiranja odvisnih družb podjetja Omega Air d.o.o. Pri vpeljavi bi svetovala tudi občasno sodelovanje z zunanjimi izvajalci notranje revizije predvsem v primeru pomanjkanja specifičnega znanja ali morebitne neizpolnitve notranjerevizijskega načrta.

SKLEP

Skupni imenovalec podjetij današnjega časa je delovanje v razmerah negotovosti ter stalna izpostavljenost tveganjem. V želji po ciljno usmerjenem ter nadzornem poslovanju organizacije vzpostavljajo različne kontrolne in nadzorne komponente. S pomočjo teh odkrivajo morebitna odstopanja dejanskih rezultatov od načrtovanih, hkrati pa odkrivajo in odpravljajo tekoče nepravilnosti. Med kontrolne in nadzorne funkcije podjetja uvrščamo tudi notranje revidiranje.

Vloga notranje revizije se razlikuje od podjetja do podjetja ter je prilagojena posameznim potrebam in značilnostim družbe. Notranja revizija s preučevanjem sistemov notranjih kontrol ter upravljanjem podjetja, o čemer neodvisno in neposredno poroča najvišjemu poslovodstvu, pomaga organizaciji uresničevati zastavljene cilje. S poročanjem poslovodstvu o ugotovitvah glede izboljšav notranjerevizijska funkcija pripomore, da managerji vodijo učinkovito organizacijo v imenu lastnikov. Z svojim delovanjem notranjerevizijska funkcija tako pripomore k reševanju nasprotujočih si interesov med managerji in lastniki, ki jih opisuje teorija principala in agenta. Obstoj notranjerevizijske službe v organizacijah lahko poleg teorije principala in agenta pojasnimo tudi s pomočjo teorije transakcijskih stroškov. Glavni cilj notranje revizije je opredeljen kot okrepitev in zaščita organizacijske vrednosti z zagotavljanjem obvladovanja tveganj ter dajanja zagotovil in svetovanja.

Kakovost delovanja notranjerevizijske funkcije je odvisna tudi od izbire ustrezne vrste notranje revizije, pravilne umestitve notranjerevizijske funkcije v podjetje ter pravilne izbire glede lastnega oziroma zunanjega izvajanja notranjerevizijskih nalog. Odločitev o ustanovitvi notranjerevizijskega oddelka pa kljub mnogim prednostim zahteva temeljito preučitev različnih dejavnikov, ki vplivajo na vzpostavitev funkcije notranje revizije. Med dejavnike, ki vplivajo na odločitev o vzpostavi notranje revizije, spadajo: velikost podjetja, izpostavljenost tveganjem, motnje v organizaciji, nezanesljivost notranjega kontroliranja, nedoseganje načrtovanih rezultatov, velik obseg napak, ugotovljen pri zunanjem revidiranju, ter potreba po stroškovni učinkovitosti podjetja.

Da bi ugotovila, na podlagi katerih dejavnikov se podjetja v praksi odločajo za vzpostavitev notranjerevizijske funkcije, sem najprej preučila v Sloveniji opravljeni raziskavi avtorjev Žogana (2011) ter Horvata (2005). S pomočjo Žoganove raziskave (2011) sem ugotovila, da

si razlogi za vzpostavitev notranje revizije po pomembnosti sledijo v naslednjem zaporedju: izpostavljenost tveganjem, velikost podjetja, potreba po učinkovitem zmanjšanju stroškov, nezanesljivost notranjega kontroliranja, motnje v organizaciji, velik obseg napak ter nedoseganje načrtovanih rezultatov. Poleg omenjenih razlogov pa Horvat (2005) razvršča razloge za vzpostavitev notranje revizije v naslednjem zaporedju: zahteva nadzornega sveta, potreba vrhnjega posloводства, zahteva obvladujoče družbe in zakonska zahteva.

Pri pregledu tuje literature prevladujejo predvsem analize preverjanja kakovosti notranjerevizijske funkcije. S pomočjo preučenih člankov avtorjev Goodwin-Stewart in Kent (2006) ter Castanheira, Rodrigues in Craig (2009) sem potrdila spoznanje, da je velikost podjetja močno povezana z vzpostavitvijo notranjerevizijske funkcije. Pomembna ugotovitev je tudi, da so privatna podjetja bolj podvržena vplivu internacionalizacije, kar povzroči večjo raven konkurence in posledično večjo stopnjo upravljanja s tveganji (Castanheira, Rodrigues & Craig, 2009). S pomočjo analize avtorjev Khan, Hussain in Mehmood (2016) sem ugotovila, da so za uporabo sistema obvladovanja tveganj bolj dovzetni sektorji, ki delujejo v visoko tehnološkem razvojnem sektorju, medtem ko Alhajri (2017) navaja, da ni povezanosti med notranjerevizijsko funkcijo ter razpršenostjo lastniške strukture.

Z namenom ugotovitve specifičnih lastnosti obravnavanega podjetja sem v okviru magistrskega dela izvedla kvalitativno raziskavo v obliki individualnih, delno strukturiranih intervjujev. Z izvedenima intervjujema sem pridobila sliko stanja dejavnikov, ki so pomembni pri odločitvi glede uvedbe notranjerevizijskega oddelka v izbranem podjetju. Na podlagi preučene literature in izvedenih intervjujev je odgovor na glavno raziskovalno vprašanje pritrdilen. Ugotavljam, da je uvedba notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air d.o.o. potrebna.

Na podlagi preučenih člankov in upoštevanju lastnosti izbranega podjetja sem oblikovala priporočila glede najustreznjšega izvajanja notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air d.o.o. Podjetju bi priporočila redne in celovite revizije, ki bi se izvajale kot revizije poslovanja posameznih oddelkov ali organizacijskih enot. Menim, da bi bila za podjetje najustreznjša umestitev oddelka notranje revizije neposredno pod vodstvo, saj bi se s tem poskrbelo za revizorjevo neodvisnost in objektivnost, ki predstavljata izhodišče za uspešno notranje revidiranje. Ker ima podjetje Omega Air d.o.o. precej razvejano organizacijsko strukturo ter je poznavanje delovanja podjetja zahtevno, podjetju priporočam vzpostavitev lastnega oddelka notranje revizije.

Magistrsko delo predstavlja pomemben prispevek in doprinos za obravnavano podjetje Omega Air d.o.o., saj daje na podlagi podrobne analize dejavnikov, ki izvirajo iz objavljenih

empiričnih študij, konkretna priporočila obravnavanemu podjetju s ciljem doprinosa potrebnih informacij in dajanja zagotovil ob nadaljnji rasti podjetja.

LITERATURA IN VIRI

1. Adams, M. (1994). Agency Theory and the Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8–12.
2. Ahmad, A. (2008). Information technology and its implications for internal auditing: An empirical study of Saudi organizations. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 438–466.
3. AJPES – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve. *Poslovni register – Družbeniki in poslovni deleži*. (2018). Pridobljeno 23. marca 2018 iz <https://www.ajpes.si/prs/podjetjeSRG.asp?s=1&e=159319>
4. Alhajri, M. O. (2017). Factors associated with the size of internal audit functions: evidence from Kuwait. *Managerial Auditing Journal*, 1(32), 75–89.
5. Bregar, L., Ograjenšek, I. & Bavdaž, M. (2005). *Metode raziskovalnega dela za ekonomiste: Izbrane teme*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Castanheira, N., Rodrigues, L. & Craig, R., (2009). Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 1(25), 79–98.
7. Chartered Institute of internal Auditors. (2015). *What is internal audit?* Pridobljeno 15. aprila 2018 iz <https://www.iaa.org.uk/media/1462847/What-is-internal-audit.pdf>
8. COSO. (2013). *Celovit okvir notranjega kontroliranja*. Pridobljeno 20. februarja 2018 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/notranji-revizorji/coso.pdf>
9. Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(22), 200–220.
10. Debeljak, I. (2001). Zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev. *Revizor*, 05-06, 7-18.
11. Fadzil, F., Haron, H. & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 8(20), 844–866.
12. Gavin, T. & Matherly, M. (1997). Outsourcing: an operational audit perspective. *Managerial Auditing Journal*, 3(12), 116–222.
13. George-Silviu, C. (2014). Analysis of internal audit practices on FTSE100. *Procedia Economics and Finance* (15), 1265–1272.
14. Getie Mihred, D. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and labor process alternative. *Critical perspectives on accounting* (25), 771–782.
15. Goodwin-Stewart, J. & Kent, P. (2006). The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 81–101.
16. Grover, V. & Malhotra, M. (2003). Transaction cost framework in operations and supply chain management research: theory and measurement. *Journal of Operations Management*, 21, 457–473.
17. Horvat, R. (2005). Notranjerevizijska dejavnost v Slovenskih organizacijah – izsledki raziskave. *Revizor*, 10, 18–36.

18. Hristova, N. (2017). *Analiza seznanjenosti študentov na EPF z revizijsko dejavnostjo* (delo diplomskega projekta). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
19. Humar, B. (2011, 06. april). Omega Air, svetovni nišni igralec. *Finance*. Pridobljeno 22. marca 2018 iz <https://manager.finance.si/308210/Omega-Air-svetovni-nisni-igralec?metered=yes&sid=507816633>
20. Ji, X., Lu, W. & Qu, W. (2017). Voluntary disclosure of internal control weakness and earnings quality: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 52, 27–44.
21. Khan, M., Hussain, D. & Mehmood, W. (2016). Why do firms adopt enterprise risk management (ERM)? Empirical evidence from France. *Management Decision*, 54(8), 1886–1907.
22. Klukej T. (2012). *Primerjava vloge trženja v slovenskih in avstrijskih podjetjih* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
23. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
24. Markoja, K. (2009). Vrednotenje ureditve notranjih kontrol z metodo coso v trgovskem podjetju. Pridobljeno 20. februarja 2018 iz http://www.fm-kp.si/zalozba/ISSN/1854-4231/4_351-369.pdf
25. Mars, V. (2006). *Problemi ustanavljanja notranjerevizijske službe v gospodarskih družbah in predlogi možnih rešitev* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
26. McNamee, D. & McNamee, T. (1995). The transformation of internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 10(2), 34–37.
27. OECD. (2008). *Načela korporativnega upravljanja OECD*. Pridobljeno 19. januarja 2018 iz http://www.ecgi.org/codes/documents/principles_slovenian_final.pdf
28. Omega Air d.o.o. (2017). *Letno poročilo za leto, končano 31. 12. 2016*. Ljubljana: Omega Air d.o.o.
29. Omega Air d.o.o. (b.l.). *Predstavitev podjetja Omega Air*. Ljubljana: Omega Air d.o.o.
30. Saunders, M. & Thornhill, A. (2009). *Research Methods for Business Students*. Harlow: Pearson Education.
31. Shi, Y. (2017). Research on motives and feasibility of outsourcing internal auditing. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 159, 350–353.
32. Soh, D. & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605–622.
33. Spekle, R. F., Elten, H. & Kruis, A. (2007). Sourcing of internal auditing: An empirical study. *Management Accounting Research*, 18, 102–124.
34. Spraakman, G. (1997). Transaction cost economics: a theory for internal audit? *Managerial Auditing Journal*, 12(7), 323–330.
35. Taylor, D. H. & Glezen, G. W. (1996). *Revidiranje: zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

36. The Institute of Internal Auditors. (2012). *Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju*. Pridobljeno 05. aprila 2018 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/notranji-revizorji/nr-ssr-2013.pdf>
37. The Institut of Internal Auditors. (2018). *Definition of Internal Auditing*. Pridobljeno 18. januarja 2018 iz <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
38. Trček, A. (2006). *Povezava notranjega revidiranja in sistema za obvladovanje tveganj v trgovskem podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
39. Van Peurse, K. & Jiang L. (2008). Internal audit outsourcing practice and rationales: SME evidence from New Zealand. *Asian Review of Accounting*, 16(3), 219–245.
40. Vezjak, B. (2003). Revidiranje poslovanja. *IKS*, 09, 68–73.
41. Vezjak, B. (2016). Notranja revizija na ravni povezanih družb. *Sirius*, 11, 62–80.
42. Vrančič, L., (2004). *Agentska razmerja – model principala in agenta* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
43. Wang, Y. & Li, M. (2011). The role of internal audit in engineering project risk management. *Procedia Engineering project risk managemen*, 24, 689–694.
44. Zaletelj, T. (2006). *Notranja revizija družb za upravljanje* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
45. Zaman Groff, M., Di Pietra, R. & Sitar A. (2016). Contemporary role of internal auditing in corporate governance. *Dynamic relationships management journal*, 5(1), 51–63.
46. Združenje nadzornikov Slovenije. (2009). *Priporočila revizijske komisije*. Pridobljeno 8. aprila 2018 iz http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/priporocila_za_revizijske_komisije_koncna_razlicica-25.11.2009_282.pdf
47. Žogan, S. (2011). *Dejavniki vzpostavitve notranjerevizijske dejavnosti v slovenskih gospodarskih družbah* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.

PRILOGE

Priloga 1: Bilanca stanja na dan 31. 12. 2017

| Ime poslovnega subjekta | | | Velikost (1-mikro, 2-majhna, 3-srednja, 4-velika) | |
|--|---|----------------------|--|------------------------|
| OMEGA AIR D.O.O. LJUBLJANA | | | 3 | |
| Podatki iz bilance stanja | | | | |
| na dan 31. 12. 2017 | | | | |
| | | | | v EUR s centi |
| Konto | Postavka | Oznaka za AOP | Znesek | |
| | | | Tekočega leta | Prejšnjega leta |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 00, 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 30, 31, 32, 60, 61, 63, 65, 66, 67 | SREDSTVA (002+032+053) | 001 | 17.593.117 | 14.346.520 |
| 00, 01, 02, 03, 04, 05, 06, del 07, del 08, 09, del 13 | A. DOLGOROČNA SREDSTVA (003+010+018+019+027+031) | 002 | 8.325.276 | 6.712.215 |
| del 00, del 08, del 13 | I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev (004+009) | 003 | 124.328 | 93.571 |
| del 00, del 08, del 13 | 1. Neopredmetena sredstva (005 do 008) | 004 | 98.837 | 93.571 |
| del 00 | a) Dolgoročne premoženjske pravice | 005 | 98.837 | 93.571 |
| del 00 | b) Dobro ime | 006 | 0 | 0 |
| del 00 | c) Dolgoročno odloženi stroški razvijanja | 007 | 0 | 0 |

| | | | | |
|---|---|------------|------------------|------------------|
| del 00, del 08, del 13 | č) Druga neopredmetena sredstva | 008 | 0 | 0 |
| del 00 | 2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitve | 009 | 25.492 | 0 |
| del 00, 02, 03, 04, 05, del 08, del 13 | II. Opredmetena osnovna sredstva (011 do 017) | 010 | 8.055.162 | 6.469.325 |
| del 00, del 02, del 03 | 1. Zemljišča | 011 | 1.117.207 | 857.207 |
| del 00, del 02, del 03 | 2. Zgradbe | 012 | 2.615.016 | 1.864.990 |
| del 04, del 05 | 3. Proizvajalne naprave in stroji | 013 | 3.125.392 | 2.782.487 |
| del 04, del 05 | 4. Druge naprave in oprema, drobni inventar in druga opredmetena osnovna sredstva | 014 | 316.521 | 275.667 |
| del 04, del 05 | 5. Biološka sredstva | 015 | 0 | 0 |
| del 02, del 04 | 6. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi | 016 | 875.267 | 670.977 |
| del 08, del 13 | 7. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev | 017 | 5.758 | 17.998 |
| 01 | III. Naložbene nepremičnine | 018 | 0 | 0 |
| 06, del 07 | IV. Dolgoročne finančne naložbe (020+024) | 019 | 88.295 | 88.684 |
| 06 | 1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil (021 do 023) | 020 | 0 | 0 |
| del 06 | a) Delnice in deleži v družbah v skupini | 021 | 0 | 0 |
| del 06 | b) Druge delnice in deleži | 022 | 0 | 0 |
| del 06 | c) Druge dolgoročne finančne naložbe | 023 | 0 | 0 |

| | | | | |
|---|---|------------|------------------|------------------|
| del 07 | 2. Dolgoročna posojila (025+026) | 024 | 88.295 | 88.684 |
| del 07 | a) Dolgoročna posojila družbam v skupini | 025 | 0 | 0 |
| del 07 | b) Druga dolgoročna posojila | 026 | 88.295 | 88.684 |
| del 08 | V. Dolgoročne poslovne terjatve (028 do 030) | 027 | 0 | 0 |
| del 08 | 1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini | 028 | 0 | 0 |
| del 08 | 2. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev | 029 | 0 | 0 |
| del 08 | 3. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih | 030 | 0 | 0 |
| 09 | VI. Odložene terjatve za davek | 031 | 57.492 | 60.634 |
| del 07, del 08, 10, 11, 12, del 13, 14, 15, 16, 17, 18, 30, 31, 32, 60, 61, 63, 65, 66, 67 | B. KRATKOROČNA SREDSTVA (033+034+040+048+052) | 032 | 9.094.770 | 7.460.262 |
| 67 | I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo | 033 | 0 | 0 |
| del 13, 30, 31, 32, 60, 61, 63, 65, 66 | II. Zaloge (035 do 039) | 034 | 5.589.735 | 4.190.324 |
| 30, 31, 32 | 1. Material | 035 | 1.685.031 | 1.538.803 |
| 60 | 2. Nedokončana proizvodnja | 036 | 1.467.318 | 1.236.507 |
| 61, 63 | 3. Proizvodi | 037 | 230.474 | 281.494 |
| 65, 66 | 4. Trgovsko blago | 038 | 1.839.890 | 986.485 |
| del 13 | 5. Predujmi za zaloge | 039 | 367.021 | 147.036 |

| | | | | |
|---|---|------------|-------------------|-------------------|
| del 07, 17, 18 | III. Kratkoročne finančne naložbe (041+045) | 040 | 53.000 | 0 |
| 17 | 1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil (042 do 044) | 041 | 0 | 0 |
| del 17 | a) Delnice in deleži v družbah v skupini | 042 | 0 | 0 |
| del 17 | b) Druge delnice in deleži | 043 | 0 | 0 |
| del 17 | c) Druge kratkoročne finančne naložbe | 044 | 0 | 0 |
| del 07, 18 | 2. Kratkoročna posojila (046+047) | 045 | 53.000 | 0 |
| del 07, del 18 | a) Kratkoročna posojila družbam v skupini | 046 | 0 | 0 |
| del 07, del 18 | b) Druga kratkoročna posojila | 047 | 53.000 | 0 |
| del 08, 12, del 13, 14, 15, 16 | IV. Kratkoročne poslovne terjatve (049 do 051) | 048 | 3.410.188 | 3.252.148 |
| del 08, del 12, del 13, del 15 | 1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini | 049 | 138.895 | 212.564 |
| del 08, del 12, del 13, del 15 | 2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev | 050 | 3.100.200 | 2.968.369 |
| del 08, del 13, 14, del 15, 16 | 3. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih | 051 | 171.093 | 71.215 |
| 10, 11 | V. Denarna sredstva | 052 | 41.848 | 17.789 |
| 19 | C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE | 053 | 173.071 | 174.044 |
| del 99 | Zunajbilančna sredstva | 054 | 5.803.450 | 3.084.899 |
| 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 | OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (056+072+075+085+095) | 055 | 17.593.117 | 14.346.520 |

| | | | | |
|-----------------------------------|--|------------|------------------|------------------|
| 90, 91, 92, 93, 94, 95 | A. KAPITAL (057+060+061+067+301 +068-069+070-071) | 056 | 7.293.571 | 6.590.725 |
| 90 | I. Vpoklicani kapital (058-059) | 057 | 834.585 | 834.585 |
| del 90 | 1. Osnovni kapital | 058 | 834.585 | 834.585 |
| del 90 | 2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka) | 059 | 0 | 0 |
| 91 | II. Kapitalske rezerve | 060 | 8.434 | 8.434 |
| 92 | III. Rezerve iz dobička (062+063-064+065+066) | 061 | 83.459 | 83.459 |
| del 92 | 1. Zakonske rezerve | 062 | 83.459 | 83.459 |
| del 92 | 2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže | 063 | 0 | 0 |
| del 92 | 3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka) | 064 | 200.300 | 200.300 |
| del 92 | 4. Statutarne rezerve | 065 | 200.300 | 200.300 |
| del 92 | 5. Druge rezerve iz dobička | 066 | 0 | 0 |
| 94 | IV. Revalorizacijske rezerve | 067 | 0 | 0 |
| 95 | V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti | 301 | -50.994 | -39.897 |
| del 93 | VI. Preneseni čisti dobiček | 068 | 5.704.144 | 4.180.082 |
| del 93 | VII. Prenesena čista izguba | 069 | 0 | 0 |
| del 93 | VIII. Čisti dobiček poslovnega leta | 070 | 713.944 | 1.524.062 |
| del 93 | IX. Čista izguba poslovnega leta | 071 | 0 | 0 |

| | | | | |
|--|--|------------|------------------|------------------|
| 96 | B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (073+074) | 072 | 340.204 | 305.152 |
| del 96 | 1. Rezervacije | 073 | 311.127 | 260.572 |
| del 96 | 2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve | 074 | 29.077 | 44.580 |
| del 97, del 98 | C. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (076+080+084) | 075 | 3.661.600 | 2.926.918 |
| del 97 | I. Dolgoročne finančne obveznosti (077 do 079) | 076 | 3.661.600 | 2.926.918 |
| del 97 | 1. Dolgoročne finančne obveznosti do družb v skupini | 077 | 0 | 0 |
| del 97 | 2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank | 078 | 2.289.955 | 1.648.003 |
| del 97 | 3. Druge dolgoročne finančne obveznosti | 079 | 1.371.645 | 1.278.915 |
| del 98 | II. Dolgoročne poslovne obveznosti (081 do 083) | 080 | 0 | 0 |
| del 98 | 1. Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini | 081 | 0 | 0 |
| del 98 | 2. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev | 082 | 0 | 0 |
| del 98 | 3. Druge dolgoročne poslovne obveznosti | 083 | 0 | 0 |
| del 98 | III. Odložene obveznosti za davek | 084 | 0 | 0 |
| 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, del 97, del 98 | Č. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (086+087+091) | 085 | 6.282.990 | 4.492.498 |
| 21 | I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev | 086 | 0 | 0 |

| | | | | |
|---|--|------------|------------------|------------------|
| 27, del 97 | II. Kratkoročne finančne obveznosti (088 do 090) | 087 | 2.291.252 | 1.001.578 |
| del 27, del 97 | 1. Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini | 088 | 0 | 0 |
| del 27, del 97 | 2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank | 089 | 1.622.160 | 834.918 |
| del 27, del 97 | 3. Druge kratkoročne finančne obveznosti | 090 | 669.092 | 166.660 |
| 22, 23, 24, 25, 26, 28, del 98 | III. Kratkoročne poslovne obveznosti (092 do 094) | 091 | 3.991.738 | 3.490.921 |
| del 22, del 23, del 28, del 98 | 1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini | 092 | 0 | 0 |
| del 22, del 23, del 28, del 98 | 2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev | 093 | 3.056.956 | 2.710.789 |
| del 23, 24, 25, 26, del 28, del 98 | 3. Druge kratkoročne poslovne obveznosti | 094 | 934.781 | 780.132 |
| 29 | D. KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE | 095 | 14.752 | 31.227 |
| del 99 | Zunajbilančne obveznosti | 096 | 5.803.450 | 3.084.899 |
| | | | | |
| | | | | |
| <p>Obrazec je predpisala Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES) v sodelovanju s Slovenskim inštitutom za revizijo.</p> | | | | |

Priloga 2: Izkaz poslovnega izida v obdobju 1. 1.2017–31. 12. 2017

| | | | | |
|---|--|----------------------|--|------------------------|
| Ime poslovnega subjekta | | | Velikost (1-mikro, 2-majhna, 3-srednja, 4-velika) | |
| OMEGA AIR D.O.O. LJUBLJANA | | | 3 | |
| Podatki iz izkaza poslovnega izida | | | | |
| v obdobju 1. 1. 2017–31. 12. 2017 | | | | |
| | | | | v EUR s centi |
| Konto | Postavka | Oznaka za AOP | Znesek | |
| | | | Tekočega leta | Prejšnjega leta |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| del 76 | A. ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE (111+115+118) | 110 | 18.935.651 | 17.182.510 |
| del 76 | I. Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu (112 do 114) | 111 | 5.539.683 | 5.460.736 |
| del 76 | 1. Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev razen najemnin | 112 | 2.413.878 | 2.148.778 |
| del 76 | 2. Čisti prihodki od najemnin | 113 | 56.917 | 83.194 |
| del 76 | 3. Čisti prihodki od prodaje blaga in materiala | 114 | 3.068.888 | 3.228.764 |
| del 76 | II. Čisti prihodki od prodaje na trgu EU (116+117) | 115 | 8.424.485 | 8.207.972 |
| del 76 | 1. Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev | 116 | 6.888.861 | 6.887.487 |
| del 76 | 2. Čisti prihodki od prodaje blaga in materiala | 117 | 1.535.624 | 1.320.485 |
| del 76 | III. Čisti prihodki od prodaje na trgu izven EU (119+120) | 118 | 4.971.483 | 3.513.802 |

| | | | | |
|---|--|------------|-------------------|-------------------|
| del 76 | 1. Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev | 119 | 3.554.625 | 2.493.485 |
| del 76 | 2. Čisti prihodki od prodaje blaga in materiala | 120 | 1.416.859 | 1.020.316 |
| 60, del 61, 63 | B. POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE | 121 | 179.791 | 224.971 |
| 60, del 61, 63 | C. ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE | 122 | 0 | 0 |
| 79 | Č. USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE | 123 | 74.378 | 145.674 |
| del 76 | D. SUBVENCije, DOTACIJE, REGRESI, KOMPENZACIJE IN DRUGI PRIHODKI, KI SO POVEZANI S POSLOVNIMI UČINKI | 124 | 76.070 | 121.262 |
| del 76 | E. DRUGI POSLOVNI PRIHODKI | 125 | 35.539 | 81.368 |
| 60, 61, 63, 76, 79 | F. KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA (110+121-122+123+124+125) | 126 | 19.301.429 | 17.755.785 |
| 40, 41, 43, 44, 47, 48, del 70, 72 | G. POSLOVNI ODHODKI (128+139+144+148) | 127 | 18.342.243 | 15.999.384 |
| 40, 41, del 70 | I. Stroški blaga, materiala in storitev (129+130+134) | 128 | 11.691.598 | 10.485.688 |
| del 70 | 1. Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala | 129 | 3.314.039 | 3.587.368 |

| | | | | |
|---------------|--|------------|------------------|------------------|
| 40 | 2. Stroški porabljenega materiala (131 do 133) | 130 | 4.794.175 | 4.356.160 |
| del 40 | a) stroški materiala | 131 | 3.945.722 | 3.580.037 |
| del 40 | b) stroški energije | 132 | 256.108 | 219.107 |
| del 40 | c) drugi stroški materiala | 133 | 592.344 | 557.016 |
| 41 | 3. Stroški storitev (135 do 138) | 134 | 3.583.385 | 2.542.160 |
| del 41 | a) transportne storitve | 135 | 385.291 | 318.441 |
| del 41 | b) najemnine | 136 | 204.200 | 62.018 |
| del 41 | c) povračila stroškov zaposlenim v zvezi z delom | 137 | 107.407 | 97.811 |
| del 41 | č) drugi stroški storitev | 138 | 2.886.486 | 2.063.890 |
| 47 | II. Stroški dela (140 do 143) | 139 | 5.383.902 | 4.568.315 |
| del 47 | 1. Stroški plač | 140 | 4.128.680 | 3.458.205 |
| del 47 | 2. Stroški pokojninskih zavarovanj | 141 | 370.493 | 307.346 |
| del 47 | 3. Stroški drugih socialnih zavarovanj | 142 | 323.818 | 264.020 |
| del 47 | 4. Drugi stroški dela | 143 | 560.911 | 538.745 |
| 43, 72 | III. Odpisi vrednosti (145 do 147) | 144 | 1.131.756 | 864.608 |
| 43 | 1. Amortizacija | 145 | 1.013.338 | 836.735 |
| del 72 | 2. Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih | 146 | 3.086 | 3.456 |
| del 72 | 3. Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih | 147 | 115.332 | 24.417 |
| 44, 48 | IV. Drugi poslovni odhodki (149+150) | 148 | 134.986 | 80.773 |

| | | | | |
|---|---|------------|----------------|------------------|
| 44 | 1. Rezervacije | 149 | 0 | 0 |
| 48 | 2. Drugi stroški | 150 | 134.986 | 80.773 |
| 60, 61, 63, 76, 79, 40, 41, 43, 44, 47, 48, del 70, 72 | H. DOBIČEK IZ POSLOVANJA (126-127) | 151 | 959.186 | 1.756.401 |
| 60, 61, 63, 76, 79, 40, 41, 43, 44, 47, 48, del 70, 72 | I. IZGUBA IZ POSLOVANJA (127-126) | 152 | 0 | 0 |
| 77 | J. FINANČNI PRIHODKI (155+160+163) | 153 | 31.824 | 31.072 |
| del 77 | Finančni prihodki od obresti (upoštevano že v II. in III.) | 154 | 3.737 | 0 |
| del 77 | I. Finančni prihodki iz deležev (156 do 159) | 155 | 0 | 0 |
| del 77 | 1. Finančni prihodki iz deležev v družbah v skupini | 156 | 0 | 0 |
| del 77 | 2. Finančni prihodki iz deležev v pridruženih družbah | 157 | 0 | 0 |
| del 77 | 3. Finančni prihodki iz deležev v drugih družbah | 158 | 0 | 0 |
| del 77 | 4. Finančni prihodki iz drugih naložb | 159 | 0 | 0 |
| del 77 | II. Finančni prihodki iz danih posojil (161+162) | 160 | 3.737 | 5.232 |
| del 77 | 1. Finančni prihodki iz posojil, danih družbam v skupini | 161 | 0 | 0 |
| del 77 | 2. Finančni prihodki iz posojil, danih drugim | 162 | 3.737 | 5.232 |
| del 77 | III. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev (164+165) | 163 | 28.088 | 25.841 |

| | | | | |
|---------------|--|------------|----------------|----------------|
| del 77 | 1. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini | 164 | 0 | 0 |
| del 77 | 2. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih | 165 | 28.088 | 25.841 |
| 74 | K. FINANČNI ODHODKI (168+169+174) | 166 | 194.176 | 136.868 |
| del 74 | Finančni odhodki za obresti (upoštevano že v II. in III.) | 167 | 148.763 | 0 |
| del 74 | I. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb | 168 | 0 | 0 |
| del 74 | II. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti (170 do 173) | 169 | 148.763 | 124.902 |
| del 74 | 1. Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini | 170 | 0 | 0 |
| del 74 | 2. Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank | 171 | 71.509 | 94.497 |
| del 74 | 3. Finančni odhodki iz izdanih obveznic | 172 | 0 | 0 |
| del 74 | 4. Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti | 173 | 77.254 | 30.405 |
| del 74 | III. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti (175 do 177) | 174 | 45.412 | 11.965 |
| del 74 | 1. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini | 175 | 0 | 0 |
| del 74 | 2. Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti | 176 | 13.495 | 2.004 |
| del 74 | 3. Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti | 177 | 31.917 | 9.961 |

| | | | | |
|---------------|--|------------|----------------|------------------|
| 78 | L. DRUGI PRIHODKI (179+180) | 178 | 6.088 | 4.142 |
| del 78 | I. Subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki | 179 | 0 | 0 |
| del 78 | II. Ostali prihodki | 180 | 6.088 | 4.142 |
| 75 | M. DRUGI ODHODKI | 181 | 39.646 | 698 |
| 80 | N. CELOTNI DOBIČEK (151-152+153-166+178-181) | 182 | 763.276 | 1.654.050 |
| 80 | O. CELOTNA IZGUBA (152-151-153+166-178+181) | 183 | 0 | 0 |
| del 81 | P. DAVEK IZ DOBIČKA | 184 | 46.190 | 124.937 |
| del 81 | R. ODLOŽENI DAVKI | 185 | 3.143 | 5.051 |
| del 81 | S. ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (182-184-185) | 186 | 713.944 | 1.524.062 |
| 89 | Š. ČISTA IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (183+184+185 oz. 184-182+185) | 187 | 0 | 0 |
| | *POVPREČNO ŠTEVILO ZAPOSLENIH NA PODLAGI DELOVNIH UR V OBRAČUNSKEM OBDOBJU (na dve decimalki) | 188 | 210 | 159 |
| | ŠTEVILO MESECEV POSLOVANJA | 189 | 12 | 12 |

Priloga 3: Vprašalnik

Potreba po vzpostavitvi lastne notranjerevizijske funkcije

Spodnji vprašalnik je namenjen izvedbi analitičnega dela magistrske naloge z naslovom Analiza potreb po vzpostavitvi lastne notranjerevizijske funkcije v podjetju Omega Air, ki ga pripravljam Meta Sojer na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani.

Izvedba poglobljenih intervjujev s strani dveh poslovođij izbranega podjetja glede prihodnjih planov, ustreznosti informacij za odločanje, tveganjih ter obvladovanju le teh, usklajenosti procesov, notranjih kontrolah, odstopanjih od načrtovanih planov ter stroškovne učinkovitosti predstavlja pomemben del magistrskega dela.

Spodnji vprašalnik je namenjen izvedbi osebnih intervjujev poslovođstva izbranega podjetja, ki lahko kompetentno odgovarjajo na postavljena vprašanja.

1. Kakšni so prihodnji plani rasti glede na število zaposlenih ter višino poslovni prihodkov?

| | Število zaposlenih | Višina načrtovanih prihodkov |
|-----------|--------------------|------------------------------|
| Leto 2018 | | |
| Leto 2019 | | |
| Leto 2020 | | |
| Leto 2021 | | |
| Leto 2022 | | |

2. Kakšni so plani glede razvoja in širitve glavne družbe?

3. Kakšni so prihodnji razvojni plani glede obstoječih odvisnih družb ter ali obstajajo namere ustanavljanja novih odvisnih družb?

– Na domačem trgu:

– Na tujem trgu:

4. Na kakšen način pridobite informacije, ki so podlaga za sprejemanje odločitev?

– Za podjetje Omega Air:

– Za odvisne družbe:

5. Ali so poročane informacije ustrezne narave ter na njihovi podlagi sprejmete odločitve?

– Za podjetje Omega Air:

– Za odvisne družbe:

6. Ali so posredovane informacije točne, jasne in nedvoumno posredovane?

| | Omega Air | Odvisne družbe |
|----|-----------|----------------|
| DA | | |
| NE | | |

7. Ali prihaja do podvajanja informacij?

| | Omega Air | Odvisne družbe |
|----|-----------|----------------|
| DA | | |
| NE | | |

8. Ali prihaja do prenasičenosti z informacijami?

| | Omega Air | Odvisne družbe |
|----|-----------|----------------|
| DA | | |
| NE | | |

9. Prosim ocenite na lestvici od 1 do 5 ustreznost sistema nadzora v odvisnih družbah (1 pomeni »zelo neustrezen sistem« in 5 pomeni »zelo ustrezen sistem«).

– Odvisne družbe v Sloveniji: 1, 2, 3, 4, 5

– Odvisne družbe v tujini: 1, 2, 3, 4, 5

10. Katerim tveganjem je podjetje najbolj izpostavljeno?

Prosim, da na lestvici od 1 do 7 ocenite katerim izmed spodaj naštetimi tveganji je po vašem mnenju podjetje najbolj izpostavljeno (»1 pomeni majhna izpostavljenost« in »7 pomeni

velika izpostavljenost«). Za tveganje delovanja prosim pojasnite še ukrepe za obvladovanje le teh.

| Tveganja delovanja | Ocena | Ukrepi za obvladovanje |
|--|--------------|-------------------------------|
| Tveganje zaposlenih | | |
| Tveganje delovanja informacijskega sistema | | |
| Tveganje poslovnih procesov | | |
| Tveganje zlorab | | |
| Tveganje premoženja | | |
| Tveganje zunanjega izvajanja storitev | | |

11. Na kakšen se zagotavlja usklajenost procesov glede na rast podjetja?

12. Za spodaj našteje oddelke prosim ocenite na lestvici od 1 do 5 pogostost nastajanja ozkih grl (1 pomeni »v oddelku ni pojava ozkega grla« in 5 pomeni »v oddelku je pojav ozkega grla zelo pogost«):

- Zunanja trgovina
1, 2, 3, 4, 5
- Domača prodaja
1, 2, 3, 4, 5
- Trgovina
1, 2, 3, 4, 5
- Industrijski inženiring
1, 2, 3, 4, 5
- Trženje
1, 2, 3, 4, 5
- Administracija
1, 2, 3, 4, 5
- Računovodstvo
1, 2, 3, 4, 5
- Pravna in kadrovska služba
1, 2, 3, 4, 5
- Logistika
1, 2, 3, 4, 5
- Proizvodnja
1, 2, 3, 4, 5
- Razvoj in raziskave

1, 2, 3, 4, 5

13. Na kakšen način poslovodstvo zagotavlja, da so vzpostavljene notranje kontrole v podjetju ustrezne?

14. Prosim navedite odstopanja od letnega plana za pretekla obdobja za naslednje postavke:

| | Leto 2015 | Leto 2016 | Leto 2017 |
|-----------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Planirani stroški | | | |
| Dejanski stroški | | | |
| Planirani poslovni prihodki | | | |
| Dejanski poslovni prihodki | | | |

15. Ali je pri zunanjem revidiranju ugotovljeno veliko napak?

16. Ali je mogoče opaziti potrebo po stroškovni učinkovitosti podjetja?
