

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL

Ljubljana, junij 2006

TJAŠA JAKŠIČ

IZJAVA

Študentka Tjaša Jakšič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. NOTRANJE KONTROLE V PODJETJU	2
2.1. Opredelitev notranjih kontrol	2
2.2. Pomen notranjih kontrol	3
2.3. Cilji in načela notranjih kontrol.....	4
2.4. Vrste notranjih kontrol	4
2.4.1. Splošne notranje kontrole	5
2.4.2. Notranje računovodske kontrole (kontrolni postopki).....	7
2.5. Omejitve notranjih kontrol	11
3. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL	12
3.1. Posnetek stanja notranjih kontrol	12
3.1.1. Spoznavanje podjetja in njegovih notranjih kontrol.....	13
3.1.2. Prikaz spoznavanja notranjih kontrol	19
3.1.3. Ocena tveganja pri kontroliranju	21
3.2. Preveritev pravilnosti prikaza sistema notranjih računovodskih kontrol	22
3.3. Ocena delovanja notranjih računovodskih kontrol	23
3.4. Evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju kontrolnih postopkov ..	24
3.5. Preveritev delovanja notranjih kontrol	25
3.5.1. Metode preverjanja delovanja notranjih kontrol	25
3.5.2. Časovna razporeditev preverjanja delovanja notranjih kontrol.....	27
3.5.3. Vzorčenje pri preverjanju notranjih kontrol	27
3.6. Opredelitev obsega preverjanja podatkov	30
4. POROČANJE O NOTRANJIH KONTROLAH	30
4.1. Pomen poročila o notranjih kontrolah	30
4.2. Okoliščine, o katerih poročajo revizorji	31
4.3. Vrste poročil o notranjih kontrolah	31
5. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL V PODJETJU A	32
5.1. Predstavitev podjetja A.....	32
5.2. Preveritev notranjih kontrol podjetja A	34
5.2.1. Seznanitev z okoljem kontroliranja	34
5.2.2. Revidiranje notranjih kontrol s področja nabave blaga in storitev.....	35
5.2.3. Revidiranje notranjih kontrol s področja prodaje blaga in storitev	37
5.2.4. Revidiranje notranjih kontrol s področja osnovnih sredstev	39
5.2.5. Revidiranje notranjih kontrol s področja blagajniškega poslovanja.....	41
6. SKLEP	42
LITERATURA	44
VIRI.....	45
PRILOGA	

1. UVOD

V tržnem gospodarstvu sta revidiranje kot proces in revizija kot organizacijska postavitve tega procesa nepogrešljivi sestavini slehernega podjetja, ki sta se začeli pojavljati v Sloveniji v začetku devetdesetih let. Revidiranje notranjih kontrol predstavlja del revizijskega posla, ki vse bolj pridobiva pomen zaradi prednosti, ki izhajajo iz takšnega pristopa k revidiranju podjetij, in zaradi vloge, ki jo imajo notranje kontrole v poslovanju podjetja. Doseganje ciljev oziroma poslovanje podjetja je v veliki meri odvisno od ustrezne oziroma neustrezne oblikovanosti in od uspešnega oziroma neuspešnega delovanja njegovega sistema notranjega kontroliranja. Izvedba revizije pa je odvisna od revizorjeve ugotovitve o tem, ali je sistem notranjega kontroliranja v podjetju dejansko ustrezno zasnovan in ali deluje, kot bi moral.

V današnjem času imamo veliko podjetij, ki so se razvila v velike organizacije, z velikim številom zaposlencev in različnim tehnološkim poslovanjem, kar vodilnim ljudem povzroča vse večje težave pri nadzorovanju poslovanja podjetij. Brez notranjega kontroliranja bi bil le osebni nadzor povsem neučinkovit. Za uspešno poslovanje so prav tako potrebne pravilne in ustrezne informacije, ki jih zagotavlja notranja kontrola, ki je pomembna tako za vodstvo podjetja, ki nadzoruje poslovanje podjetja, kot tudi za revizorje, ki se pri opravljanju revizije opirajo na njene podatke.

Brez revidiranja notranjih kontrol si sodobne revizije sploh ni mogoče več zamisliti, saj je le-ta pogoj za delovanje računovodskega sistema, za katerega je odgovorno poslovodstvo. Prav tako je le-to odgovorno za delovanje notranjih kontrol, ki lahko uspešno delujejo le v urejenem okolju. Torej je okolje kontroliranja vedno pomembnejše za učinkovito poslovanje podjetja ter zato postaja poznavanje notranjih kontrol in okolja kontroliranja za revizorja bistvenega pomena.

Končni rezultat spoznavanja notranjih kontrol je ugotovitev, koliko se je pri nadaljnji reviziji mogoče opirati na posamezne notranje kontrole. V skladu s tem revizor določi vrste, časovni raspored in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov. Kadar pride do zaključka, da določene notranje kontrole podjetja delujejo uspešno in učinkovito ter se je nanje mogoče zanesti, lahko s tem zmanjša potrebni obseg preizkušanja podatkov, s čimer pridobi čas, zmanjšajo pa se tudi stroški revizije.

Namen diplomskega dela je predstavitev celotnega procesa revidiranja notranjih kontrol podjetja. To pomeni, da bom v nadaljevanju poskusila čim natančneje opredeliti in opisati posamezne korake, ki jih ta proces zajema, ter sredstva, s pomočjo katerih revizor pride do končne ocene notranjih kontrol podjetja. Cilj diplomskega dela je s predstavitvijo procesa revidiranja notranjih kontrol prikazati prednosti, ki jih ima takšen pristop k revidiranju podjetja.

Diplomsko delo je razdeljeno na šest poglavij. Prvo predstavlja uvod. V drugem je navedena opredelitev notranjih kontrol ter predstavljeni pomen, cilji in načela revidiranja notranjih kontrol, vrste ter omejitve notranjih kontrol.

Tretje poglavje prikazuje proces revidiranja notranjih kontrol. Opisane so posamezne faze tega procesa. Prva faza je posnetek stanja notranjih kontrol, ki vsebuje spoznavanje podjetja in njegovih notranjih kontrol, prikaz spoznavanja notranjih kontrol in oceno tveganja pri kontroliranju. Sledijo faze preveritev pravilnosti prikaza sistema notranjih računovodskih kontrol, ocena delovanja notranjih računovodskih kontrol ter evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju kontrolnih postopkov. Četrta faza revidiranja notranjih kontrol je preveritev delovanja notranjih kontrol, ki vključuje metode preverjanja delovanja notranjih kontrol, časovno razporeditev preverjanja delovanja notranjih kontrol in vzorčenje pri preverjanju notranjih kontrol. V zadnji fazi revidiranja notranjih kontrol revizor opredeli obseg preverjanja podatkov.

Četrto poglavje diplomskega dela bralca seznani s poročanjem o notranjih kontrolah. V tem delu opišem pomen poročila o notranjih kontrolah, predstavim okoliščine, o katerih poročajo revizorji, in navedem vrste poročil o notranjih kontrolah.

V petem poglavju na konkretnem primeru podjetja prikažem revidiranje notranjih kontrol. Kot zgled iz prakse predstavim podjetje ter preveritev njegovih notranjih kontrol na področjih nabave, prodaje, osnovnih sredstev in blagajniškega poslovanja.

Na koncu je podan še sklep.

2. NOTRANJE KONTROLE V PODJETJU

2.1. Opredelitev notranjih kontrol

Notranje kontrole so vse metode in postopki, ki jih je uvedlo poslovodstvo podjetja z namenom, da se zagotovi zaščita sredstev, ki se uporabljajo v delovnem procesu. Obsegajo celotno poslovanje ter predstavljajo glavno in osnovno vrsto oblike notranje samozaščite v podjetju (Hayes et al., 2005, str. 230).

Z delovanjem notranjih kontrol tako razumemo točnost in popolnost računovodskih evidenc, varovanje premoženja, preprečevanje in odkrivanje napak, urejeno in učinkovito vodenje poslovanja, naklonjenost zaposlencev navodilom poslovodstva ter pravočasno pripravo zanesljivih računovodskih informacij (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 270).

Notranje kontrole zagotavljajo tudi pravilnost, poštenost in resničnost računovodskih izkazov ter upoštevanje standardov, zakonov in načel, sprejetih v splošnih aktih podjetja v

sklopu njegove dogovorjene poslovne usmeritve, ki jo posredno ali neposredno določajo lastniki kapitala (Odar, 1997, str. 11).

Glede na navedeno opredelitev notranjih kontrol, lahko vidimo, da se sistem notranjega kontroliranja ne nanaša zgolj na zadeve, ki so neposredno povezane s funkcijami računovodskega sistema, temveč se vključuje tudi v delovanje drugih sistemov v podjetju, kot so na primer informacijski, upravljalni in izvajalni sistem (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 34).

2.2. Pomen notranjih kontrol

Glavni cilj notranjih kontrol je zagotoviti učinkovito poslovanje podjetja, kar pa bi bilo težko brez resničnih in poštenih računovodskih izkazov, za katere je odgovorno poslovodstvo podjetja. Revizor potrebuje sprejemljivo zagotovilo, da so notranje kontrole v podjetju ustrezne, zato se mora seznaniti z računovodskim sistemom podjetja in oceniti delovanje tistih notranjih kontrol, na katere se želi opreti pri določitvi vrste, časovnega okvira ter obsega revizijskih postopkov. Notranja kontrola je tako pomembna ne le za poslovodstvo podjetja, temveč tudi za revizorje, ki se pri revidiranju opirajo na njene izsledke (Hayes et al., 2005, str. 232).

Pomen notranjih kontrol je tudi v zagotavljanju (Mednarodni revizijski standardi, 1997, str. 17):

- a) rentabilnega poslovanja;
- b) pravilne odobritve poslovnih dogodkov;
- c) varovanja sredstev pred krajo ali zlorabo;
- d) odkrivanja in zmanjševanja napak ali prevar;
- e) plačilne sposobnosti;
- f) zanesljivosti računovodskih informacij;
- g) delovanja podjetja v skladu z njegovo poslovno politiko in državno regulativo.

Rezultat revidiranja notranjih kontrol je ugotovitev, koliko se je pri nadaljnji reviziji mogoče opirati na posamezne notranje kontrole. Če revizor ugotovi, da se pri svojem delu lahko opre na nekatere notranje kontrole v podjetju, lahko zmanjša potreben obseg revidiranja podatkov za tiste vrste poslovnih dogodkov, za katere se je izkazalo, da so podprti z ustrezno oblikovanimi postopki notranjega kontroliranja, ki tudi učinkovito delujejo. Če revizor ugotovi, da so notranje kontrole v podjetju nezanesljive, preneha revidirati notranje kontrole in se posveti reviziji podatkov. To pa mu povzroči večji obseg dela in tudi več stroškov.

2.3. Cilji in načela notranjih kontrol

Notranje kontrole, ki so povezane z računovodskim sistemom, se osredotočajo na doseganje določenih ciljev (Koletnik, 1997, str. 141):

- a) izvajanje poslovnih dogodkov skladno s splošnimi in posebnimi odobritvami posloводства;
- b) knjiženje poslovnih dogodkov na ustreznih kontih v pravilnih zneskih in v obračunskih obdobjih, v katerih so potekali, z namenom pripraviti potrebne računovodske informacije po sprejetih računovodskih pravilih ter zagotoviti odgovornost za sredstva;
- c) dostop do sredstev možen le z ustrezno odobritvijo posloводства;
- d) usklajevanje evidentirane odgovornosti za sredstva z obstoječim stanjem sredstev v smiselnih časovnih presledkih; pri odstopanjih se ustrezno ukrepa.

Zgoraj navedene cilje je mogoče doseči s preverjanjem računske točnosti evidenc, z zagotavljanjem usklajevanja sintetičnih kontov in poskusnih bilanc stanja, z odobravanjem in preverjanjem listin, s primerjanjem z zunanjimi viri informacij in z omejevanjem neposrednega dostopa do sredstev.

Načela notranjih kontrol so (Turk et al., 1994, str. 32):

- a) neodvisnost kontrolnih organov od tistih, ki jih kontrolirajo;
- b) operativna mora biti ločena od evidenc;
- c) nihče ne sme izvajati vseh faz posamezne transakcije;
- d) na vsakem delovnem mestu mora biti določena pristojnost in odgovornost;
- e) vsak zaposlenec mora po svojih sposobnostih in moralnih prepričanjih ustrezati svojemu delovnemu mestu;
- f) osebe na pomembnih delovnih mestih morajo obvezno izrabiti svoj letni dopust.

2.4. Vrste notranjih kontrol

Glede na opredelitev, pomen in cilje notranjih kontrol ločimo (Wallace, 1991, str. 288):

- a) splošne notranje kontrole (okolje kontroliranja in računovodski sistem);
- b) notranje računovodske kontrole (kontrolni postopki).

2.4.1. Splošne notranje kontrole

Vpliv splošnih notranjih kontrol na popolnost in učinkovitost podatkov, ki so prikazani v računovodskih izkazih, je le posreden, saj se revizor z okoljem kontroliranja in računovodskim sistemom podjetja le seznani ter si na njuni podlagi ustvari sliko podjetja. To opravi z namenom, da spozna notranje akte in evidence, ki so mu na voljo v revidiranem podjetju za preveritev delovanja notranjih računovodskih kontrol.

Revizor ne obravnava tistih usmeritev in postopkov splošnih notranjih kontrol, ki so nepomembni za navedbe v računovodskih izkazih, temveč le tiste, s katerimi lahko (Mednarodni revizijski standardi, 1997, str. 45):

- a) določi optimalnejši obseg revidiranja notranjih računovodskih kontrol in podatkov v računovodskih izkazih;
- b) omogoči ustrezno podlago za usmeritev nadaljnjih revizijskih postopkov na zaznana problematična področja in pomembne postavke v računovodskih izkazih.

2.4.1.1. Okolje kontroliranja

Z okoljem kontroliranja so mišljene sposobnosti, obnašanje ter dejanja posloводства in ostalih zaposlencev v revidiranem podjetju, ki poudarjajo pomembnost notranjih kontrol v podjetju. Kontrolno okolje vpliva na učinkovitost kontrolnih postopkov, saj lahko neustrezno vzdušje pokvari prednosti računovodskega sistema (Taylor, Glezen, 1996, str. 291).

Pri ocenjevanju okolja kontroliranja revizor ugotovi obseg in izvajanje notranjih kontrolnih postopkov ter s tem oceni tudi vgrajeno revizijsko tveganje, ki lahko vpliva na napake v računovodskih izkazih.

Cilji revizorjevega proučevanja okolja kontroliranja so (Mahnič, 1992, str. 4):

- a) ugotoviti, ali okolje kontroliranja prispeva k vzdrževanju zanesljivega računovodskega sistema in kontrolnih postopkov;
- b) preučiti sposobnost posloводства, da bo napravilo utemeljene presoje in ocene, ki so potrebne pri pripravi računovodskih izkazov;
- c) oceniti spodbude in priložnosti posloводства za namerno napačno predstavitev računovodskih izkazov;
- d) oceniti, ali ima posloводство dovolj popolnih informacij za učinkovito nadziranje posloovanja in ali te informacije uspešno uporablja;
- e) ugotoviti ključne kazalce, postopke in poročila, ki jih posloводство uporablja za nadzor posloovanja podjetja in ki bodo morda pomembni za revizorjevo delo;

- f) ugotoviti vpliv pozitivnih in negativnih dejavnikov okolja kontroliranja na tveganje pomembnega napačnega prikaza v računovodskih izkazih.

Prednosti dobrega okolja kontroliranja (Menard, 1992, str. 12):

- a) strokovno pripravljene načrti in predračuni, ki so podprti z verjetnimi predpostavkami;
- b) metodologija, ki jo je vzpostavilo poslovodstvo za nadzor ocenjenih vrednosti;
- c) organizirana notranja revizija v podjetju.

Slabosti slabega okolja kontroliranja (Menard, 1992, str. 12):

- a) nerealno zastavljeni cilji poslovodstva;
- b) pritisk poslovodstva na zmanjšanje davčnih obveznosti;
- c) vztrajanje poslovodstva na uresničitvi vnaprej postavljenih ciljev kljub spremenjenim okoliščinam;
- d) pomanjkanje razumevanja in ukrepanja poslovodstva v primeru vnaprej ugotovljenih nepravilnosti v računovodskem sistemu in kontrolnih postopkih.

Ugodne in neugodne značilnosti okolja kontroliranja imajo pomemben vpliv na stopnjo kontrole, ki jo opravlja poslovodstvo nad poslovnimi operacijami, ter tudi na pošteno predstavitev računovodskih izkazov. Neugodno okolje kontroliranja lahko kaže na prisotnost revizijskega tveganja.

2.4.1.2. Računovodski sistem

Računovodski sistem lahko opredelimo kot sestav nalog v podjetju, kjer so poslovni dogodki obravnavani kot podlaga za vnašanje v računovodske evidence. Skupaj z uspešnimi notranjimi kontrolami zagotavlja poslovodstvu varovanje premoženja podjetja pred nepooblaščenim uporabljanjem in zanesljivost računovodskih evidenc pri pripravi računovodskih informacij. V podjetju je vzpostavljen z namenom ugotavljanja, zbiranja, analiziranja, razvrščanja, evidentiranja in sporočanja podatkov o poslih podjetja ter ohranjanja odgovornosti za sredstva in obveznosti (Taylor, Glezen, 1996, str. 365).

Učinkovit računovodski sistem vključuje ustrezne postopke in evidence z namenom (Kostanjšek, 2002, str. 4):

- a) izkazati in evidentirati vse odobrene poslovne dogodke;
- b) podrobno opisati poslovni dogodek za namen ustreznega računovodskega poročanja;
- c) meriti denarne vrednosti poslovnega dogodka v računovodskih izkazih;
- d) uskladiti nastanek in evidentiranje poslovnega dogodka;
- e) prikazati poslovni dogodek in pripadajoča pojasnila;

- f) omejiti priložnosti za prevaro in druge nepravilnosti.

Revizor se mora seznaniti z računovodskim sistemom revidiranega podjetja in ga tudi dobro preiskati, da bi se seznanil s potekom poslovnih dogodkov in morebitnimi napakami ali prevarami. Pri tem opravi začetno ovrednotenje in ugotovi, katere notranje kontrole so dovolj uspešne in učinkovite, da se pri revidiranju lahko opre nanje. Določene poslovne dogodke lahko spremlja skozi celoten računovodski sistem in s tem ugotovi uporabljene notranje kontrole (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 45).

Računovodski sistem in kontrolni postopki so medsebojno prepleteni, zato jih revizor proučuje skupaj z računovodskim ustrojem. Neprimerno bi bilo namreč ločevati prispevek računovodskega sistema k doseganju kontrolnih ciljev od kontrolnih postopkov, ki se uporabljajo v poslih, kjer sodeluje računovodski sistem (O'Reilly et al., 1990, str. 197).

2.4.2. Notranje računovodske kontrole (kontrolni postopki)

Notranje računovodske kontrole neposredno vplivajo na popolnost, natančnost in zanesljivost podatkov v računovodskih izkazih, zato si mora revizor pridobiti zagotovilo, da notranje računovodske kontrole delujejo učinkovito (Menard, 1992, str. 20).

Kontrolni postopki so smernice, ki zagotavljajo doseganje ciljev podjetja glede obravnavanja poslovnih funkcij, ohranjanja evidenčnih podatkov in zavarovanja sredstev. Navadno so vpeljeni le za poslovne dogodke, za katere sta značilna visoko tveganje in/ali velik obseg. Osredotočajo se predvsem na pravilno odobravanje poslov, ustrezno ločevanje dolžnosti, oblikovanje in uporabljanje ustreznih evidenc in listin ter na neodvisno preverjanje delovanja (Taylor, Glezen, 1996, str. 366).

Kontrolni postopki zagotavljajo (Hočevar, 1990, str. 14):

- a) da se poslovne spremembe izvajajo v skladu s standardi, zakoni in pravili;
- b) da se stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov primerja z dejanskim stanjem ter da se sprejmejo ustrezni ukrepi za ugotavljanje in odpravo razlik;
- c) da se poslovne spremembe evidentirajo na način, da zagotavljajo pravilno, točno in realno izkazovanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, ter da omogočajo izdelavo računovodskih izkazov v skladu s standardi in predpisi;
- d) pristop k sredstvom le osebam, ki so za to pooblaščen.

Kontrolni postopki morajo poleg navedenega še zagotoviti, da se v delovanju sistema inicirajo, odobrijo, izvršijo in evidentirajo samo verodostojne in pravilne poslovne spremembe, da se te spremembe izvršijo tako, kot so bile odobrene, da se evidentirajo tako, kot so izvršene, ter da se možne napake v izvrševanju in evidentiranju čim prej odkrijejo, da se lahko še ustrezno ukrepa (Odar, 1997, str. 12).

Vrste notranjih računovodskih kontrol (kontrolnih postopkov):

- a) temeljne ali osnovne notranje računovodske kontrole;
- b) nadzorne ali vodstvene notranje računovodske kontrole.

2.4.2.1. Temeljne ali osnovne notranje računovodske kontrole

Temeljne ali osnovne notranje računovodske kontrole obsegajo kontrolne postopke, ki so neposredno povezani s poslovnimi dogodki, in se delijo na (Barišić, 1997, str. 14–15):

- Kontrole pravilnosti podatkov

Kontrolni postopki pravilnosti obdelave podatkov morajo zagotoviti, da so posli evidentirani v pravem znesku in s pravilno časovno opredelitvijo. Revizor si pomaga s kontrolnimi postopki, s katerimi ponovno preverja računsko točnost, in s kontiranjem. Časovno pravilnost evidentiranja revizor ugotavlja z datumom nastanka poslovnih dogodkov. Kontrole pravilnosti podatkov se delijo na:

a) Kontrole odobritve

Kontrole odobritve zagotavljajo, da se izvršijo le tiste poslovne spremembe, ki so pravilno odobrene v skladu z računovodskim sistemom in s sistemom notranjih kontrol. Vsaka poslovna sprememba mora biti odobrena, saj imajo le pooblaščne osebe pravico odobravati posle v skladu s sprejetimi navodili, načeli in usmeritvami posloводства. Kontrolni postopki za preveritev odobravanja poslov so vedno bolj avtomatizirani z določanjem pogojev, pod katerimi se posli smejo odobriti in izvršiti.

b) Kontrole primerjanja

Kontrole primerjanja delujejo na način, da se pravilnost enega podatka ugotavlja s primerjanjem z drugim neodvisno ugotovljenim podatkom izven revidiranega podjetja. Takšen primer je primerjava stanja denarnih sredstev na računu z izpisom. Revizor si pri tem pomaga z izpisom odprtih postavk.

c) Kontrole preveritve pravilnosti

Gre za kontrolne postopke, s katerimi razumemo pravilnost delovanja ene kontrole, tako da neki podatek primerjamo z drugo kontrolo (na primer primerjava cene na računu s cenikom). Te kontrole se nanašajo na izvirne listine v podjetju, ki jih primerjamo z drugimi izvirnimi listinami v podjetju, ali pa primerjamo eksterne listine z izvirnimi listinami v podjetju.

- Kontrole popolnosti obdelave podatkov

Vsi podatki o nastalih poslih, ki morajo biti vpisani v računovodskih evidencah in izkazih, morajo biti dejansko evidentirani. Revizor pri preverjanju popolnosti obdelave podatkov uporablja različne metode, kot so:

a) Preverjanje oštevilčevanja listin

Ta kontrolni postopek je najpogostejši in najučinkovitejši način zagotavljanja popolnosti zajetja poslovnih sprememb. Listine se oštevilčijo ob nastanku poslovnega dogodka oziroma pred njim. Pomembno je, da so oštevilčeni vsi dokumenti in da je numeričen niz številk neprekinjen.

b) Kontrole z upoštevanjem kontrolnih zbirov

Omenjeni kontrolni postopek deluje tako, da se na enem ali več mestih računovodskega zajemanja podatkov primerja vsota posameznih podatkov pred končno obdelavo in po njej. S tem kontrolnim postopkom je zagotovljeno zgolj ugotavljanje razlik v številu obdelanih dokumentov v različnih fazah obdelave, ki pa jih je treba uskladiti.

c) Kontrole nad odprtimi postavkami

V podjetju za zagotovitev popolnosti obdelave pogosto vzpostavijo evidence, kot sta na primer dosje in opomnik. V dosjeju je vložena knjigovodska listina, dokler se ne vloži druga neodvisna knjigovodska listina, s katero se primerja prvotno odložena listina (na primer prejemnica ostane v dosjeju, dokler ne dospe v dosje račun dobavitelja za prejeto blago). Opomnik zaposlenci v podjetju uporabljajo kot rokovnik, ki jih opozarja na izpolnitev obveznosti (na primer knjiga prejetih računov z roki dospelja).

- Kontrole ponovnega opravljanja nekaterih postopkov

Pri tem kontrolnem postopku določen zaposlenec, praviloma drugi, ponovno opravi postopke in kontrole, ki so bili na določeni knjigovodski listini že opravljeni. S tem se ponovna obdelava primerja s prvotno in se ugotavljajo odstopanja.

2.4.2.2. Nadzorne ali vodstvene notranje računovodske kontrole

Kontrolni postopki pri nadzornih kontrolah, s katerimi se nadzira pravilno delovanje temeljnih kontrol, so (Mahnič, 1992, str. 30–34):

- Razmejitev dolžnosti

Naloge morajo biti razdeljene in opredeljene tako, da se onemogoči izvajanje posla v pristojnosti ene same osebe. Skupne posle, izvajanje in nadziranje kontrolnih postopkov mora opraviti več oseb. S takšno porazdelitvijo odgovornosti se zmanjša tveganje nastanka napak v računovodskih izkazih.

- Materialna odgovornost, omejitev dostopa k sredstvom in razpolaganje z notranjimi informacijami

Zaposlenci v podjetju so lahko tudi materialno odgovorni za napake, ki so jih hote ali nehote storili (na primer blagajnik mora sam poravnati primanjkljaj v blagajni).

Dostop do sredstev mora biti omogočen samo pooblaščenim osebam. Premeščanje sredstev je možno le ob odobritvi pooblaščenih oseb. Učinkovito varovanje premoženja je odvisno od zadostne razmejitve dolžnosti. Kontrolni postopki preprečujejo in omejujejo dejanja, ki niso v skladu s predpisi, preprečujejo uporabo določenih sredstev v osebne namene, če takšna uporaba ni dovoljena, ter preprečujejo dostop k raznim listinam, žigom in drugim podatkom nepooblaščenim osebam.

V podjetju naj imajo zaupne notranje informacije shranjene na računalniku, ki ni povezan na računalniško medmrežje, in naj si te zaupne podatke ne izmenjavajo po elektronski pošti, temveč naj si jih posredujejo po USB-ključih.

- Nadziranje pravilnosti in natančnosti dela zaposlencev

Nadziranje delovanja omogoča učinkovitejše izvajanje računovodskih postopkov in zagotavlja, da se napake odkrijejo pravočasno. Običajno je vgrajeno v računovodski sistem in preverja pravilnost dela zaposlencev, ki opravljajo kontrolne postopke. Nadziranje je lahko vgrajeno v računovodski sistem in neposredno nadziranje. Pri prvem gre za postopke, ki onemogočajo izpeljavo poslovne spremembe do konca, če za to niso izpolnjeni določeni pogoji, na primer pred podpisom naloga se mora zaposlenec, ki je pooblaščen za podpisovanje plačilnih nalogov, prepričati, da so drugi zaposlenci opravili svoj del naloge (likvidacija fakture, opremljanje fakture s prejemnico). Pri neposrednem nadziranju pa gre za sistematizacijo razdelitve nalog tako, da imajo določeni zaposlenci dolžnost neposredno nadzirati delo svojih podrejenih, na primer vodja saldakontov mora nadzirati usklajenost sintetične in analitične evidence.

2.5. Omejitve notranjih kontrol

Pri spoznavanju in revidiranju notranjih kontrol se mora revizor zavedati, da njihova učinkovitost nikoli ne more doseči sto odstotkov, kljub dobri notranji kontroli, ki lahko znatno zmanjša število napak in prevar v poslovanju podjetja ter dobro zaščiti premoženje pred krajo oziroma zlorabo. Vzrok je v omejitvah notranjih kontrol, ki so prisotne v vsakem sistemu notranjega kontroliranja (Hočevar, 1990, str. 27–28).

Dejavnike, ki predstavljajo omejitve notranjih kontrol, lahko strnimo v naslednje točke (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 44):

- a) stroškovni vidik notranjih kontrol;
- b) usmerjenost notranjih kontrol na pričakovane poslovne dogodke;
- c) sčasoma prihaja potreba po spremembi notranjih kontrol;
- d) človeški dejavnik.

Ko v podjetju oblikujejo notranje kontrole, morajo paziti, da stroški ne presežejo koristi notranjega kontroliranja, saj bi vzpostavitev in vzdrževanje tako popolnega sistema stala več, kot pa bi znašali stroški napak oziroma prevar. Zato je poslovodstvo usmerjeno v oblikovanje zadovoljivih notranjih kontrol, kakršne si podjetje v dani situaciji še lahko privošči, in ne toliko k njihovi popolnosti.

Notranje kontrole so v glavnem usmerjene na pričakovane poslovne dogodke, zato se kontroliranje izogiba večina nepredvidenih poslovnih dogodkov.

Ob spremembi okoliščin, ki vplivajo na delovanje notranjih kontrol, je treba spremeniti tudi notranje kontrole. V nasprotnem primeru se bo učinkovitost notranjih kontrol zmanjšala ali bodo za nove razmere postale celo povsem neprimerne.

Človeški dejavnik vključuje namerno in nenamerno negativno ravnanje zaposlencev v sistemu notranjega kontroliranja. S tem mislimo na človeške napake, storjene zaradi nerazumevanja navodil, neskrbnosti ali napačne presoje. Zaposlenci se lahko izogibajo nadzoru in s tem zmanjšajo učinkovitost notranjih kontrol po dogovoru z drugimi zaposlenci v podjetju. Posameznik, ki je odgovoren za opravljanje kontrole, lahko tudi zlorabi zaupanje s podrejanjem določenih kontrol.

Zaradi zgoraj naštetih omejitev notranjih kontrol je nemogoče pričakovati, da bodo le-te preprečile in odkrile vse napake ali nepravilnosti v poslovanju podjetja. To pomeni, da lahko dajo postopki notranjega kontroliranja le primerno zagotovilo o doseganju ciljev notranjih kontrol, nikakor pa ne popolnega zagotovila. Posledica tega je, da se revizija v nobenem primeru ne more zaključiti samo s proučevanjem notranjih kontrol, temveč mora revizor, ne glede na prepričanost v učinkovito delovanje notranjih kontrol, v vsakem primeru izvesti še vsaj nekaj nadaljnjih revizijskih postopkov in preizkusov podatkov,

vendar v zmanjšanem obsegu (Carmichael, Wilingham, Schaller, 1996, str. 179–180). Pozornost mora posvetiti neobičajnim poslovnim dogodkom, bilančnim postavkam, ki temeljijo na presoji posloводства, in tistim poslovnim dogodkom, ki se bolj poredko pojavljajo v poslovanju podjetja in zanje niso predvideni posebni kontrolni postopki.

3. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL

Revizor si mora pri revidiranju notranjih kontrol pridobiti ustrezno zagotovilo, da so vsi poslovni dogodki razkriti in pravilno evidentirani v računovodskih evidencah. Po tem zagotovilu lahko poda svoje mnenje o računovodskih izkazih. Njegov cilj pri proučevanju in vrednotenju notranjih kontrol je ugotoviti, kako se lahko opira na posamezne notranje kontrole, ko določa vrsto, časovni okvir in obseg svojih postopkov revizijskega preverjanja podatkov (Kostanjšek, 2002, str. 10).

Proces revidiranja notranjih kontrol, ki ga revizor opravi z namenom pridobiti ustrezen vpogled v sistem notranjih kontrol, po katerem načrtuje nadaljnje revizijske postopke, je mogoče razdeliti na več posameznih faz:

- a) posnetek stanja notranjih kontrol;
- b) preveritev pravilnosti prikaza sistema notranjih računovodskih kontrol;
- c) ocena delovanja notranjih računovodskih kontrol;
- d) evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju kontrolnih postopkov;
- e) preveritev delovanja notranjih kontrol;
- f) opredelitev obsega preverjanja podatkov.

V nekaterih primerih revidiranje notranjih kontrol ne poteka nujno v zgoraj navedenih korakih. Če je revizor revizijo naročnikovega poslovanja opravil tudi v predhodnem revizijskem obdobju in se tako podrobneje seznanil z njegovim sistemom notranjih kontrol, ne bo znova izvedel vseh postopkov za ocenitev notranjih kontrol, temveč bo predhodno znanje o njih samo dopolnil. Drugi primer je, da revizor presodi, da bi bilo postopke spoznavanja in postopke preizkušanja notranjih kontrol bolj smiselno izvajati hkrati.

3.1. Posnetek stanja notranjih kontrol

Prva faza revidiranja notranjih kontrol je posnetek stanja le-teh. Obsega spoznavanje podjetja in njegovih notranjih kontrol ter prikaz oziroma dokumentiranje spoznavanja notranjih kontrol. Revizor v tem prvem koraku oceni tudi tveganje pri kontroliranju, ki predstavlja nekakšno predhodno oceno notranjih kontrol, ki jo revizor oblikuje iz zaključkov pri spoznavanju in dokumentiranju naročnikovega sistema notranjega kontroliranja.

3.1.1. Spoznavanje podjetja in njegovih notranjih kontrol

Pri spoznavanju naročnikovega sistema notranjih kontrol mora revizor ugotoviti, katere metode in postopki notranjega kontroliranja so za naročnika relevantni ter ali so bile te metode in postopki v podjetju ustrezno oblikovani in uporabljeni v tekočem revizijskem obdobju (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 271).

Za uspešnejše revidiranje in pravočasno zaustavitev proučevanja sistema notranjih kontrol je treba to fazo razdeliti na dva dela (Hayes et al., 2005, str. 251):

- a) predhodni pregled sistema notranjih kontrol in
- b) pregled posameznih notranjih kontrol (ta del se opravi le ob pogoju pozitivne ocene prvega dela).

Predhodni pregled sistema notranjih kontrol revizorju omogoči, da se seznani z okoljem kontroliranja, s potekom transakcij skozi naročnikov sistem, z organizacijsko strukturo in s funkcijo notranjega revizorja.

Odločitev o upoštevanju sistema notranjega kontroliranja je odvisna od ugotovitev, ki jih revizor pridobi pri predhodnem pregledu. Če revizor pri predhodnem pregledu oceni, da ima podjetje šibek sistem notranjih kontrol oziroma da nadaljnje proučevanje notranjih kontrol ne bi vodilo k nižjim stroškom revizije, se odloči, da pri nadaljnjem revidiranju ne bo upošteval sistema notranjih kontrol. In obratno, če revizor ugotovi, da se lahko zanese na notranje kontrole v podjetju, bo prešel na pregled posameznih notranjih kontrol (Hočevar, 1990, str. 36).

Pri spoznavanju naročnikovega podjetja in njegovih notranjih kontrol si revizor pomaga z informacijami, ki jih pridobi iz različnih virov. Pomembno je, da se ne zanaša le na posamezen vir, saj si tako ne more izoblikovati realne predstave o delovanju naročnikovega sistema notranjih kontrol.

Najpomembnejši viri informacij o notranjih kontrolah so ugotovitve in delovno gradivo iz revizij v predhodnem revizijskem obdobju, sploh če se je poslovanje podjetja malo spreminjalo. V tem primeru je nujno primerjati zapiske iz predhodnega obdobja z aktualno situacijo v podjetju in jih po potrebi tudi posodobiti, preden se uporabijo kot podlaga za odločanje o nadaljnjih revizijskih postopkih. Drugače lahko revizor pride do napačnih zaključkov, tako zaradi lastne nepozornosti kot tudi zaradi preskopih informacij zaposlencev, za katere so morebitne novonastale spremembe v poslovanju med letom do prihoda revizorja že postale rutina in so nanje pozabili (O'Reilly et al., 1990, str. 216).

Drugi viri informacij, na katere se lahko revizor opre pri spoznavanju notranjih kontrol naročnikovega podjetja, so (Hayes et al., 2005, str. 197–198):

- a) organizacijski diagram;
- b) opis dela posameznih zaposlencev;
- c) pogovor z zaposlenci;
- d) pregled kontnega načrta in besedil kontov;
- e) diagram poteka;
- f) poročila, delovno gradivo in programi notranjega revizorja;
- g) standarden vprašalnik o notranjih kontrolah.

Omenjeni viri revizorju omogočajo spoznati pravice, dolžnosti in odgovornost zaposlencev ter računovodsko politiko v podjetju. Zlasti to velja, kadar revizor neko podjetje revidira prvič in zato nima na voljo delovnega gradiva iz preteklih let.

3.1.1.1. Spoznavanje okolja kontroliranja

S spoznavanjem okolja kontroliranja revizor ugotovi, ali le-to zagotavlja primerno podlago za vzdrževanje učinkovitega računovodskega sistema in kontrolnih postopkov ter ali v zadostni meri preprečuje poslovodstvu, da bi poneverilo računovodske izkaze. Močan računovodski sistem in strogi kontrolni postopki namreč ne pomagajo, ko je okolje kontroliranja v podjetju neustrezno (Taylor, Glezen, 1996, str. 373).

Kot izhaja že iz definicije okolja kontroliranja (točka 2.4.1.1.), so njegove lastnosti določene z ravnanjem poslovodstva. Revizor bo poleg ravnanja poslovodstva proučeval tudi druge dejavnike. Mednje sodijo organizacijska struktura podjetja, vloga notranje revizije, osebe in kadrovska politika ter nekateri drugi dejavniki.

a) Organizacijska struktura podjetja

Organizacijska struktura pomeni razporeditev pravic, odgovornosti in dolžnosti med zaposlenci v podjetju. Uporablja se kot okvir za usmerjanje in nadziranje vseh dejavnosti v podjetju ter zagotavlja dobro obveščanje o prenašanju pooblastil in o obsegu odgovornosti. Z dobro zasnovano organizacijsko strukturo si podjetje tudi zagotovi, da bodo transakcije potekale v skladu s politiko podjetja, da bo premoženje zaščiteno, da bo poslovanje uspešno ter da bodo računovodski podatki resnični in pošteni. Pogoji za uresničitev navedenih ciljev pa je primerna razdelitev odgovornosti za odobravanje in izvajanje poslovnih dogodkov, nadziranje premoženja in knjiženje poslovnih dogodkov (Hayes et al., 2005, str. 240). Na tak način si podjetje zagotovi, da si posameznik ne bo mogel podrediti kontrolnega sistema, saj bo s tem zagotovljeno ločevanje nezdružljivih funkcij. Po drugi strani lahko prevelika odgovornost, dodeljena le eni osebi, privede do prevelike obremenitve in s tem tudi do napak v poslovanju.

Revizor se mora dobro seznaniti z notranjo organiziranostjo revidiranega podjetja. Proučiti mora povezanost in komuniciranje med posameznimi oddelki v podjetju ter se seznaniti z

oblikami odgovornosti v podjetju. S tem ugotovi pretok informacij med podrejenimi in nadrejenimi v podjetju, saj prouči sposobnost uspešnega poslovanja posloводства (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 275).

Notranje kontrole v podjetju bodo učinkovite, če bodo poslovne transakcije opravljali različni zaposleni, saj bo s tem onemogočeno, da bi ena oseba spremljala celotno operacijo od začetka do konca. Podjetja zato organizirajo samostojne oddelke za nabavo, prodajo, proizvodnjo, računovodstvo in finance. Ti oddelki se medsebojno kontrolirajo in s tem ugotavljajo namerne ali nenamerne napake v poslovanju. Preprečevanje in pravočasno odkrivanje napak sta pomembna za posloводство, saj si tako priskrbi pravilne informacije za uspešno vodenje podjetja (Hočevar, 1990, str. 16–17).

Organizacijska struktura podjetja je lahko centralizirana ali decentralizirana. Kadar je decentralizirana, mora revizor spoznati metode in postopke notranjega kontroliranja na vseh pomembnih mestih poslovanja (Taylor, Glezen, 1996, str. 371). Ne glede na to, kakšno organizacijsko strukturo ima podjetje, mora organizacijska struktura omogočati nadzor in vodenje poslovanja.

b) Ravnanje posloводства

Posloводство je odgovorno za vzpostavitev in uspešno delovanje notranjih kontrol, zato jih mora redno spremljati in preverjati, da bi s tem zagotovilo njihovo učinkovitost (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 43).

Posloводство ima lahko pozitiven ali negativen odnos do notranjih kontrol. Pozitivno ravnanje posloводства pomeni, da posloводство spodbuja in prispeva k učinkovitosti notranjih kontrol, negativen odnos pa vpliva na opuščanje notranjih kontrol.

Revizor se seznani z vplivom posloводства bodisi s postavljanjem vprašanj in opazovanjem bodisi z vpogledom v notranje akte, zapisnike in pravilnike v podjetju. Pri tem lahko proučuje preteklo ravnanje in odločitve posloводства, da ugotovi, ali je le-to ravnalo v skladu z računovodskimi standardi, zakonodajo in interesi lastnikov podjetja ali pa je poskusilo poneveriti računovodske informacije (Hayes et al., 2005, str. 239). Če je posloводство v preteklosti poneverilo računovodske izkaze, mora revizor preveriti, kako sta v tem primeru ravnala upravni in nadzorni odbor ter ali so bili lastniki podjetja obveščeni o neprimernem ravnanju.

Pri proučevanju odnosa posloводства do notranjih kontrol mora revizor podrobneje preveriti tudi kontrolne metode in postopke, ki jih uporablja posloводство, ter nevarnost opustitve le-teh. Namen ugotavljanja, kakšen sistem kontroliranja uporablja posloводство, je priti do zaključka, ali je posloводство sposobno predvideti in odkriti možne pomembne napačne navedbe v računovodskih informacijah (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 274).

c) Vloga notranje revizije

Ali ima podjetje organizirano notranjo revizijo ali ne, je odvisno predvsem od velikosti podjetja, motenj v organizaciji podjetja, nezanesljivosti notranjega kontroliranja in nezadostnosti zunanje revidiranja za potrebe podjetja. To so tudi glavni razlogi, zaradi katerih prihaja v podjetjih do uvedbe notranje revizije, katere naloga je predvsem (Turk et al., 1994, str. 20–21):

- zagotoviti pravilnost podatkov, ki v informacijski sistem vstopajo in so predmet obdelave, ter informacij, ki izstopajo iz njega;
- zagotoviti zanesljivost in popolnost informacij, ki jih poslovodstvo potrebuje pri odločanju.

Pomembnejša naloga notranje revizije je presojanje in delovanje notranjega kontrolnega sistema.

Notranja revizija se organizira tako, da služi najvišjemu vodstvu in je njegova štabna služba. Biti mora organizacijsko samostojna in neodvisna pri nadziranju notranjega kontrolnega sistema.

Če je notranja revizija v podjetju vzpostavljena, mora revizor preveriti njeno objektivnost. Ta je odvisna od izobrazbene strukture zaposlencev v notranji reviziji ter od tega, komu je oddelek notranje revizije organizacijsko in strokovno podrejen ter komu poroča o svojih ugotovitvah (Menard et al., 1994, str. 14).

d) Osebe in kadrovska politika

Učinkovito delovanje vsakega poslovnega sistema je odvisno od sposobnosti in poštenosti ljudi, ki delujejo v njem. Zato sta pravilna izbira osebja in njegovo usposabljanje za delo pomembna pri vzpostavljanju in delovanju sistema notranje kontrole (Turk, 1991, 2, str. 59).

Temelj za izvajanje notranje kontrole je določitev opravil za vsakega zaposlenca posebej. S tem ko v podjetju točno določijo odgovornost zaposlencev, ni težko ugotoviti, kdaj posameznik ni pravilno opravil svojega dela.

Zaposlence je treba menjati na posameznih delovnih mestih, da dosežemo njihovo večjo strokovno izpopolnitev. Znano je tudi, da se največ nepravilnosti odkrije tedaj, ko pride na delovno mesto nov zaposlenec (Hayes et al., 2005, str. 241–242).

Pomemben dejavnik je tudi izobraževanje zaposlencev, saj se na tak način izpopolnjujejo in spoznavajo nove stvari, ki jim bodo kasneje olajšale vsakdanje delo.

e) *Drugi dejavniki*

Eden izmed drugih dejavnikov, ki jih mora revizor pri spoznavanju okolja kontroliranja upoštevati, je tehnična opremljenost podjetja. Ustrezna tehnična oprema je nujno potrebna za dolgoročno preživetje podjetja. Revizor mora ugotoviti, kakšna je tehnološka zastarelost opreme revidiranega podjetja in ali se oprema ustrezno vzdržuje. Odpisi opreme morajo ustrezati dejanski obrabi, investicije v novo opremo pa morajo biti v skladu z dolgoročnimi načrti podjetja (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 174).

Pomembno je tudi, kakšno mesto v poslovanju podjetja zavzema računalniška služba oziroma kako je vzpostavljeno nadziranje nad njenim delovanjem. Preučevanje odnosa posloводства do računalniške službe vključuje preverjanje obstoja ukrepov, kot so omejen dostop do podatkov, podatkovnih baz in programov, ter proučitev organiziranosti podjetja v računalniški službi. Zaradi specifičnosti področja informatike v podjetju bo revizor presojo učinkovitosti nadziranja delovanja računalniške službe največkrat prepustil strokovnjakom za računalniško obravnavanje podatkov (Hayes et al., 2005, str. 279).

Ne nazadnje vplivajo na okolje kontroliranja tudi dejavniki, ki izhajajo iz ožjega in širšega okolja, v katerem posluje podjetje, ter ki običajno niso pod kontrolo posloводства. Tako lahko posloводство reagira na zunanje vplive na primer s povečanim zavedanjem pomembnosti nadziranja in poročanja v povezavi z določenimi aktivnostmi podjetja ali pa z odločitvijo o oblikovanju specifičnih metod in postopkov notranjega kontroliranja (O'Reilly et al., 1990, str. 197).

3.1.1.2. Spoznavanje računovodskega sistema

Revizor se pri spoznavanju splošnih aktov podjetja, njegovih organizacijskih shem, opisov del in nalog ter z razgovori s posloводstvom na različnih ravneh najprej seznani z računovodskim sistemom, in sicer (Ricchiute, 1992, str. 228):

- a) z glavnimi vrstami poslovnih dogodkov, ki jih sistem obdeluje;
- b) z načinom nastanka poslovnih dogodkov;
- c) z evidencami, dokumenti in konti, ki se uporabljajo pri obdelavi poslovnih dogodkov in poročanju o njih;
- d) z obdelavo poslovnih dogodkov;
- e) s postopki računovodskega poročanja.

V tej fazi revidiranja notranjih kontrol si mora revizor pridobiti informacije o delovanju računovodskega sistema, njegovem organizacijskem ustroju in povezavah med posameznimi oddelki. Spoznati se mora tudi z namenom izdelave in obveščanja posloводства o posameznih informacijah ter z računovodskimi načeli, ki jih uporablja poslovni subjekt. Oceniti mora, ali so uporabljena računovodska načela v mejah, ki jih dopuščajo standardi in predpisi (Hayes et al., 2005, str. 278–279).

Računovodski sistem vključuje dvojne vrste podatkov: stalne in sprotne poslovne. Sprotni poslovni podatki se nanašajo predvsem na posamezne poslovne dogodke, medtem ko so stalni poslovni podatki tisti, ki se ne ali se samo občasno spreminjajo, pri obdelavi v računovodskem sistemu pa se uporabijo večkrat. Zaradi tega so napake, ki se pojavijo pri stalnih poslovnih podatkih, bistveno pomembnejše od tistih, ki se pojavijo pri sprotnih poslovnih podatkih, saj vplivajo na obravnavo več poslovnih dogodkov, preden so odkrite in popravljene. Še posebej velja to za računalniške sisteme, kjer se pravilnost stalnih poslovnih podatkov običajno preveri samo enkrat, in sicer ob vstavljanju v sistem (O'Reilly et al., 1990, str. 198).

3.1.1.3. Spoznavanje kontrolnih postopkov

Kontrolni postopki so tretja obravnavana sestavina sistema notranjega kontroliranja, čeprav jih konceptualno ne gre ločevati od računovodskega sistema. Njihova primernost je namreč odvisna od dejavnikov računovodskega sistema, kot so na primer sredstva za obdelavo poslovnih dogodkov, količina poslovnih dogodkov in razvitost sistema (O'Reilly et al., 1990, str. 198).

Kontrolni postopki in usmeritve, ki jih vzpostavlja vodstvo, zagotavljajo skupaj z okoljem kontroliranja sprejemljivo jamstvo za uresničitev ciljev podjetja. Posebni postopki notranjega kontroliranja, ki so namenjeni doseganju takšnih ciljev, lahko vključujejo:

- a) usklajevanje;
- b) preverjanje točnosti poslovnih knjig;
- c) kontrolo računalniških programov in okolja;
- d) vzpostavljanje sintetičnih kontov in poizkusnih bilanc;
- e) primerjanje štetja gotovine in vrednostnih papirjev z glavno knjigo;
- f) omejevanje neposrednega, fizičnega dostopa k sredstvom in poslovnim knjigam.

Vrsta in obseg kontrolnih postopkov za spoznavanje računovodskega sistema in sistema notranje kontrole sta med drugim odvisna tudi od:

- a) vrste uporabljenih usmeritev in postopkov;
- b) presoje pomembnosti;
- c) obsega in zapletenosti poslovanja;
- d) vrste dokumentacije v posameznih usmeritvah in postopkih;
- e) revizorjeve ocene tveganja pri delovanju.

3.1.2. Prikaz spoznavanja notranjih kontrol

Revizor mora razumevanje notranjih kontrol primerno dokumentirati v svojem delovnem gradivu. Običajne oblike takšnega dokumentiranja so opis, vprašalnik in diagram poteka.

Izbira oblike dokumentiranja in obsežnost le-tega sta odvisni od velikosti in kompleksnosti revidiranega podjetja ter od strukture njegovih notranjih kontrol (Guy, Alderman, Winters, 1996, str. 208).

Pripravljanje dokumentacije o notranjih kontrolah zahteva precej revizorjevega časa, zato je običajno v reviziji zastopan cilj identificiranja in dokumentiranja minimalnega števila specifičnih kontrol, ki dajejo razumno zagotovilo doseganja specifičnih ciljev kontroliranja. Revizor tako ne dokumentira razumevanja metod in postopkov notranjega kontroliranja, za katere oceni, da za revizijo niso potrebni (Carmichael, Wilingham, Schaller, 1996, str. 207).

3.1.2.1. Opis notranjih kontrol

Opis notranjih kontrol pomeni tekstovno obliko dokumentiranja metod in postopkov notranjega kontroliranja. Največkrat obsega opisovanje poteka večjih poslovnih dogodkov ter identifikacijo zaposlencev, ki opravljajo določene naloge in lahko dajo podrobnejše podatke o izvrševanju le-teh (Hayes et al., 2005, str. 281). Lahko je zelo podroben, po drugi strani pa omogoča revizorju, da opiše samo tisto, kar je resnično pomembno za revizijo.

Za ovrednotenje opisanih metod in postopkov notranjega kontroliranja je potrebno veliko izkušenj, poleg tega pa že opisovanje samo zahteva precej revizorjevega časa in sposobnosti. Negativna lastnost opisnega dokumentiranja je tudi, da je treba ob bistvenih spremembah notranjih kontrol celoten opis sistema notranjega kontroliranja izdelati znova (O'Reilly et al., 1990, str. 245).

Vse naštetе slabosti tekstovnega opisovanja metod in postopkov notranjega kontroliranja bi lahko vodile k presoji, da je opis neustrezna metoda dokumentiranja poznavanja notranjih kontrol podjetja, vendar je v posameznih situacijah, še posebej v kombinaciji z vprašalnikom o notranjih kontrolah, vendarle uporaben in tudi koristen. Tako lahko na tak način revizor dobro opiše posamezne faze računovodskega sistema oziroma obdela posamezne kontrole in predstavi zapletene informacije ali tokove procesiranja, ki bi jim bilo v diagramu poteka mogoče težko slediti (Wallace, 1991, str. 492).

3.1.2.2. Vprašalnik o notranjih kontrolah

Vprašalniki o notranjih kontrolah so skupki vprašanj, ki pomagajo ugotoviti obstoj ter delovanje posameznih metod in postopkov sistema notranjega kontroliranja. Ta vprašanja so običajno razvrščena po posameznih področjih, na primer vprašanja o notranji reviziji, vprašanja, ki se nanašajo na popis, in podobno. Možni odgovori so predvideni vnaprej, in sicer so to odgovori »da«, »ne« in »ni uporabno«, pri čemer odgovor »ne« največkrat kaže na pomanjkljivosti v notranjem kontroliranju (Guy, Alderman, Winters, 1996, str. 210). Oznaka »ni uporabno« pomeni, da posamezne kontrole v proučevanem podjetju niso prisotne, ker glede na naravo poslovanja v podjetju niso potrebne. Uporablja se, ker so vprašalniki običajno standardizirani in se ne razvijajo za vsakega naročnika posebej (Wallace, 1991, str. 490).

Vprašalniki o notranjih kontrolah običajno vsebujejo veliko vprašanj, kar zmanjšuje verjetnost, da bo revizor pri spoznavanju notranjih kontrol izpustil kakšno pomembno točko. Njihova druga dobra lastnost je, da jih je zaradi razvrstitve vprašanj na posamezna področja poslovanja podjetja razmeroma lahko vključiti v delovno gradivo revizorja (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 285).

Ne glede na omenjeni dobri lastnosti, je treba v zvezi z uporabo vprašalnikov posebej opozoriti na pasti, ki se ob tem pojavljajo. Zanje bi lahko rekli, da izhajajo iz načina izpolnjevanja vprašalnikov. Pridobivanje odgovorov je namreč v glavnem vezano na postavljanje vprašanj zaposlencem, ki so odgovorni za področje notranjega kontroliranja, ter na opazovanje naročnikovih aktivnosti in pregledovanje dokumentov ali zapiskov. Tako so tudi slabosti vprašalnikov tesno povezane predvsem s subjektivno komponento na strani revizorja in na strani zaposlencev. Obstajata namreč možnost, da bi zaposlenci revidiranega podjetja raje dajali pričakovane, čeprav nepravilne odgovore na vprašanja, kot pa obratno, ter možnost, da bi bili njihovi odgovori skladni z njihovimi prepričanji glede tega, kako naj bi notranje kontrole delovale, ne pa tudi v skladu z dejanskim delovanjem notranjih kontrol (Hayes et al., 2005, str. 281–282).

Revizor mora vprašanja dobro razumeti in se zavedati okoliščin, v katerih mogoče niso primerna. Izogibati se mora možnostim, da bi prišlo do mehničnega izpolnjevanja vprašalnikov, saj bi to imelo negativen vpliv na vrednost njegove odločitve o zanesljivosti notranjih kontrol podjetja. Kadar pri izpolnjevanju vprašalnika za tekoče revizijsko obdobje kot pomoč uporablja vprašalnik iz prejšnjega revizijskega obdobja, mora biti še posebej pozoren na spremembe v sistemu notranjega kontroliranja, sicer jih kaj lahko spregleda (O'Reilly et al., 1990, str. 242). Poleg tega se mora zavedati tudi nevarnosti, ki izhajajo iz morebitnega obravnavanja vprašalnikov kot cilj namesto kot sredstvo na poti do večjega poznavanja in razumevanja notranjih kontrol (Hočevvar, 1990, str. 40).

Slabostim vprašalnikov o notranjih kontrolah se je, kot kaže, vsaj deloma mogoče izogniti že s tem, da se revizor zaveda njihovih razsežnosti.

3.1.2.3. Diagram poteka

Oblikovanje diagramov poteka je tehnika dokumentiranja spoznavanja notranjih kontrol, pri kateri so računovodski sistem in kontrolni postopki predstavljeni s pomočjo simbolov (Carmichael, Wilingham, Schaller, 1996, str. 210). Pri oblikovanju so v uporabi standardizirani simboli, organiziranost diagramov poteka pa je takšna, da jih je mogoče brati od leve proti desni in od zgoraj navzdol. Običajno so osredotočeni na posamezne poslovne cikle podjetja (Wallace, 1991, str. 492).

Velika prednost diagramov poteka je v tem, da lahko kratko in jedrnato predstavljajo kompleksne sisteme ter hkrati omogočijo revizorju omejitve na ključne notranje kontrole. Še posebej so primerni za poslovne sisteme, v katerih je vzpostavljena kombinacija ročne in računalniške obdelave pomembnih računovodskih podatkov. Poleg tega je grafično predstavitev korakov obdelave v primerjavi z navadnim opisom veliko lažje razumeti. Pri izdelavi diagrama poteka naj bi se zajele samo osnovne vrste poslovnih sprememb, ki vplivajo na oblikovanje in dajanje revizorjevega mnenja o realnosti in objektivnosti finančnih poročil (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 285).

Čeprav sta jasnost in specifičnost diagramov poteka v primerjavi z opisi in vprašalniki o notranjem kontroliranju večji ter jih je z leti tudi lažje posodablјati, imajo glede na drugi dve obliki dokumentiranja spoznavanja notranjih kontrol podjetja tudi določene pomanjkljivosti. Poleg tega, da kaj lahko dosežejo pretirano kompleksnost, ki vodi k nerazumevanju zabeleženega, je iz njih težje razbrati slabosti v notranjem kontroliranju, njihova uporaba pri obravnavanju majhnih podjetij pa največkrat ni racionalna.

Na koncu je treba omeniti še, da ni nujno, da revizor sam izdela diagrame poteka, čeprav lahko pri tem dobi dragoceno vedenje o sistemu. Kadar je mogoče, lahko diagrame poteka pridobi od naročnikovih zaposlencev, s čimer prihrani čas in dobi morebiti celo boljši pregled nad sistemom (Taylor, Glezen, 1996, str. 376).

3.1.3. Ocena tveganja pri kontroliranju

Tveganje pri kontroliranju je tveganje, da morebitne napačne navedbe v povezavi s trditvami v računovodskih izkazih ne bodo pravočasno preprečene ali odkrite s pomočjo obstoječih metod in postopkov notranjega kontroliranja. Tesno je povezano s tveganjem pri delovanju in tveganjem pri odkrivanju. Pri tem tveganje pri delovanju pomeni tveganje, da bodo ob predpostavki, da metode in postopki notranjega kontroliranja ne obstajajo, trditve v računovodskih izkazih vsebovale pomembno napačne navedbe. Tveganje pri odkrivanju pa je tveganje, da revizor ne bo odkril pomembno napačnih navedb v povezavi s trditvami v računovodskih izkazih. Trojica tveganj skupno predstavlja revizijsko tveganje, to je tveganje, da bo revizor dal mnenje brez pridržka oziroma pozitivno mnenje o

računovodskih izkazih revidiranega podjetja, ki vsebujejo pomembno napačne navedbe (Hayes et al., 2005, str. 210).

Ko revizor glede na ugotovitve pri spoznavanju in dokumentiranju sistema notranjega kontroliranja določi mesta, kjer lahko nastanejo napake ali nepravilnosti v posameznem poslovnem ciklu, sledi odločitev o primernosti spoznanih in dokumentiranih metod ter postopkov notranjega kontroliranja za preprečevanje ali odkrivanje teh možnih napak ali nepravilnosti. Če ugotovi, da metode in postopki notranjega kontroliranja niso primerni za zagotavljanje tega cilja notranjega kontroliranja, bo tveganje pri kontroliranju ocenil kot maksimalno in prešel na preizkušanje podatkov.

Kadar obstaja verjetnost, da lahko obstoječe metode in postopki notranjega kontroliranja učinkovito preprečujejo ali odkrivajo možne napake ali nepravilnosti, se mora revizor prepričati, ali je zbranih dovolj dokazov, ki bi podprli oceno tveganja pri kontroliranju kot nizko. Če ugotovi, da je dokazov o učinkovitosti notranjih kontrol premalo in da njihovo dodatno pridobivanje ne bi bistveno pripomoglo k uspešnosti revizije, bo ocenil tveganje pri kontroliranju nekje med nizkim in maksimalnim (Carmichael, Wilingham, Schaller, 1996, str. 211).

Obstaja več stopenj, na katerih lahko revizor zaključi s proučevanjem notranjih kontrol in preide na preizkušanje podatkov v zvezi s trditvami v računovodskih izkazih. Odločitev o tem, kdaj bo izvedel ta prehod, je zelo subjektivna ter zahteva veliko znanja in izkušenj (Hočevár, 1990, str. 34), poleg tega pa pomembno vpliva na nadaljnje revizijske postopke.

3.2. Preveritev pravilnosti prikaza sistema notranjih računovodskih kontrol

Preveritev pravilnosti prikaza sistema notranjih računovodskih kontrol je drugi korak revidiranja notranjih kontrol. Revizor se prepriča, ali je pravilno razumel opazovani sistem notranjih računovodskih kontrol in ali je z intervjujem dobil pravilne informacije o delovanju sistema (Taylor, Glezen, 1996, str. 220).

Kadar revizor po opravljenem proučevanju računovodskega sistema še vedno dvomi o pravilnosti svojih spoznanj, si lahko dodatno pomaga s t. i. »sprehodom skozi transakcije«. Namen »sprehoda skozi transakcije« je ovrednotiti opravljeno dokumentiranje računovodskega sistema in seznaniti revizorja z »revizijsko sledjo«. Če revizor pri tem ugotovi kakršnakoli razhajanja, mora najti vzroke zanje, in če je potrebno, popraviti svoje diagrame poteka in/ali opise in/ali vprašalnike o notranjih kontrolah (Ricchiute, 1992, str. 242).

Takšen »sprehod skozi transakcije« se od preizkusov kontrol razlikuje samo po svojem namenu, sicer pa sta postopka enaka (Carmichael, Wilingham, Schaller, 1996, str. 207). »Revizijska sled«, s katero se revizor seznani s »sprehodom skozi transakcije«, je sestavljena iz vseh računovodskih dokumentov in evidenc, ki nastanejo pri obdelavi poslovnega dogodka od nastanka do konca, kar pomeni, da so ključni elementi »revizijske sledi« izvirni dokumenti (na primer računi, naročilnice), dnevniki in glavne knjige.

Pojem »revizijska sled« izhaja iz tega, da mora biti revizorju omogočeno, da izbere posamezen poslovni dogodek in ga zasleduje skozi celoten računovodski sistem vse do vključitve v računovodske izkaze. Prav tako mora obstajati možnost proučevanja poslovnega dogodka v nasprotni smeri, ko revizor izhaja iz računovodskih izkazov in konča pri posameznih postavkah, ki sestavljajo določeno vrednost v računovodskih izkazih. Čista »revizijska sled« je pomembna pri iskanju določenih virov napak. Njen najpomembnejši in najpogostejši uporabnik je poslovodstvo (Hayes et al., 2005, str. 298).

3.3. Ocena delovanja notranjih računovodskih kontrol

Po končani preveritvi pravilnosti prikaza sistema notranjih kontrol mora revizor opraviti oceno delovanja sistema notranjega kontroliranja, s katero se lahko zanese na sistem notranjih kontrol. S to oceno bo načrtoval nadaljnje delo za revidiranje računovodskih izkazov. Revizijske postopke bo usmeril predvsem na tista področja poslovanja, kjer je opazil šibko notranjo kontrolo, nadaljnje revidiranje pa bo omejil na področjih, kjer podjetje vzdržuje močno notranje kontroliranje. Šele z oceno sistema notranjega kontroliranja lahko pripravi primeren program svojega dela glede na okolje, v katerem se nahaja (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 293).

Cilj ocene delovanja notranjih računovodskih kontrol je ugotoviti stopnjo zanesljivosti njihovega delovanja. Pri tem revizor spozna morebitne nepravilnosti in pomanjkljivosti v njihovem delovanju. V takem primeru se ne more zanesti na kontrolne postopke, kar ima za posledico povečanje obsega preverjanja podatkov v zaključni fazi revizije (Kostanjšek, 2002, str. 13).

Revizor se lahko odloči, da se pri svojem delu ne bo opiral na posamezne notranje kontrole zaradi teh razlogov (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 46):

- a) posamezne notranje kontrole imajo pomanjkljivo zasnovo, zato njihova uporaba ne zagotavlja natančnosti in popolnosti informacij, ustvarjenih z računovodskim sistemom;
- b) revizorjevi napor pri preverjanju notranjih kontrol lahko prekoračijo koristi, ki bi jih imel, če bi se lahko oprl nanje.

Pri izdelavi ocene delovanja kontrolnih postopkov si revizor pomaga s posebnim vprašalnikom, ki je standarden in je sestavljen iz izkušenj. Vprašalnik je oblikovan za neki optimalen računovodski sistem, zato ga mora revizor v določenih primerih prilagoditi posebnostim revidiranega podjetja (Menard, 1992, str. 82). Razdeljen je po posameznih poslovnih funkcijah podjetja (nabava, proizvodnja, prodaja), ločeno za ročno in avtomatizirano obdelavo podatkov.

Posamezen vprašalnik vsebuje več kontrolnih ciljev. Kontrolni cilj vsebinsko pomeni cilj revizorja, hkrati pa je to tudi cilj posloводства podjetja (na primer cilj posloводства je vpeljava določenih kontrolnih postopkov, cilj revizorja pa preveriti, ali so postopki vpeljani in ali delujejo) (O'Reilly et al., 1990, str. 306).

Revizor mora za oceno delovanja najprej izbrati ustrezen program ter z vprašanji v programu ugotoviti, ali posamezen kontrolni postopek obstaja pri revidiranem podjetju (ali obstajajo dokazi za njegovo delovanje) in kje je prikazan v diagramu poteka poslov.

Program vsebuje odgovore na postavljena vprašanja, ki so lahko le »da« ali »ne«. Pozitiven odgovor pomeni, da se revizor na te notranje kontrole lahko zanese, njihovo delovanje pa je treba še dodatno preveriti s postopki preveritve delovanja notranjih računovodskih kontrol. Negativne odgovore pa revizor posebej proučuje, saj skuša ugotoviti, ali ima morda revidirano podjetje druge nadomestne kontrolne postopke, ki zagotavljajo doseganje istih kontrolnih ciljev. Če v podjetju ne obstajajo niti nadomestne kontrole, revizor negativne odgovore evidentira kot nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju kontrolnih postopkov (Hayes et al., 2005, str. 301).

3.4. Evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju kontrolnih postopkov

Revizor evidentira ugotovljene nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju kontrolnih postopkov na posebnih preglednicah. Preglednice so dokaz, da je revizor ugotovitve upošteval pri določanju obsega, vrste in časa nadaljnjih revizijskih opravil.

V tej fazi mora revizor na osnovi zbranih podatkov ugotoviti (Mahnič, 1992, str. 72):

- a) vpliv na druge kontrolne postopke;
- b) ali lahko ugotovljene pomanjkljivosti povzročijo pomembnejše nepravilnosti v računovodskih izkazih podjetja;
- c) vpliv na obseg, vrsto in čas zaključnih postopkov preveritve.

Če revizor oceni, da je pomen ugotovljenih nepravilnosti in pomanjkljivosti tako velik, da bi bilo zaradi tega treba izredno povečati obseg postopkov ugotavljanja pravilnosti

podatkov v računovodskih izkazih, bi bilo bolje, da se odloči za opustitev preverjanja delovanja računovodskega sistema in kontrolnih postopkov (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 291).

Na splošno velja, da so pomembnejše nepravilnosti, ki vplivajo na pomembne postavke v računovodskih izkazih, in napake v programiranih postopkih. Prav tako so pomembnejše nepravilnosti, ki so nastale kot posledica opuščenih nadzornih kontrol.

Posledice namernih ali slučajnih napak v delovanju kontrolnih postopkov največkrat vplivajo na stanje izkazanih sredstev in njihovih virov, na stroške podjetja in posledično na napačne računovodske izkaze.

Z evidentiranimi nepravilnostmi in pomanjkljivostmi v delovanju kontrolnih postopkov seznani revizor odgovorne v podjetju in tudi predlaga ukrepe za njihovo odpravo.

3.5. Preveritev delovanja notranjih kontrol

Revizor s preveritvijo delovanja notranjih kontrol potrdi njihovo neprestano, zanesljivo in popolno delovanje. Pri revidiranju notranjih kontrol uporablja različne metode, da se prepriča, ali tiste notranje kontrole, na katere se namerava opirati, na splošno delujejo učinkovito v vsem obdobju, v katerem se namerava opirati nanje.

Zamisel uspešnega delovanja vključuje tudi možnost odmikov. Odmiki od predpisanih ciljev so lahko posledica sprememb v ključnem osebju, pomembnih sezonskih nihanj v obsegu poslovanja in človeških napak. Revizor mora o teh zadevah posebej poizvedovati, zlasti o pogostosti kadrovske spremembe pri ključnih vodstvenih funkcijah. Prepričati se mora, da metode preverjanja notranjih kontrol ustrezno pokrivajo obdobje sprememb ali nihanj (Mednarodni revizijski standardi, 1997, str. 46).

3.5.1. Metode preverjanja delovanja notranjih kontrol

Za preverjanje delovanja notranjih kontrol uporablja revizor štiri metode (Hayes et al., 2005, str. 302–303):

a) Povpraševanje pri ustreznem osebju v podjetju

Revizor lahko iz pogovorov izve, ali usmeritve in postopki ustroja notranjega kontroliranja delujejo učinkovito in skladno z diagramom poteka in z odgovori na vprašalnik o notranjih kontrolah.

b) Raziskovanje dokazov o opravljanju posamezne notranje kontrole

Z vpogledom v listine, evidence in drugo dokumentacijo pridobi revizor dokaze o tem, ali se posamezni kontrolni postopki uporabljajo. Dokazi o delovanju notranjih kontrol so lahko na primer podpisi, inicialke ali druga znamenja, ki dokazujejo, da so bili posamezni kontrolni postopki opravljeni.

c) Vnovično opravljanje kontrolnih postopkov

V nekaterih primerih delavci, ki opravljajo kontrolne postopke, za seboj ne pustijo dokazov, ki bi pričali, da so bili določeni kontrolni postopki tudi dejansko opravljeni. Revizor v takih primerih ponovno opravi kontrolni postopek. To sicer precej zamudno metodo mora revizor uporabiti tudi v primerih, da se prepriča, če določen kontrolni postopek, za katerega formalno obstajajo dokazi, tudi dejansko deluje. Opisana metoda je priporočljiva za primerjavo cen na računu s cenikom, naročilnico ali dobavnico.

d) Metoda opazovanja

V določenih primerih ni mogoče preveriti delovanja notranjih kontrol z že opisanimi metodami. Takrat lahko revizor preveri njihovo delovanje tako, da opazuje opravljanje določenih postopkov in ugotovi, ali posamezen kontrolni postopek deluje ali ne. Klasičen primer opazovanja je opazovanje delovanja kontrolnih postopkov pri prevzemu materiala v skladišču. Vedno, ko revizor uporablja omenjeno metodo, mora paziti, da opazovani zaposlenci za to ne vedo, kajti v nasprotnem primeru je lahko zaveden. Včasih si lahko pri svojem delu preverjanja delovanja kontrolnih postopkov pomaga z nekaterimi dokumenti, ki posredno kažejo na pravilnost, zanesljivost in popolnost delovanja notranjih kontrol (na primer z zapisniki o reklamacijah prejetega blaga, s pritožbami kupcev zoper kakovost prodanih proizvodov). Pri tej metodi ne sme pozabiti, da se opazovanje nanaša samo na čas, ko revizija poteka, in ne na celotno poslovno obdobje, ki je predmet revizije.

Revizor bo ustrezno metodo preveritve delovanja notranjih kontrol izbral odvisno od usmerjenosti preizkusov notranjih kontrol, pa tudi od tega, ali sistem naročnikovega notranjega kontroliranja pušča za seboj »revizijsko sled«. Če je ne, si ne bo mogel pomagati z raziskovanjem dokazov, temveč se bo oprl na opazovanje in poizvedovanje (Carmichael, Wilingham, Schaller, 1996, str. 215).

V primeru učinkovitega in zanesljivega delovanja nadzornih notranjih računovodskih kontrol lahko revizor obseg preveritev delovanja temeljnih notranjih računovodskih kontrol zmanjša na minimum. Enako velja, če je delovanje posameznih notranjih kontrol povezano oziroma pogojeno z delovanjem drugih notranjih kontrol ter le-te pravilno in popolno delujejo. V nasprotnem primeru pa mora revizor bistveno povečati obseg preveritev, najbolje z metodo raziskovanja dokazov, da se prepriča, ali temeljne notranje računovodske kontrole delujejo pravilno.

Pri preveritvi delovanja notranjih kontrol mora revizor upoštevati tudi (Menard, 1992, str. 92–93):

- a) pri raziskovanju dokazov o delovanju posameznih notranjih kontrol ni treba izbrati pomembne postavke, ker v tej fazi preverjamo delovanje sistema in ne podatkov;
- b) pri izbiri vzorca preveritve delovanja notranjih kontrol je treba zagotoviti, da je vzorec reprezentativen, kar pomeni, da je izbran iz vseh podatkov, da vsebuje postavke iz različnih številčnih, kronoloških ali drugih serij ter da pomembne postavke niso namerno izbrane;
- c) vrstni red preveritev delovanja notranjih računovodskih kontrol ni pomemben, vendar je priporočljivo, da se revizor najprej prepriča o delovanju nadzornih notranjih računovodskih kontrol in z izvidi njihovega preverjanja preveri še delovanje temeljnih notranjih računovodskih kontrol.

3.5.2. Časovna razporeditev preverjanja delovanja notranjih kontrol

Preverjanje notranjih kontrol bi praviloma moralo zajemati celotno naročnikovo poslovno obdobje, ki je predmet revizije. Ker se nekateri preizkusi kontrol izvajajo v medletnem obdobju, na primer od januarja do oktobra za poslovno leto, ki se konča 31. decembra, je odločitev o dodatno potrebnih preizkusih za preostali del obdobja odvisna predvsem od revizorjeve presoje. Ne glede na to, je pri sprejemanju te odločitve treba upoštevati naslednje dejavnike (Taylor, Glezen, 1996, str. 416):

- a) pomembnost preizkušene uradne trditve o računovodskih izkazih;
- b) posebne metode in postopki notranjega kontroliranja, ki se preizkušajo v medletnem obdobju;
- c) stopnjo, do katere so bili metode in postopki notranjega kontroliranja preizkušeni, ter izsledke preizkusov;
- d) dolžino preostalega obdobja.

3.5.3. Vzorčenje pri preverjanju notranjih kontrol

Vzorčenje pomeni pregledovanje manj kot 100 odstotkov vseh postavk v množici pojavov in projiciranje rezultatov vzorčenja na celotno množico (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 142).

3.5.3.1. Statistična množica

Statistično množico opredelimo iz vseh istovrstnih množičnih pojavov tako, da zahtevamo, da imajo statistične enote predpisane vrednosti določenih značilnosti. V teh značilnostih omejimo variiranje vrednosti le-teh, torej morajo imeti vse enote statistične množice iste vrednosti spremenljivk, ki so bile vključene med opredeljujoče pogoje (Pfajfar, Arh, 2005, str. 9).

Primer opredelitve množice pojavov je prikazan v Tabeli 1 na str. 28, nanaša pa se na primerjanje proizvodov na prejemnici s proizvodi na prodajalčevem računu.

Tabela 1: Opredelitev množice pojavov

Cilj revizije pri preizkušanju notranjih kontrol:	Množica pojavov:
Ugotoviti, ali je prispelo vse blago, ki so ga zaračunali prodajalci.	Vsi računi prodajalcev, evidentirani med letom.
Ugotoviti, ali so prodajalci zaračunali vse prejeto blago in je to evidentirano kot obveznosti do dobaviteljev.	Vse prejemnice, ki so bile pripravljene med letom.

Vir: Taylor, Glezen, 1996, str. 420.

Opredeliti je treba tudi vzorčno enoto, ki bo vzorčena v množici pojavov. To je lahko listina (na primer račun), vknjižba ali vrstica na listini. Tudi izbira vzorčne enote je odvisna od ciljev preverjanja. Če je namen primerjave računov prodajalca in prejemnic ugotoviti, ali sta prejemnica in ustrezeni račun skladna, je odklon manjkajoča prejemnica, medtem ko je račun vzorčna enota.

3.5.3.2. Izbira vzorca

Čeprav revizorju pri izbiranju vzorca ni treba upoštevati kake posebne metode, je postavke vendarle treba izbrati na način, da vzorec predstavlja množico pojavov. Ta pogoj je izpolnjen, če ima vsaka postavka v množici pojavov možnost, da je izbrana (Taylor, Glezen, 1996, str. 422).

Tabela 2 na str. 28 prikazuje metode izbiranja vzorca z njihovimi osnovnimi značilnostmi.

Tabela 2: Metode izbiranja vzorca

Metoda vzorčenja:	Osnovne značilnosti:
Vzorčenje na slepo	Vzorčenje brez posebnega modela ali zavestne pristranosti pri izbiranju ali izpuščanju posameznih postavk.
Neomejena naključna izbira	Vsaka enota v množici pojavov ima enako možnost biti izbrana; vzorčenje s ponavljanjem in brez ponavljanja.
Sistematično vzorčenje	Izbere se vsaka n-ta enota.

Vir: Taylor, Glezen, 1996, str. 422–424.

Vsaka izmed omenjenih metod vzorčenja ima določene dobre in slabe strani. Z vzorčenjem na slepo je sicer mogoče oblikovati vzorec, ki predstavlja množico pojavov, vendar ni znanstvene podlage za presojanje izsledkov vzorčenja, poleg tega pa lahko ob nezadostni skrbnosti pride do pristranskega vzorca.

Pri metodi neomejene naključne izbire ima vsaka enota v množici pojavov enako možnost biti izbrana. Izbira se lahko opravi s pomočjo preizkušene razpredelnice naključnih števil ali s pomočjo računalniško tvorjenih naključnih števil. Del v množici pojavov je lahko izbran tudi večkrat. Število je treba ponovno uporabiti, če vrsta preizkusa zahteva vzorčenje s ponavljanjem, in prezreti, če se uporablja vzorčenje brez ponavljanja.

Sistematično vzorčenje je vzorčenje, pri katerem se izbere vsaka n -ta enota. Naključnost se v izbiro uvede z uporabo naključne začetne točke, na primer s slepo izbiro iz razpredelnice naključnih števil. Rezultati sistematičnega vzorčenja so primerljivi s tistimi, ki se dobijo z neomejenim naključnim vzorčenjem, s tem da je njegova uporaba omejena na tiste množice pojavov, pri katerih niso prisotne nenavadne postavke, ki se pojavljajo periodično.

3.5.3.3. Ovrednotenje izsledkov vzorčenja

Revizor ovrednoti izide vzorca, da bi določil, ali je treba začetno oceno pomembnih značilnosti množice pojavov potrditi ali popraviti. Pri tem mora (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 146–148):

- a) analizirati vse napake, odkrite v vzorcu;
- b) posplošiti napake, odkrite v vzorcu, na celotno statistično množico;
- c) oceniti tveganje pri vzorčenju.

Revizor mora pri analiziranju napak, odkritih v vzorcu, ugotoviti, ali je vprašljiva postavka dejansko tudi napaka. Pri oblikovanju vzorca mora opredeliti okoliščine, ki določajo napako, glede na svoje revizijske cilje. Pri ocenjevanju odkritih napak lahko pride do sklepa, da imajo številne napake skupno lastnost, kot je na primer vrsta poslovnega dogodka, kraj ali obdobje. V takih okoliščinah se odloči poiskati vse postavke v statistični množici, ki imajo skupno značilnost, ter tako oblikuje podmnožico in razširi svoje postopke na to področje.

Revizor mora posplošiti posledice napak v vzorcu na statistično množico, iz katere je vzorec izbral. Ko pripravlja posplošitev posledic napak, mora upoštevati kakovostno plat odkritih napak. Če je statistična množica razdeljena v dve ali več podmnožic, poteka posploševanje napak za vsako podmnožico posebej, izsledke pa revizor na koncu združi.

Tveganje pri vzorčenju se povečuje, ko se posplošena napaka približuje sprejemljivi napaki, ki je največja napaka v statistični množici, katero je revizor še pripravljen sprejeti

ob pogoju, da mu izsledki vzorčenja omogočajo doseči njegov revizijski cilj. Revizor mora zato znova oceniti tveganje pri vzorčenju, pri tem pa si pomaga z upoštevanjem izidov drugih revizijskih postopkov. S tem zniža tveganje pri vzorčenju s pridobitvijo dodatnih revizijskih dokazov.

3.6. Opredelitev obsega preverjanja podatkov

Pri ugotovitvi o učinkovitosti in zanesljivosti delovanja notranjih računovodskih kontrol revizor opredeli obseg preverjanja podatkov za vsako podjetje posebej glede na konkretne okoliščine. Smiselno je, da s čim manjšim obsegom preveritve zagotovi dovolj dokazov o obstoju in uspešnosti delovanja kontrolnih postopkov. Preveritev notranjih računovodskih kontrol običajno opravi z vzorčenjem.

V vseh primerih, ko revizor ugotovi, da kontrolni postopki delujejo zanesljivo, popolno in točno, je obseg revidiranja podatkov v evidencah in računovodskih izkazih manjši kot v primerih njihovega nepopolnega delovanja. S preveritvijo delovanja notranjih računovodskih kontrol se revizor prepriča v delovanje sistema. Preverjanje je usmerjeno na pomembne postavke v računovodskih izkazih, ki jih revizor opravi v zaključni fazi revizije (Menard, 1992, str. 93–94).

4. POROČANJE O NOTRANJIH KONTROLAH

4.1. Pomen poročila o notranjih kontrolah

Oblikovanje in vzdrževanje sistema notranjega kontroliranja je izključno v rokah posloводства in ne revizorja. Lahko pa revizor v povezavi s tem poslovodstvu ponudi pomoč v obliki poročanja o pomembnih pomanjkljivostih v sistemu notranjega kontroliranja ter predlaga popravke in izboljšave (Guy, Alderman, Winters, 1996, str. 227).

Revizijske hiše, ki izdelavi poročila o notranjih kontrolah podjetja dajejo velik pomen, lahko na tak način pokažejo svojo kakovost in izkušnje v reviziji, s tem pa pripomorejo k lažjemu vzpostavljanju stika z revidiranim podjetjem, pa tudi k boljšemu razumevanju med revizorjem in poslovodstvom ter k poudarjanju pomena storitev zunanje revizije. Ne nazadnje predstavlja poročilo o notranjih kontrolah tudi določeno zaščito za revizorja, če se kasneje odkrijejo poneverbe ali druge izgube (Hočevár, 1990, str. 47).

4.2. Okoliščine, o katerih poročajo revizorji

Okoliščine, o katerih je treba poročati, so tiste, na katere revizor naleti med proučevanjem sistema notranjega kontroliranja in za katere presodi, da morajo biti zaradi svojega vpliva na učinkovitost in uspešnost metod in postopkov notranjega kontroliranja sporočene poslovodstvu podjetja oziroma njegovemu revizijskemu odboru, če ta obstaja. Poročanje ni potrebno, če so pristojni s pomanjkljivostmi v podjetju že seznanjeni ter jih tudi razumejo in upoštevajo. Do takšnih situacij lahko pride na primer, če se poslovodstvo določenih pomanjkljivosti zaveda, vendar jih ne namerava odpraviti, ker bi bilo to stroškovno neracionalno (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 295).

Te okoliščine torej predstavljajo določene pomembne pomanjkljivosti v oblikovanju ali delovanju notranjih kontrol podjetja, ki bi lahko bistveno vplivale na sposobnost evidentiranja, obdelovanja in povzemanja računovodskih informacij kot tudi poročanja v skladu s trditvami v računovodskih izkazih (Guy, Alderman, Winters, 1996, str. 228).

Poudariti je treba, da revizor ni posebej zavezan k iskanju okoliščin, o katerih je treba poročati, zato se poročanje nanaša samo na tiste okoliščine, ki jih odkrije pri spoznavanju sistema notranjega kontroliranja ter preizkušanju notranjih kontrol in podatkov. Prav tako ni nujno, da poroča o okoliščinah, ki se nanašajo na celotno poslovno leto, ki je predmet revidiranja. Poročilo o notranjih kontrolah lahko sestavi že v predreviziji, ko je ponavadi opravljena tudi glavnina proučevanja notranjih kontrol, in ga odda, ko revizija še ni zaključena. Ali ga bo oddal prej ali ob zaključku revizije, je odvisno predvsem od pomembnosti ugotovljenih pomanjkljivosti in potrebe po hitrem posredovanju v smislu njihovega odpravljanja.

4.3. Vrste poročil o notranjih kontrolah

O okoliščinah, o katerih je treba poročati, lahko revizor poda pisno ali ustno poročilo (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 294).

Ustno poročilo mora biti posebej dokumentirano v revizijskem gradivu. Oblika dokumentiranja ni posebej predpisana, razvidno pa mora biti, o katerih okoliščinah je revizor poročal, komu je poročal in kdaj.

V pisnem poročilu naj bi bilo posebej navedeno, da je namen revizije izdaja mnenja o računovodskih izkazih podjetja in ne izdelava zagotovila o delovanju notranjih kontrol ter da je poročilo o notranjih kontrolah namenjeno izključno revizijskemu odboru, poslovodstvu in drugim zaposlencem v podjetju, ter določenim posebnim agencijam, ki so zahtevale izvod poročila (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 48). Poleg teh

navedb naj bi bile v pisnem poročilu posebej definirane in opisane tudi okoliščine, o katerih revizor poroča.

5. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL V PODJETJU A

V tem delu diplomskega dela je na primeru konkretnega podjetja opisano revidiranje notranjih kontrol, ki smo ga izvedli skupaj z zaposlenci v revizijski družbi. Začela bom s predstavitvijo revidiranega podjetja in nadaljevala s preveritvijo njegovih notranjih kontrol, ki bo zajemala seznanitev z okoljem kontroliranja, revidiranje notranjih kontrol s področij nabave blaga in storitev, prodaje blaga in storitev, osnovnih sredstev ter blagajniškega poslovanja. Pri revidiranju podjetja A smo si pomagali z vprašalniki o notranjih kontrolah (Glej Prilogo, na str. 1–4).

Revizijski pristop se načrtuje tako, da v sodelovanju z revidiranim podjetjem revizor prouči splošne okoliščine in glavne značilnosti poslovanja v določenem obdobju, ki na koncu vplivajo na računovodske izkaze. Pri tem odkriva najpomembnejša tvegana področja, ki zadevajo poslovanje podjetja, to so tveganje pri delovanju (nedoseganje zastavljenih ciljev), tveganje napačnega prikazovanja podatkov v računovodskih izkazih in končno tveganje, da se pomembne napake ne odkrijejo. Vsa ta tveganja je z dobro izdelanim informacijskim sistemom in z njim povezanim sistemom notranjih kontrol v podjetju mogoče zmanjšati.

Pri tem revizor ugotavlja, v kolikšni meri delujejo notranje računovodske kontrole v posameznih ciklih poslovanja. S temi ugotovitvami nato v zaključni stopnji revizije lahko načrtuje, v kolikšni meri je še potrebno obsežno preverjanje podatkov, ali pa je pri dobrih notranjih kontrolah zadosten analitičen in le delno podrobni pregled podatkov.

5.1. Predstavitev podjetja A

Podjetje A posluje od leta 1990 in je v tem času postalo eno od vodilnih slovenskih podjetij na področju informacijsko-komunikacijskih tehnologij in informacijske podpore poslovnih procesov.

Podjetje je bilo vpisano v sodni register pod številko registrskega vložka 1/102970/00 pri Okrožnem sodišču v Ljubljani, Oddelek za gospodarsko sodstvo pod številko sklepa SRG 199902773 z dne 8. 7. 1999.

Osnovni cilj je zagotavljanje celovite podpore vsem informacijskim funkcijam in procesom strank, od osebnih računalnikov do največjih strežniških sistemov, od svetovanja pri izbiri opreme do sistemske integracije in razvoja prilagojenih programskih rešitev, od

izobraževanja uporabnikov do celovite ponudbe vzdrževanja vseh vrst informacijskih sistemov in opreme. Podjetje je partner največjih svetovnih računalniških podjetij. Njegovo ponudbo dopolnjujejo storitve vzdrževanja in podpore, izobraževanja in svetovanja, sistemske integracije ter razvoja celovitih informacijskih sistemov. Leta 1998 je pridobilo certifikat ISO 9001 kot dokaz zavezanosti prepričanju o stalnem izboljšanju kakovosti poslovnih procesov, storitev in rešitev.

Je eno od vodilnih slovenskih računalniških podjetij, ki je svojo strategijo zasnovalo na usmeritvi v prodajo celovitih informacijskih sistemov, s poudarkom na prodaji lastnih rešitev. Ima ustrezno infrastrukturo in visoko usposobljene kadre ter neguje dobre odnose s kupci in dobavitelji. Različni dobavitelji in njihove različne strategije so mu prinesli mnogo dragocenih izkušenj, ki jih s pridom uporablja pri načrtovanju svojih usmeritev.

Prednost podjetja je tesno sodelovanje s ključnimi kupci, ki so v veliki večini večja slovenska podjetja, pa tudi druga podjetja in posamezniki, ki od podjetja A zahtevajo in dobijo opremo in storitev, ki je za njih optimalna. Podjetje je s to strategijo pridobilo mnogo zvestih kupcev, ki tvorijo dobro osnovo za nadaljnji razvoj.

Je edini distributer in sistemski integrator podjetja Sun Microsystems ter eden največjih poslovnih partnerjev podjetij Oracle in IBM v Sloveniji.

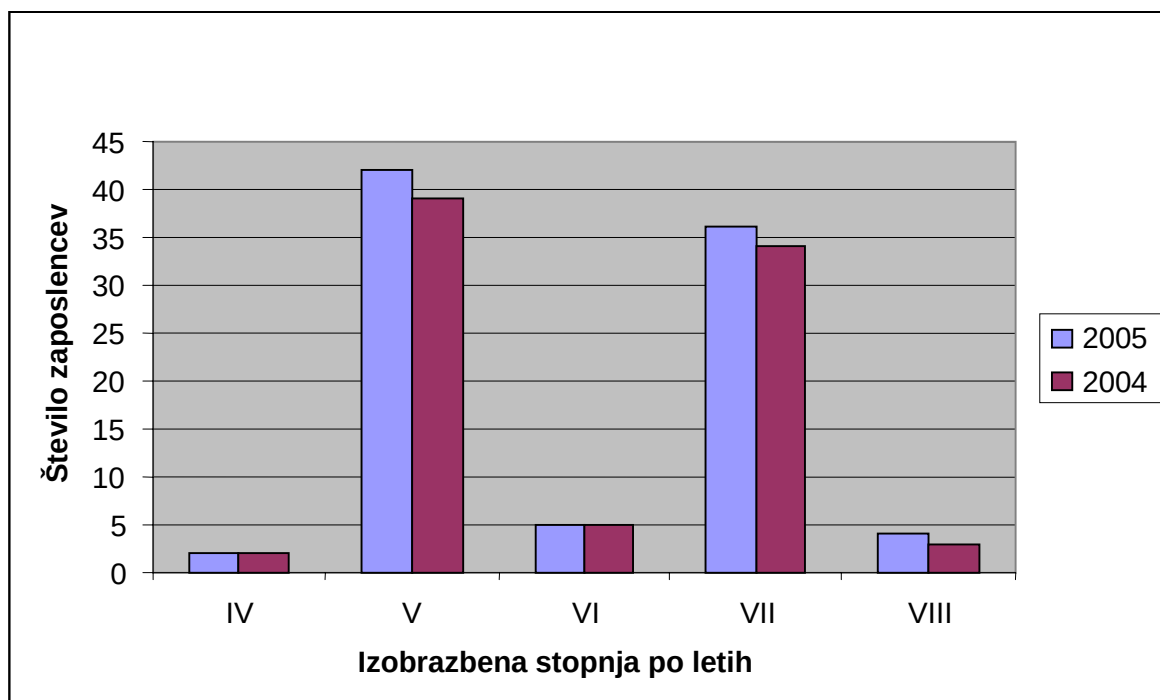
Glavne dejavnosti podjetja, povzete po standardni klasifikaciji, so:

- trgovina na debelo s pisarniškimi stroji in računalniško opremo;
- svetovanje o računalniških napravah;
- svetovanje in oskrba z računalniškimi programi.

Konec poslovnega leta 2005 je imelo podjetje 89 zaposlencev, katerih izobrazbena struktura je bila:

- | | |
|----------------------|-------|
| - poklicna šola | 2 %; |
| - srednja šola | 47 %; |
| - višja šola | 6 %; |
| - visoka šola | 18 %; |
| - univerzitetna šola | 22 %; |
| - magisterij | 5 %. |

Slika 1: Pregled zaposlencev po izobrazbi



Vir: Interno gradivo podjetja A, 2005.

V letu 2005 je podjetje doseglo 4,5 milijarde SIT prihodkov od prodaje, kar predstavlja 13,6-odstotno rast v primerjavi s predhodnim letom. Čisti dobiček je znašal 232,7 milijona SIT, kar predstavlja 196,5-odstotno rast v primerjavi s predhodnim letom. Tolikšnemu porastu čistega dobička je botroval finančni prihodek 119,38 milijona SIT od prodaje podjetja B. Sicer so beležili tudi rast obsega prodaje. Na prodajo je vplivalo tudi ugodno gibanje ameriškega dolarja, od katerega je v veliki meri odvisna nabavna vrednost njihovih prodajnih proizvodov.

5.2. Preveritev notranjih kontrol podjetja A

5.2.1. Seznanitev z okoljem kontroliranja

Podjetje vsak mesec pripravlja poročila o prodaji, konec leta pa izdela letno poročilo. Bilance sestavlja mesečno, četrtno in letno (za banke). S sistematizacijo delovnih mest ima jasno opredeljene dolžnosti in pooblastila za vsako raven odločanja. Pravilnika o delovnih razmerjih nima, ima pa splošni akt podjetja. Upošteva se kolektivna pogodba za trgovinsko dejavnost. Notranja revizija v podjetju ne obstaja.

Podjetje vsako leto sestavi letni plan prodaje po sektorjih, v katerem primerjajo plan in realizacije četrtno ter na letni ravni. Organizirano ima lastno računovodstvo.

Računalniški programi mu omogočajo kakovostne informacije, ki služijo za potrebe analiz na ravni posloводства in računovodstva.

5.2.2. Revidiranje notranjih kontrol s področja nabave blaga in storitev

5.2.2.1. Opis postopka nabave blaga in storitev

Podjetje navadno nima sklenjenih pogodb s stalnimi dobavitelji. Blago naroča glede na povpraševanje in predvideno prodajo. S prejemom blaga in kreirano dobavnico skladiščnik oblikuje prevzemnico. Skladiščnik prevzemnic ne podpisuje, ker je s sistemom elektronskega poslovanja razvidno, kdo je za prevzem odgovoren (uporaba gesel). Vse prejete račune dobaviteljev tajnica vpiše v poštno knjigo in opremi z žigom. Računi se nato oddajo v računovodsko službo, kjer jim po pregledu ustreznosti računa in prejetih podpisih odgovornih dodelijo ustrezno vhodno številko in jih opremijo z žigom. Vsi računi se kontrolirajo z ustrezno dokumentacijo dobavitelja (dobavnice, pogodbe).

Knjigovodja odnese račun odgovorni osebi v podpis (podpiše oseba, ki naroči blago) in ga takoj dobi nazaj, zato ne vodijo posebne evidence o nelikvidiranih fakturah. Če je oseba, odgovorna za podpis (naročnik blaga), odsotna, knjigovodja z naročilnico preveri ustreznost računa in posreduje naprej. Likvidator podpiše račun kasneje. Direktor račune dobi na vpogled, vendar jih ne podpiše.

V računovodski službi se računi za storitve kontirajo, računi za blago pa ne, ker so konti programsko določeni. Analitična evidenca dobaviteljev je ustrezna, obveznosti se avtomatsko prenesejo v glavno knjigo. Občasno se opravi kontrola.

Nad nezaračunanimi prevzemi in zaračunanimi še neizvršenimi prevzemi jim programski sistem Navision omogoča jasn pregled. Nerešene reklamacije se rešujejo sproti po potrebi. Analitične evidence se usklajujejo 31. 12. vsako leto – poslani izpiski odprtih postavk.

Do zamud pri plačilih navadno ne prihaja. Plačevanje storitvenih računov in računov za blago poteka na enak način. Računovodja naredi seznam zapadlih obveznosti v excelu in jih posreduje vodji skupnih služb. Ta se nato odloči o njihovem plačilu, in če ne želi, da se plačilo opravi, ga v tabeli prečrta. Knjigovodja nato naredi končni seznam obveznosti v plačilo, s katerim tudi opravi plačila po SKB netu ali Factor banki. Da se plačila lahko opravijo, sta potrebni obe gesli, in sicer od vodje skupnih služb (z geslom potrdi plačilo) ter od knjigovodje (z geslom plačilo izvede). Plačila se sproti zapirajo (ročno) in kontrolirajo.

Zaloge se porabljajo po metodi zaporednih cen. Knjiženje zalog se izvede enkrat na mesec in se nato avtomatsko prenesejo v glavno knjigo. Ker pri zalogah avtomatski prenos

povzroča težave, mesečno preverjajo spremembe knjiženih zalog. Popis zalog se izvaja konec leta ali med letom po potrebi.

5.2.2.2. Testiranje notranjih kontrol nabave blaga

Pri preizkusu delovanja notranjih kontrol pri nabavi blaga smo se osredotočili na izbrane prejete račune v juliju 2005, pri čemer smo preverjali:

- ali se prejeti računi glasijo na ustreznega prejemnika;
- ali je razviden datum prejema dobaviteljevega računa;
- ali ima račun dobavitelja ustrezne priloge in se z njimi ujema,
- ali je račun dobavitelja evidentiran v pravilno obračunsko obdobje;
- ali je račun likvidirala pooblaščen oseba;
- ali je račun evidentiran na saldakonte dobaviteljev v pravilnem znesku;
- ali je račun evidentiran v pravilno davčno obdobje;
- ali je preračun obveznosti iz tuje valute v tolar pravilen;
- usklajenost z glavno knjigo.

Prejete račune za blago smo preverjali s konto kartico glavne knjige za julij 2005. Za izbrane račune smo preverili tudi njihovo evidentiranje v davčno knjigo. Pregledali smo za 342 milijonov SIT novih nabav blaga v juliju 2005.

Nepravilnosti nismo zasledili.

5.2.2.3. Testiranje notranjih kontrol nabave storitev

Pregled računov se je nanašal na stroške obdobja od 1. 1. 2005 do 31. 8. 2005. Vključeval je:

- preveritev uvrščenosti stroškov v ustrezna obdobja;
- preveritev uvrščenosti stroškov na konte glede na njihovo vsebino;
- preveritev podpisov v likvidacijo računov;
- preveritev, ali je račun evidentiran na saldakonte dobaviteljev v pravilnem znesku;
- preveritev pravilnosti glede odbijanja DDV;
- preveritev pravilnosti računov in njihove skladnosti z morebitnimi podlagami;
- -preveritev skladnosti računov pomembnejših dobaviteljev in računov najemnin s sklenjenimi pogodbami.

Pri pregledu stroškovnih kartic v obdobju od januarja do avgusta 2005 smo ugotovili naslednje pomanjkljivosti:

- a) Pri storitvenih fakturah, ki so jih izstavili študentski servisi, smo ugotovili, da pri izdanih in potrjenih napotnicah za posamezne študente ni bilo specifikacije opravljenih

ur po dnevih, ki so osnova za obračun in so dokazilo za nastali poslovni dogodek. Zato smo jim predlagali, da izdelajo interni dokument, iz katerega bo razvidno:

- kateri študent je opravljal študentsko delo;
- ura prihoda in odhoda študenta;
- podpis študenta za posamezni dan;
- podpis odgovorne osebe, ki potrdi pravilnost obračuna.

- b) Pri nekaterih knjiženih stroških smo ugotovili, da se strošek vsebinsko ne nanaša na konto, na katerem je knjižen, zato smo jim priporočali večjo pazljivost pri določanju vrste stroška (ustrezno upoštevanje kontnega načrta).
- c) Pri nekaterih kontih smo zasledili nerazmejevanje stroškov glede na pravilno poslovno obdobje. Pri evidentiranju stroškov smo jim predlagali večjo pozornost glede na razporejanje v pravilno poslovno obdobje, predvsem razmejevanje konec leta.
- d) Pri pregledu stroškov reprezentance smo ugotovili, da račune za stroške gostinskih storitev ne opremljajo z navedbo udeležencev in namenom pogostitve. Predlagali smo jim opremljanje računov z navedenimi elementi, ki so podlaga za knjiženje stroškov reprezentance in s tem znižanje tveganja davčno nepriznanih odhodkov.

5.2.3. Revidiranje notranjih kontrol s področja prodaje blaga in storitev

5.2.3.1. Opis postopka prodaje blaga

Vrsta, količina in stanje odpravljenega blaga se kontrolirajo s štetjem pri prodaji računalnikov. Skladiščnik ali komercialist po računalniško pridobljenih predpripravih iz posameznih oddelkov pripravi blago in izdela dobavnico. Odpremi dokument je dobavnica, izdajnic nimajo. Blago se izda z izpisano dobavnico. Račun izdela komercialist najkasneje v osmih dneh od prevzema, in sicer po izdani dobavnici. Mnogokrat se na željo stranke dobavnici z odpremo blaga že priloži račun. Evidenco o odpravljenem blagu vodijo računalniško, kjer se vpišejo vse dobavnice in se ob izdelavi računa zaprejo odprte postavke. S tem je omogočen pregled še odprtih dobav. V podjetju tako vedno najprej odpremi blago in šele nato izdajo račun, zato je treba dnevno voditi evidenco o odpravljenem blagu.

Cene so določene v ceniku, ki ga sestavi komercialist. Obstajajo tudi pogodbe za enkraten posel, kjer se cene razlikujejo od cen v ceniku. Celoletnih pogodb nimajo. Računalniški program jim ponudi ceno, vendar jo komercialist sam spremeni glede na dogovorjeno ceno s stranko.

Sistem knjiženja izdanih računov poteka tako, da skladiščnik ali komercialist izda dobavnico, s katero se v osmih dneh izda račun in se tako vsi računi avtomatsko prenesejo

v knjigo izdanih računov. Izdani računi so shranjeni v tajništvu in nikoli ne pridejo v računovodsko službo. Računovodja si tako ob obračunu DDV-ja sam računalniško izpiše izdane račune. Z izdajo računa se avtomatsko tudi razbremenijo zaloge blaga v blagovnem knjigovodstvu. Odvisni stroški se zbirno razknjižijo enkrat mesečno s temeljnico.

Dobropisi se izdajajo za posamezne reklamacije ali dogovorjene popuste po pogodbi, ki jih izstavijo komercialisti. Račune podpišejo referenti po oddelkih. V programu dobropisov imajo dejanske dobropise, ki jih izdajo strankam, in dobropise, kjer gre dejansko za storno njihovih računov.

Popravki terjatev do kupcev v zadnjih letih niso bili oblikovani. Sporne terjatve do kupcev tako prenesejo na poseben konto za dvomljive in sporne terjatve. Kontrolo nad njimi opravlja vodja računovodstva. Pregled nad plačili se izvaja dnevno, izterjave plačil se opravljajo telefonsko. Ustrezna evidenca o prejetih plačilih se vodi po transakcijskem računu in saldakontih. Konec leta se izdajo izpiski odprtih postavk. Kontrolo nad vsemi evidencami in konti v glavni knjigi izvaja vodja računovodske službe. Kontiranje omogoča računalniški sistem. Konti so avtomatsko programirani, kar pomeni, da ob vnosu določenega artikla program sam izbere ustrezen konto.

Maloprodaja se izvaja na sedežu firme. Postopek je enak kot pri veleprodaji. Registrskih blagajn nimajo. Stranka prinese denar, komercialist izda račun, ga nese v računovodsko službo, kjer izdajo blagajniški prejemek. Blagajno knjižijo tedensko v glavno knjigo, kjer ročno preverjajo ustreznost in pravilnost vseh dokumentov. Gotovino še isti ali naslednji dan odnese kurir na banko. Drugi način plačila je elektronsko plačilo, kjer se samo izda račun.

5.2.3.2. Opis postopka prodaje storitev

Storitveni računi se izdajo glede na opravljene ure, ki so razvidne iz delovnih nalogov, ali na podlagi pogodb, predvsem pri mesečnih računih, kjer kontrolo opravljata knjigovodja in vodja skupnih služb.

Cenik je sestavljen za urne postavke ali za posamezen posel, ko ur ni mogoče določiti (na primer menjava računalniškega diska). Cene določa vodja servisa. Izdane storitvene račune pred knjiženjem podpiše knjigovodja, če gre za fakture, izdane na podlagi pogodbe, sicer podpišejo fakture odgovorni za njen nastanek. Ob knjiženju se te fakture avtomatsko prenesejo v glavno knjigo.

Nadzor nad plačili se izvaja dnevno, in sicer ob tem, ko se poknjiži izpisek banke. Plačila knjiži knjigovodja, ki opravi tudi izterjavo.

5.2.3.3. Testiranje notranjih kontrol prodaje blaga in storitev

Pri preizkusu delovanja notranjih kontrol na področju prodaje proizvodov in storitev smo se osredotočili na pregled računov v juliju 2005. Preverjali smo:

- ali se izdani računi glasijo na ustreznega kupca;
- ustreznost datuma opravljene storitve;
- pravočasnost izdaje računa glede na dejansko opravljene storitve;
- ali se ujema dobavljena količina, razvidna iz dobavnice, z izstavljenim računom;
- ali je račun evidentiran v pravilno davčno obdobje;
- ali je račun evidentiran v pravilno poslovno obdobje;
- ali so izpolnjene formalne zahteve vsebine računa (podpis izdajatelja, datum);
- ali je višina zneska knjiženih terjatev v saldakonte pravilna;
- usklajenost z glavno knjigo.

Preko konto kartice in knjige DDV smo pregledali izdane fakture v juliju 2005 v višini 381 milijonov SIT. Skupaj z nekaterimi računi smo preverili tudi izdaje blaga v višini 269 milijonov SIT.

Pri pregledu delovanja notranjih kontrol na področju prodaje trgovskega blaga in storitev smo ugotovili nekatere nepravilnosti:

- a) Pri nekaterih pregledanih izdanih računih ni bilo podpisa odgovornih oseb, zato smo jim predlagali večjo doslednost pri podpisovanju knjigovodskih listin.
- b) Pri pregledu izdanih računov in v povezavi s tem evidentiranih poslovnih odhodkih ter prihodkih smo ugotovili, da so v dveh primerih poslovni odhodki višji od realiziranih poslovnih prihodkov. Priporočali smo jim, da po SRS 4.21. preverijo (še posebej konec poslovnega leta), ali se morajo zaloge prevrednotiti zaradi oslabitve.

5.2.4. Revidiranje notranjih kontrol s področja osnovnih sredstev

5.2.4.1. Opis postopka nabave in odtujitve osnovnih sredstev

Nakup vseh osnovnih sredstev odobri ali vodja skupnih služb ali vodja razvoja. Vrednostnih omejitev ni. Vse nove nabave osnovnih sredstev se knjižijo preko kontov osnovnih sredstev v pridobivanju. Ko gre za nabavo osnovnega sredstva, ki se lahko takoj usposobi, podjetje ne sestavlja zapisnika o prevzemu osnovnega sredstva. Datum aktiviranja je datum opravljene storitve na računu. Za novonabavljena osnovna sredstva, ki se nahajajo do usposobitve za uporabo na osnovnih sredstvih v pridobivanju, se ob aktiviranju sestavi zapisnik o prevzemu osnovnega sredstva oziroma nalog računovodstvu za usposobitev osnovnega sredstva. Datum aktiviranja določi vodja skupnih služb.

Osnovno sredstvo se odtuji/izloči iz poslovnih knjig pri prodaji (izdani račun) oziroma ob inventuri, ko se sestavi zapisnik o izločitvi osnovnega sredstva.

Inventarne številke za novonabavljena osnovna sredstva se določijo računalniško. Likvidacijo računov opravi vodja skupnih služb. Za ugotavljanje pravilne nabavne vrednosti skrbi računovodkinja, ki je odgovorna za osnovna sredstva.

Vsa osnovna sredstva se konec meseca avtomatsko aktivirajo oziroma prenesejo s kontov osnovnih sredstev v pridobivanju na ustrezne konte. Za ta osnovna sredstva obstaja seznam novih nabav. Na tem seznamu ni novih nabav osnovnih sredstev, ki konec meseca niso aktivirana. Pregled se lahko opravi preko kontov osnovnih sredstev v pridobivanju. V analitično evidenco se vse spremembe osnovnih sredstev evidentirajo sproti, saj je prenos v glavno knjigo avtomatski.

Vse odtujitve osnovnih sredstev odobri vodja splošnih služb. Amortizacija se obračunava računalniško. Knjigovodja naredi mesečni dejanski obračun amortizacije. Analitika in glavna knjiga sta usklajeni, saj se prenos opravi avtomatsko. Osnovna sredstva se popišejo enkrat letno in so zavarovana pri Zavarovalnici Triglav.

5.2.4.2. Testiranje notranjih kontrol nabave in odtujitev osnovnih sredstev

Pri preverjanju izkazanih novonabavljenih in odtujenih osnovnih sredstev smo preverjali naslednje:

- ali so novonabavljena osnovna sredstva izkazana v vrednostih, ki izhajajo iz temeljnih knjigovodskih listin;
- ali se med letom gibanje osnovnih sredstev odrazi tako v registru osnovnih sredstev kot tudi v glavni knjigi;
- ali se sestavljajo zapisniki o prevzemu osnovnega sredstva;
- ali so datumi aktiviranja novih osnovnih sredstev pravilno določeni;
- ali so amortizacijske skupine/stopnje pravilno določene;
- ali obstajajo za vse odtujitve osnovnih sredstev ustrezne knjigovodske listine;
- ali so odtujitve osnovnih sredstev pravilno časovno evidentirane v poslovnih knjigah;
- kakšen dobiček oziroma izguba je ustvarjena pri prodaji osnovnih sredstev.

Pridobili smo seznam novih nabav iz registra od januarja do septembra 2005. Do 31. 8. 2005 je podjetje nabavilo za 294 milijonov SIT novih osnovnih sredstev. Od tega jih je bilo 31. 8. 2005 aktiviranih za 52 milijonov SIT. Pregledali smo vse nove nabave osnovnih sredstev in vse pripadajoče odvisne stroške.

Do 31. 8. 2005 je podjetje odtujilo (prodalo) osnovna sredstva v nabavni vrednosti 3 milijone SIT. Pregledali smo vse odtujitve osnovnih sredstev in preverili tudi prihodke od prodaje osnovnih sredstev.

Pri pregledu prihodkov od prodaje osnovnih sredstev smo ugotovili, da so za prodajo osnovnega sredstva proračunskemu uporabniku evidentirani prihodki, pri pregledu dokumentacije pa smo ugotovili, da osnovno sredstvo ni bilo izločeno, ker naj bi po napovedih kupec račun zavrnil. Predlagali smo jim, da naj evidentirane prihodke stornirajo.

Drugih nepravilnosti nismo zasledili.

5.2.5. Revidiranje notranjih kontrol s področja blagajniškega poslovanja

5.2.5.1. Opis postopka blagajniškega poslovanja

Analitična evidenca o blagajniškem poslovanju je vodena računalniško. Knjigovodske listine (blagajniški prejemki, blagajniški izdatki) se ob izdajah in pologih izdajajo z ustrezno podlago (račun, potni nalog). Knjigovodske listine se številčijo zaporedno, izdajatelji in prejemniki jih ustrezno podpisujejo.

Dnevni izkupički se navadno na transakcijski račun polagajo naslednji dan.

Prenos v glavno knjigo je polavtomatski. Opravi se ga vsaj enkrat mesečno. Iz blagajne se najprej naredi prenos v računalniški sistem Navision, kjer se nato oblikuje temeljnica, ki jo knjigovodja najprej pregleda in nato knjiži.

Podjetje spoštuje sklep o blagajniškem maksimumu.

5.2.5.2. Testiranje notranjih kontrol blagajniškega poslovanja

V vzorec smo izbrali stroškovno blagajno in pregledali pet njenih blagajniških dnevnikov v zaporedju od številke 35 z dne 22. 6. 2005 in do številke 39 z dne 12. 7. 2005. Blagajniški dnevniki se vodijo sprotno. Blagajniški maksimum v vzorcu ni bil presežen.

Nepravilnosti nismo zasledili.

Iz opisanih postopkov notranjih kontrol lahko razberemo, da so notranje kontrole pri predstavljenem podjetju dejansko vzpostavljene in delujejo. Računovodske informacije so zanesljive in ustrezno računalniško podprte. Proučili smo del notranje poslovne dokumentacije, zlasti knjigovodske, in njen krogotok ter način izpolnjevanja knjigovodskih listin. V končni fazi revizije smo se zaradi učinkovitih notranjih kontrol osredotočili na

preveritev podatkov revidiranega podjetja ter tako v hitrejšem času in z manj stroški zaključili revizijo.

6. SKLEP

V uvodu sem opozorila na velik pomen revidiranja podjetij in na pomen obstoja učinkovitih notranjih kontrol v podjetju, saj dober sistem notranjega kontroliranja resnično zmanjša možnost nastanka napak v računovodskih izkazih in revizorju omogoča zmanjšati obseg njegovega dela.

Prav tako sem poudarila pomen poznavanja okolja kontroliranja, brez katerega ni mogoče dobro preizkusiti delovanja notranjih kontrol niti dobro preveriti podatkov. Potreba po poznavanju kontrolnega okolja tako za revizorja kot tudi za poslovodstvo pripelje do večje povezanosti in močnejšega sodelovanja poslovodstva in revizorja, saj si za doseg tega enotnega cilja oba izmenjata izkušnje in poglede ter tako svoje znanje nenehno dopolnjujeta. Na tak način obstaja možnost, da bo revizor postal zaupnik poslovodstva in s tem se bo zagotovilo tudi to, da bodo računovodski izkazi podjetij resnično kazali pravo in pošteno sliko.

Notranje kontrole so najprej pomembne z vidika podjetja samega. Ustrezno oblikovan splet metod in postopkov notranjega kontroliranja, ki tudi deluje, predstavlja osnovo doseganja določenih ciljev podjetja.

Pri spoznavanju notranjih kontrol so ključne informacije, ki jih revizor pridobi v pogovoru z zaposlenci. Revizor ima priložnost spoznati ključne ljudi v podjetju ter njihove naloge, odgovornosti in pooblastila, pristop poslovodstva k vodenju podjetja in njegov odnos do notranjega kontroliranja. Pri spoznavanju notranjih kontrol in prikazu spoznavanja notranjih kontrol pridobi revizor tudi splošen pregled nad strukturo podjetja, ugotovi organiziranost posameznih oddelkov in njihovo medsebojno povezanost, poleg tega pa se lahko podrobno seznani s potekom pomembnih poslovnih dogodkov ter načinom njihove obdelave, evidentiranja in izkazovanja v poslovnih knjigah.

Informacije, ki jih revizor pridobi pri spoznavanju in prikazu spoznavanja notranjih kontrol ter kasneje pri preizkušanju notranjih kontrol, če se zanj odloči, pripomorejo k temu, da lahko zmanjša potreben obseg preizkušanja podatkov za tiste vrste poslovnih dogodkov ali uradnih trditev v računovodskih izkazih, za katere se je izkazalo, da so podprti z ustrezno oblikovanimi metodami in postopki notranjega kontroliranja, ki tudi učinkovito delujejo. Tako se bo omejil na obsežnejše preizkuse podatkov samo za tiste poslovne dogodke ali trditve v računovodskih izkazih, za katere notranje kontrole niso bile ustrezno ali sploh niso bile oblikovane ali ne delujejo učinkovito, s tem pa bo porabil tudi bistveno manj časa za preizkušanje podatkov.

Poslovodstvo podjetja pričakuje od revizorja mnenje o kakovosti poslovnega sistema glede na dobro poslovno prakso in računovodske standarde. Revizor mora opozoriti vodstvo podjetja na ugotovljene pomanjkljivosti in predlagati možne izboljšave, hkrati pa mora pohvaliti tista področja, kjer so ugotovitve pozitivne.

Revidiranje notranjih kontrol je za podjetja posebnega pomena predvsem zato, ker se z vplivom na notranji kontrolni sistem zmanjšuje verjetnost nastopa tveganj pri poslovanju, ki posredno vplivajo na doseganje ekonomskih ciljev podjetja.

Analiza v podjetju A je pokazala:

- podjetje ima dobro zasnovan in tudi z ustreznimi organizacijskimi navodili in predpisi opisan sistem notranjega kontroliranja na področjih nabave, prodaje, osnovnih sredstev ter blagajniškega poslovanja;
- poslovodstvo podjetja zelo dobro skrbi za pravilno delovanje kontrolnih postopkov na področjih nabave, prodaje, osnovnih sredstev in blagajniškega poslovanja, ki so podkrepljeni s standardom kakovosti ISO 9001;
- pri izpolnitvi vprašalnikov o notranjih kontrolah na področjih nabave, prodaje, osnovnih sredstev in blagajniškega poslovanja smo ugotovili, da kontrolni postopki pri posameznih transakcijah zagotavljajo odobrenost, popolnost, natančnost in ažurnost evidenc;
- s preverjanjem delovanja obstoječih notranjih kontrol v nabavnem in prodajnem ciklu ter na področjih osnovnih sredstev in blagajniškega poslovanja smo ugotovili, da delujejo te kontrole popolno, zanesljivo in neprenehoma;
- dolžnosti pri izvajanju kontrolnih postopkov so porazdeljene med različne osebe in s tem ustrezno razmejene.

Glede na navedene ugotovitve ocenjujem, da v podjetju A kontrolni postopki zagotavljajo uresničitev kontrolnih ciljev ter predstavljajo resnično in pošteno sliko teh delov poslovanja podjetja.

LITERATURA

1. Arens Alvin A., Elder Randal J., Beasley Mark S.: Auditing and Assurance Services. An Integrated Approach. Tenth Edition. New Jersey : Pearson Education International, 2005. 791 str.
2. Barišić Maja: Revidiranje notranjih kontrol. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1997. 35 str.
3. Carmichael Douglas R., Wilingham John J., Schaller Carol A.: Auditing Concepts and Methods. A Guide to Current Theory and Practice. Sixth Edition. London : The McGraw-Hill Companies, Inc., 1996. 656 str.
4. Guy Dan M., Alderman C. Wayne, Winters Alan J.: Auditing. Fourth Edition. Boston : The Dryden Press, Harcourt Brace College Publishers, 1996. 889 str.
5. Hayes Rick et al.: Principles of Auditing. An Introduction to International Standards on Auditing. Second Edition. London : Pearson Education, 2005. 692 str.
6. Hočevar Marko: Revidiranje internih kontrol v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1990. 109 str.
7. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 169 str.
8. Kostanjšek Karmen: Metodika revidiranja notranjih kontrol v proizvodnem podjetju. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 39 str.
9. Mahnič Marjan: Metodika revidiranja proizvodnega področja v podjetjih z vidika zasnove in delovanja notranjih kontrol. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1992. 102 str.
10. Menard Vera: Vrste notranjih kontrol v podjetju, ki zagotavljajo resničnost in poštenost letnih računovodskih izkazov. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1992. 100 str.
11. Menard Vera et al.: Revidiranje notranjih kontrol podjetja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije; Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 122 str.
12. O'Reilly Vincent M. et al.: Montgomery s Auditing. Eleventh Edition. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 1990. 1150 str.

13. Odar Marjan: Pomen notranjih kontrol in predvsem kontrolnega okolja pri revidiranju. *Revizor*, Ljubljana, 8(1997), 6, str. 7–19.
14. Pfajfar Lovrenc, Arh Franc: Statistika 1 z zgledi. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 307 str.
15. Ricchiute David N.: Auditing. Third Edition. Cincinnati : South-Western Publishing Co., 1992. 805 str.
16. Taylor H. Donald, Glezen William G.: Revidiranje: Zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
17. Turk Ivan: Revidiranje letnih računovodskih izkazov. *Revizor*, Ljubljana, 2(1991), 2, str. 53–67.
18. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije; Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 282 str.
19. Wallace Wanda A.: Auditing. Second Edition. Boston : PWS-Kent, 1991. 1193 str.

VIRI

1. Interno gradivo podjetja A, 2005.
2. Mednarodne smernice za revidiranje. Ljubljana : Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji, Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, 1992. 217 str.
3. Mednarodni revizijski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997. 313 str.

PRILOGA: Vprašalnik o notranjih kontrolah s področja nabave, prodaje, osnovnih sredstev in blagajniškega poslovanja

Kontrolni cilj 1: Preveritev delovanja kontrolnih postopkov na področju nabave blaga

		Ocena delovanja	
	Področje preveritve	Da	Ne
	Prevzem blaga in kalkulacija		
1.1.	Ali se prevzeto blago tehta, šteje?	DA	
1.2.	Ali se ob prevzemu prejemi primerjajo z ustrezno dokumentacijo dobavitelja (dobavnico)?	DA	
1.3.	Ali se prevzete količine vnašajo direktno v analitične evidence (blagovno knjigovodstvo), pri čemer se oblikuje kalkulacija cene kot oblika prevzemnega dokumenta?	DA	
	Prevzem in razdelitev računov		
1.5.	Ali se računi dobaviteljev evidentirajo v pošno knjigo, opremijo z datumi prevzema in ali številčenje pošte omogoča kontrolo vključenosti vseh računov?	DA	
1.6.	Ali je predaja računov v vpogled odgovornim in nadaljnja delitev računov v poštni knjigi označena s podpisi prevzemnikov ali kako drugače?	DA	
	Likvidiranje računov		
1.7.	Ali opremljene račune dobaviteljev pred knjiženjem obveznosti odobri s podpisom na računu odgovorna oseba in ali je ta oseba različna od osebe, odgovorne za opremljanje računov dobaviteljev?	DA	
	Evidentiranje (knjiženje) dobaviteljev		
1.8.	Ali so računi pred knjiženjem ustrezno kontirani?	DA	
1.9.	Ali družba vodi ustrezno analitično evidenco dobaviteljev?	DA	
1.10.	Ali se analitične evidence obveznosti občasno usklajujejo z evidencami dobaviteljev?	DA	
	Plačila (priprava, odobravanje, evidentiranje)		
1.11.	Ali se opravlja kontrola priprave plačilnih instrumentov glede podlag, zapadlosti in višine obveznosti v skladu s predpisanimi postopki v podjetju?	DA	
1.12.	Ali plačilne instrumente podpisujejo pooblaščen osebe, neodvisno od tistih, ki likvidirajo in knjižijo listine in plačila?	DA	
	Popis zalog		
1.13.	Ali se izvaja medletni in letni popis stanja zalog, ali popise izvajajo osebe, ki niso odgovorne za vodenje in evidentiranje zalog?	DA	
	Usklajevanje analitičnih evidenc in glavne knjige		
1.14.	Ali se opravljajo sprotne kontrole uskladitve prometa in stanja analitičnih evidenc zalog in dobaviteljev z glavno knjigo in se s tem tudi kontrolira pravilnost knjiženja podatkov?	DA	

Kontrolni cilj 2: Preveritev delovanja kontrolnih postopkov na področju prodaje blaga

		Ocena delovanja	
Področje preveritve		Da	Ne
VELEPRODAJA			
Začetno evidentiranje odprave trgovskega blaga			
2.1.	Ali se vrsta, količina in stanje odpravljenega blaga kontrolirajo s primernimi metodami (s tehtanjem, štetjem)?	DA	
2.2.	Ali se ob izdaji blaga oblikuje odpremni dokument (dobavnica)?	DA	
2.3.	Ali so odpremni dokumenti kronološko oštevilčeni?	DA	
2.4.	Ali listine odpreme izdajo in kontrolirajo zaposlenci, neodvisno od tistih, ki so odgovorni za zaloge in odobravajo odpravo?	DA	
Izdajanje računov, preverjanje listin in knjiženje			
2.5.	Ali se računi kupcem izdajajo z listinami o dejansko odpravljenem blagu?	DA	
2.6.	Ali se cene na računih primerjajo s cenami, dogovorjenimi s pogodbami, ali cenami iz cenika in ali to delajo zaposlenci, neodvisno od tistih, ki izdajajo račune?	DA	
2.7.	Ali informacijski sistem in organizacija knjigovodstva zagotavljata kontrolo evidentiranja vseh izdanih računov v analitični evidenci in glavni knjigi?	DA	
Dobropisi			
2.8.	Ali se dobropisi izdajo z listinami o dejansko vrnjenem blagu ali prejetih reklamacij?	DA	
Odobranje listin			
2.9.	Ali vse izdane račune pred odpošiljanjem kupcem in knjiženjem na konte terjatev do kupcev dokončno potrdi pooblaščen oseb?	DA	
Kontrola nad plačili			
2.10.	Ali se vodi ustrezna evidenca o prejetih plačilih?	DA	
2.11.	Ali kontrolira evidentiranje prejema plačil pooblaščen oseb?	DA	
Kontrola nad vodenjem evidenc			
2.12.	Ali vodijo analitične evidence zalog blaga zaposlenci, ki niso hkrati tudi skladiščniki?	DA	
Usklajevanje s konti glavne knjige			
2.13.	Ali se stanje analitičnih evidenc blaga in terjatev obdobjno usklajujejo s stanji na kontih glavne knjige?	DA	
MALOPRODAJA			
2.14.	Ali so prodajalne opremljene z registrskimi blagajnami, ki omogočajo povezavo z analitično evidenco zalog?	DA	
2.15.	Ali se v prodajalnah dnevno zaključujejo blagajne in kontrolirajo stanja dnevnega izkupička z registrskim trakom?	DA	
2.16.	Ali se dnevni izkupički dnevno polagajo na transakcijski račun?	DA	
2.17.	Ali so zaloge ustrezno razbremenjene tudi v glavni knjigi?	DA	

Kontrolni cilj 3: Preveritev delovanja kontrolnih postopkov na področju osnovnih sredstev

		Ocena delovanja	
	Področje preveritve	Da	Ne
	NOVE NABAVE		
3.1.	Ali je nakup oziroma gradnjo osnovnih sredstev odobril ustrezni organ upravljanja?	DA	
3.2.	Ali se sestavlja prevzemni zapisnik?	DA	
3.3.	Ali se zagotavlja zaporedno številčenje inventarnih števil?	DA	
3.4.	Ali se opravi ustrezna likvidacija vseh dokumentov, ki se pojavijo pri nabavi osnovnih sredstev?	DA	
3.5.	Ali se kontrolira pravočasnost prenosa osnovnih sredstev v uporabo – določitev datuma aktiviranja?	DA	
	ODTUITVE OSNOVNIH SREDSTEV		
3.6.	Ali je vse odtuitve ustrezno odobrila odgovorna oseba?	DA	
3.7.	Ali so odtuitve pravilno evidentirane?	DA	
	AMORTIZACIJA		
3.8.	Ali se izračun amortizacije zagotavlja računalniško?	DA	
3.9.	Ali računalniški program zagotavlja pravilnost obračuna amortizacije za novonabavljena osnovna sredstva in odtuitve?	DA	
3.10.	Ali se amortizacija obračunava mesečno?	DA	
	KNJIŽENJE IN USKLAJEVANJE ANALITIČNIH EVIDENC IN GLAVNE KNJIGE		
3.11.	Ali se kontrolira knjiženje osnovnih sredstev v analitični evidenci in glavni knjigi, in sicer s pregledom usklajenosti analitike in glavne knjige?	DA	
	OBSTOJ IN VAROVANJE OS		
3.12.	Ali se kontrolira obstoj osnovnih sredstev in se vsaj enkrat na leto popišejo?	DA	
3.13.	Ali so osnovna sredstva ustrezno zavarovana (fizično in pri zavarovalnici)?	DA	
3.14.	Ali pri popisu sodelujejo zaposleni, ki ne evidentirajo osnovnih sredstev?	DA	

Kontrolni cilj 4: Preveritev delovanja kontrolnih postopkov na področju blagajniškega poslovanja

		Ocena delovanja	
		Da	Ne
	Področje preveritve		
4.1.	Ali ima družba določeno odgovorno osebo za vodenje blagajne?	DA	
4.2.	Ali se v družbi vodi ustrezna analitična evidenca o blagajniškem poslovanju – blagajniški dnevnik?	DA	
4.3.	Ali se ob izdajah in pologih denarja izdajajo ustrezne knjigovodske listine (blagajniški prejemki in izdatki) in ali za njih obstajajo ustrezne podlage (račun, potni nalog ...)?	DA	
4.4.	Ali so knjigovodske listine zaporedno oštevilčene?	DA	
4.5.	Ali so vse knjigovodske listine podpisane (izdajatelj, prejemnik)?	DA	
4.6.	Ali se dnevni izkupički redno polagajo na transakcijski račun – v skladu s pravilnikom o plačevanju z gotovino?	DA	
4.7.	Ali so knjigovodske listine ustrezno kontirane?	DA	
4.8.	Ali knjiži blagajno v glavno knjigo oseba, ki ne vodi blagajne?	DA	
4.9.	Ali se opravlja kontrola stanja analitične evidence in glavne knjige?	DA	
4.10.	Ali ima družba določen blagajniški maksimum in ali ga spoštuje?	DA	

Vir: Interno gradivo družbe A, 2005.