

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL NABAVNE
FUNKCIJE V DRUŽBI A**

Ljubljana, avgust 2006

ANA JAMA

IZJAVA:

Študentka Ana Jama izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marjana Odarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 30. 08. 2006

Ana Jama
Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. OPREDELITEV REVIDIRANJA	2
2.1 Nadziranje	2
2.2 Vrste revidiranja	3
2.3 Namen revizije in razlogi za revidiranje	4
2.4 Temeljni koncepti izvajanja revizije	6
2.4.1 Pomembnost	6
2.4.2 Revizijsko tveganje	7
2.4.3 Revizijski cilji	10
2.5 Proces revidiranja	10
2.5.1 Načrtovanje revizije	11
2.5.2 Spoznavanje in preizkus sistema notranjega kontroliranja	12
2.5.3 Preizkusi podatkov	12
2.5.4 Izdaja revizijskega poročila	13
3. OPREDELITEV NOTRANJIH KONTROL	14
3.1 Notranje računovodske kontrole – kontrolni postopki	14
3.1.1 Temeljne kontrole	15
3.1.2 Vodstvene kontrole	15
3.2 Pomen notranjega kontroliranja	15
3.3 Struktura notranjega kontroliranja	16
3.3.1 Okolje kontroliranja	17
3.3.2 Ocenjevanje tveganj v organizaciji	18
3.3.3 Informacijska ureditev in z njo povezano poslovanje, pomembno za računovodsko poročanje in komuniciranje	18
3.3.4 Kontrolno delovanje	19
3.3.5 Spremljanje kontrol	20
3.4 Postopki revidiranja notranjega kontroliranja	20
3.4.1 Spoznavanje z družbo in njenim sistemom	21
3.4.2 Seznanitev, razumevanje in prikaz sistema notranjih računovodskih kontrol	21
3.4.3 Preveritev pravilnosti prikaza notranjih računovodskih kontrol	22
3.4.4 Ocena delovanja notranjih računovodskih kontrol	22
3.4.5 Evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v sistemu delovanja notranjih računovodskih kontrol	22
3.4.6 Postopki preveritve delovanja notranjih računovodskih kontrol	23
3.4.7 Opredelitev obsega preverjanja podatkov na podlagi ugotovitev o učinkovitosti in zanesljivosti delovanja notranjih računovodskih kontrol	25
4. NOTRANJE RAČUNOVODSKE KONTROLE NABAVNE FUNKCIJE	25
4.1 Nabavna funkcija	25
4.2 Notranje računovodske kontrole nabavne funkcije	26
4.2.1 Notranje računovodske kontrole v zvezi s prevzemi v skladišče	26
4.2.2 Notranje računovodske kontrole v zvezi s plačili obveznosti do dobaviteljev	28

5. POSTOPKI REVIDIRANJA NOTRANJIH RAČUNOVODSKIH KONTROL NABAVE V DRUŽBI A.....	30
5.1 Predstavitev družbe A	30
5.2 Seznanitev z družbo A.....	30
5.3 Posnetek stanja in opredelitev ciljev notranjih računovodskih kontrol nabave	33
5.4 Preveritev pravilnosti posnetka stanja notranjih računovodskih kontrol nabave ..	38
5.5 Ocena delovanja notranjih računovodskih kontrol nabave	39
5.6 Evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v sistemu delovanja notranjih računovodskih kontrol nabave	39
5.7 Preveritev delovanja notranjih računovodskih kontrol nabave	39
5.8 Opredelitev obsega preverjanja podatkov na podlagi ugotovitev o učinkovitosti in zanesljivosti delovanja notranjih računovodskih kontrol nabave	40
6. SKLEP.....	41
LITERATURA	43
VIRI.....	45
PRILOGE	

1. UVOD

Cilj revidiranja računovodskih izkazov je podati mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov ter njihovi skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi standardi na določen dan. Za doseg tega cilja mora revizor pridobiti zadostne in zadovoljive revizijske dokaze, da lahko pride do utemeljenih sklepov, na podlagi katerih oblikuje svoje mnenje. Pridobivanje revizijskih dokazov se odvija v načrtovanem revizijskem procesu. Revizor najprej (v predhodni fazi revizije) preveri obstoj in delovanje sistema notranjih kontrol, potem (v zaključni fazi revizije) pa izvede še postopke preizkušanja podatkov. Namen začetnega ovrednotenja notranjih kontrol je opredeliti tiste potrebne kontrole, na katere se revizor lahko zanese pri načrtovanju obsega preizkusov podatkov.

Predmet diplomske naloge je predstavitev revidiranja notranjih kontrol nabavne funkcije. Ta je ena izmed najpomembnejših poslovnih funkcij v podjetju, saj zagotavljanje ustreznih virov pomeni vir konkurenčne prednosti za podjetje, poleg tega pa je izjemno pomembna kot vir informacij za poslovodstvo podjetja. Dejstvo je, da gospodarna in učinkovita nabavna funkcija veliko pripomore k uspešnosti podjetja.

Namen diplomske naloge je predstaviti proces revidiranja notranjih kontrol na področju nabave v okviru revidiranja računovodskih izkazov in ga podpreti s praktičnim primerom.

Glavni cilj naloge je spoznati in preveriti delovanje sistema notranjih kontrol ter na podlagi tega ugotoviti vpliv na obseg preizkušanja podatkov.

Teoretična spoznanja sem črpala iz slovenske in tuje strokovne literature ter internega gradiva revizijske družbe BDO EOS Revizija, d. o. o.

Diplomsko nalogo sem razdelila na štiri dele. Prvi je namenjen opredelitvi revidiranja. Zajema opredelitev vrst revidiranja in namen ter razloge za revidiranje. Sledi opis temeljnih konceptov izvajanja revizije in na koncu še splošen opis procesa revidiranja.

V drugem delu najprej opredelim notranje kontrole, nadaljujem pa s podrobnejšim opisom notranjih računovodskih kontrol. Preostanek tega dela je namenjen opredelitvi pomena in strukture notranjega kontroliranja ter predstavitvi procesa revidiranja notranjega kontroliranja.

Tretji del diplomske naloge je namenjen opredelitvi nabavne funkcije in njenih notranjih računovodskih kontrol.

V četrtem delu predstavim postopek revidiranja notranjih računovodskih kontrol nabave v konkretni družbi. Kot primer iz prakse predstavljam družbo, spoznanja o njenem sistemu notranjih kontrol, preveritev delovanja notranjih kontrol nabave te družbe in ugotovitve.

2. OPREDELITEV REVIDIRANJA

Revidirati je beseda latinskega izvora, ki pomeni pregledati, preizkusiti. Iz nje izhaja beseda revizija, ki je francoskega izvora in pomeni pregledovanje knjig ali poslovanja gospodarskih organizacij, kar izvajajo pooblašene osebe (Verbinc, 1974, str. 619).

V strokovni literaturi se pojavljajo številne opredelitve revidiranja.

Taylor širše opredeljuje revidiranje kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditvev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

Mednarodni revizijski standard (MRevS 1) revidiranje opredeljuje kot neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih informacij pravne osebe, ne glede na to, ali je ta usmerjena v ustvarjanje dobička ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o njih (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 19).

2.1 Nadziranje

Revidiranje je posebna zvrst nadziranja, torej presojanja pravilnosti in odpravljanja nepravilnosti. Pojavlja se kot (Turk, 1995, str. 127–129):

- Kontroliranje je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje. Opravljajo ga v nadzirano delovanje organizacijsko vključeni organi, delujoči po načelu stalnosti.
- Inšpiciranje je pretežno popravljalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano poznejše nadziranje. Opravljajo ga organi, ki niso vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti.
- Revidiranje je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje poslovnih procesov in stanj. Opravljajo ga organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti. Revidiranje obsega: *oblikovanje in ovrednotenje dokazov* o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter *poročanje* uporabnikom o ugotovitvah tako, da so dane informacije lahko podlaga za ukrepanje.

2.2 Vrste revidiranja

Glede na predmet in namen revidiranja ločimo več vrst revidiranja (Taylor, Glezen, 1996, str. 33):

- revidiranje računovodskih izkazov,
- revidiranje skladnosti s predpisi in
- revidiranje poslovanja.

Revidiranje računovodskih izkazov je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi standardi ali drugimi splošnimi temelji računovodstva. Ta vrsta revidiranja uporablja postopek, ki se imenuje uradno potrjevanje. Uradna potrditev se nanaša na neodvisno in pristojno osebo, ki sporoči mnenje ali sodbo, ali uradne trditve v računovodskih izkazih podjetja v vseh pomembnih pogledih ustrezajo uveljavljenim sodilom oziroma splošno sprejetim računovodskim standardom (Taylor, Glezen, 1996, str. 33).

Zakon o revidiranju v 1. členu opredeljuje revidiranje računovodskih izkazov kot preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi (Zakon o revidiranju, 2001).

Spodnja tabela prikazuje razmerja med revidiranjem računovodskih izkazov, skladnosti s predpisi in poslovanja.

Tabela 1: Primerjalna ponazoritev razmerij med revidiranjem računovodskih izkazov, skladnosti s predpisi in poslovanja

Vrsta revidiranja	Revidiranje računovodskih izkazov	Revidiranje skladnosti s predpisi	Revidiranje poslovanja
Namen	Preverjanje uradnih trditev v računovodskih izkazih	Preiskovanje delovanja osebe ali organizacije	Analiza celotnega delovanja organizacije
Sodilo	Splošno sprejeti računovodski standardi	Usmeritve, zakoni in drugi predpisi	Cilji organizacije
Rezultat	Poročilo o poštenosti računovodskih izkazov v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi	Poročilo o skladnosti s sodili	Poročilo o priporočenih izboljšavah

Vir: Taylor, Glezen, 1996, str. 35.

Revidiranje lahko razvrstimo tudi glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo. Tako ločimo (Taylor, Glezen, 1996, str. 35):

- državno revidiranje,
- notranje revidiranje in
- zunanje revidiranje.

V diplomski nalogi obravnavam revidiranje notranjih kontrol nabave v okviru revidiranja računovodskih izkazov.

2.3 Namen revizije in razlogi za revidiranje

Revidiranje računovodskih izkazov ima dolgo tradicijo. Njegovi začetki segajo v 19. stoletje, ko so začele nastajati velike kapitalske družbe ter so se ločevale vodstvene in upravljalne naloge. Upravljanje je še naprej ostajalo v rokah lastnikov, vodenje pa se je vedno bolj prepuščalo poslovojem in njihovim sodelavcem. Lastnik ni več imel potrebnega znanja, da bi neposredno nadziral upravo, zato se je pojavila potreba po strokovnjaku, ki bi mu lastnik lahko zaupal, moral pa bi biti tudi neodvisen od posloводства in pošten. Pojavila se je torej potreba po revizorju (Koletnik, 1996, str. 10).

Namen revizije računovodskih izkazov je izdelava mnenja o poštenosti računovodskih izkazov v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi (Taylor, Glezen, 1996, str. 49).

Kot merilo presoje mora torej revizor upoštevati slovenske računovodske standarde, usklajene z mednarodnimi. Revizor mora izraziti svoje mnenje, ali so računovodski izkazi revidirane gospodarske družbe skladni s slovenskimi računovodskimi standardi (Odar, 2006a, str. 6).

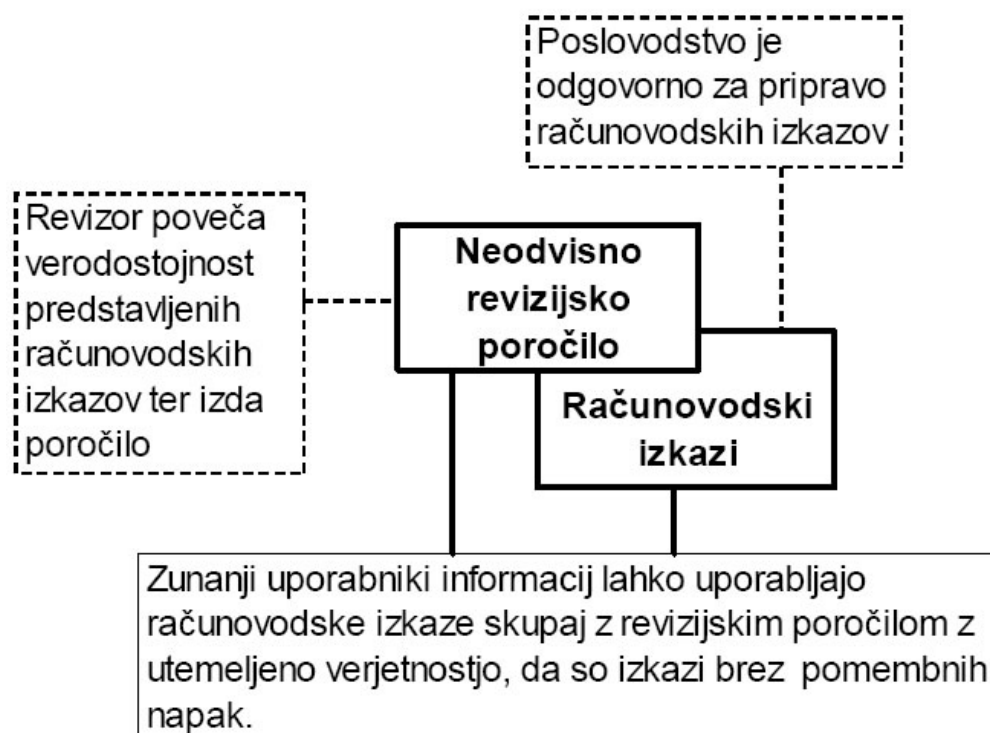
Revizor je odgovoren za oblikovanje in izražanje svojega mnenja o računovodskih izkazih, za njihovo pripravljajanje pa je odgovorno posloводство podjetja. Odgovornost posloводства vključuje tudi vodenje ustreznih poslovnih knjig in delovanje notranjih kontrol, izbiranje in uporabljanje računovodskih usmeritev ter varovanje premoženja podjetja. Revidiranje računovodskih izkazov torej ne razbremeni posloводства njegove dolžnosti (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 20).

Ameriška zveza računovodij (American Accounting Association) je izdala stališče o temeljnih zasnovah revidiranja. Publikacija opisuje štiri okoliščine, ki povzročajo potrebo po revidiranju (Taylor, Glezen, 1996, str. 41):

- spor med pripravljalci informacij (posloводство) in uporabniki (lastniki, upniki) lahko povzroči izkrivljenost podatkov;
- informacije imajo lahko pomembne gospodarske posledice za tistega, ki odloča;
- za pripravo informacij in njihovo preverjanje je potrebno računovodsko znanje;
- uporabniki informacij pogosto ne morejo presoditi njihove kakovosti.

Lastniki, upniki, poslovodstvo in drugi želijo imeti stalen ali občasen vpogled v resnično ekonomsko in finančno stanje organizacije. Vpogled v poslovne knjige je lahko neposreden ali posreden prek računovodskih poročil. Za upnike in lastnike pridejo največkrat v poštev letna poročila, ki jih izdelajo poslovodstva s pomočjo računovodskih služb. Z obveznim revidiranjem letnih poročil oziroma obračunov podjetij dobijo sedanji in potencialni lastniki kapitala ter drugi upniki (lastniki vrednostnih papirjev, posojilodajalci, dobavitelji itd.) zagotovilo, da računovodski izkazi na realen in objektivni način prikazujejo premoženjsko-finančni položaj in poslovno uspešnost. S poročilom zunanjega revizorja prejemajo uporabniki izkazov zanesljivejšo informacijo o položaju in uspešnosti organizacije. V poročilu daje revizor nepristransko mnenje, ali so stanja in uspehi prikazani skladno s sprejetimi računovodskimi načeli, standardi in državnimi predpisi (Koletnik, 1997, str. 113).

Slika 1: Odnos med delom zunanjega revizorja in računovodskimi izkazi



Vir: Müller et al., 1991, str. 367.

Zakon o gospodarskih družbah (2006) v 57. členu določa, da mora letna poročila:

- velikih in srednjih kapitalskih družb,
- dvojnih družb ter
- tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu,

pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje. Revizor mora revidirati računovodsko poročilo in pregledati poslovno poročilo v obsegu, potrebnem, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila. Vse to

velja tudi za konsolidirana letna poročila. Revizija mora biti opravljena v šestih mesecih po koncu poslovnega leta.

V Sloveniji mora revidiranje potekati v skladu s temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo, ter mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju, ki jih sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja. Revizor mora pri svojem delu upoštevati tudi druge zakone, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb, oziroma druge oblike revizije in predpise, izdane na njihovi podlagi (Zakon o revidiranju, 2001).

V skladu s 4. členom Zakona o revidiranju (2001) lahko v Sloveniji revidirajo samo revizijske gospodarske družbe in samostojni revizorji, ki izpolnjujejo zakonsko določene pogoje in so vpisani v register revizijskih družb pri inštitutu.

Nadzor nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji in revizorji pa opravlja Slovenski inštitut za revizijo.

2.4 Temeljni koncepti izvajanja revizije

V revizijski družbi BDO EOS, d. o. o., je revizijski proces zasnovan na treh temeljnih konceptih:

- pomembnost,
- revizijsko tveganje in
- revizijski cilji (v povezavi z uradnimi trditvami posloводства).

2.4.1 Pomembnost

Pomembnost je velikost izpustitve ali napačne navedbe računovodskih informacij, zaradi katere bi se v danih okoliščinah presoja razumne osebe, ki zaupa v informacije, morda spremenila ali pa bi izpustitev ali napačna navedba vplivala nanjo (Taylor, Glezen, 1996, str. 226).

V fazi načrtovanja revizije morajo revizorji narediti začetne ocene pomembnosti zaradi obratnega sorazmerja med zneski v računovodskih izkazih, ki so za revizorje pomembni, in količino revizijskega dela, potrebno za uradno potrditev poštenosti računovodskih izkazov (Taylor, Glezen, 1996, str. 226).

To pomeni, da višje, kot je določen znesek pomembnosti, manj revizijskih dokazov mora revizor zbrati, in obratno.

Primarna osnova za določitev pomembnosti je običajno dobiček pred obdavčitvijo, saj je ta informacija ključnega pomena za uporabnike. Če pa ta dobiček iz leta v leto niha, se izbere

druga primarna osnova, na primer prihodka od prodaje ali skupna sredstva (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 234).

Revizorji podajajo mnenje o računovodskih izkazih kot celoti, vendar pa morajo pri zbiranju dokazov za tako mnenje revidirati posamezne konte. Zato je treba začetno oceno pomembnosti, določeno za računovodske izkaze kot celoto, razporediti na posamezne konte.

2.4.2 Revizijsko tveganje

Revizijsko tveganje je tveganje, da bo revizor dal neustrezno revizijsko mnenje o tem, ali so navedbe v računovodskih izkazih pomembno napačne. Pomembno napačna navedba je lahko (BDO Audit Manual Volume 1, 2005):

- napaka (npr. matematične napake v evidencah, spregled ali napačno razumevanje dejstev, napačna uporaba računovodskih načel oziroma standardov),
- prevara (npr. prikrivanje ali opuščanje učinkov poslovnih dogodkov v evidencah ali listinah, ponarejanje ali spreminjanje evidenc oziroma dokumentov, nezakonito prisvajanje sredstev, evidentiranje poslovnih dogodkov, ki se niso zgodili, napačna uporaba računovodskih načel oziroma standardov).

Revizijsko tveganje je dvokomponentno in ga opredelimo kot možnost, da saldi na kontih vključujejo pomembno napačne navedbe, ter kot možnost, da revizor teh napačnih navedb pri svojem delu ne odkrije. Tveganje pojava pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih imenujemo celotno revizijsko tveganje, to pa se deli na tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju. Tveganje, da bodo napačne navedbe med revizijo ostale neodkrite, je povezano s posameznimi saldi na kontih in ga imenujemo tveganje pri odkrivanju (Whittington, Pany, 2001, str. 137).

Posamezne vrste tveganj, ki sestavljajo revizijsko tveganje, prikazuje slika na naslednji strani.

Model revizijskega tveganja lahko ponazorimo takole (BDO Audit Manual Volume 1, 2005):

$$RT = TD \times TK \times TO,$$

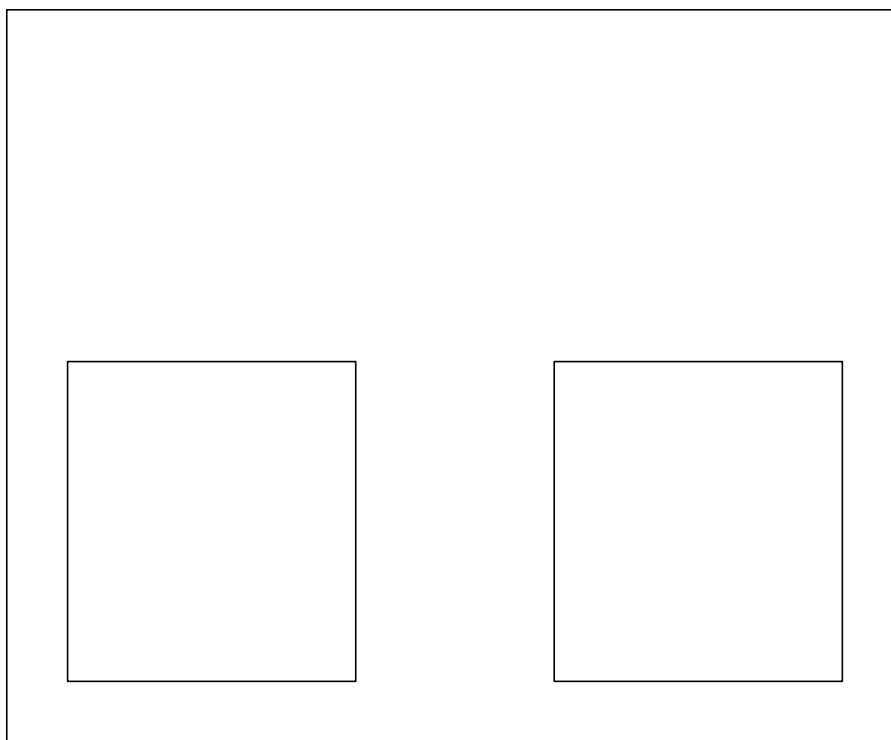
kjer je:

- RT – revizijsko tveganje,
- TD – tveganje pri delovanju,
- TK – tveganje pri kontroliranju,
- TO – tveganje pri odkrivanju.

Tveganje pri delovanju (TD) je dovzetnost uradne trditve za napačno navedbo, ki utegne biti posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami pomembna, če predpostavljamo, da ni ustreznih notranjih kontrol (Duhovnik, 2006, str. 3).

To tveganje je odvisno od makroekonomskih razmer, dejavnosti družbe in razmer znotraj nje. Da revizor oceni tveganje pri delovanju, mora temeljito spoznati družbo, okolje, v katerem ta deluje, in sistem notranjih kontrol. Tveganja pri delovanju družba ponavadi ne more odpraviti, lahko pa ga zmanjša z vzpostavitvijo takšnih kontrol v svoje poslovanje, ki bi odkrivale in se odzivale na spremembe v okolju na ustrezen način (BDO Audit Manual Volume 1, 2005).

Slika 2: Prikaz sestavin revizijskega tveganja



Vir: BDO Audit Manual Volume 1, 2005.

Tveganje pri kontroliranju (TK) je tveganje, da notranje kontroliranje v organizaciji ne bo pravočasno preprečilo ali odkrilo in popravilo napačne navedbe, ki se lahko pojavi v uradni trditvi in je lahko posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami pomembna (Duhovnik, gradivo s predavanja, 2006, str. 4). Vsaka organizacija ima kontrole za preprečevanje ali odkrivanje napak, vendar zaradi njihovih omejitev nekaj tveganja pri delovanju ponavadi obstaja (Taylor, Glezen, 1996, str. 238).

Tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju sta tveganji podjetja in obstajata neodvisno od revizije računovodskih izkazov. Obe tveganji sta odvisni od značilnosti podjetja, tako z vidika organiziranosti, zahtevnosti poslovanja in kakovosti ustroja notranjih kontrol, ki napake preprečuje. Revizor mora oceniti tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve kot podlago za nadaljnje revizijske postopke, čeprav je njegova ocena bolj stvar presoje kot natančna izmera tveganja. Kadar je revizorjeva ocena tveganja pomembno napačne navedbe povezana s pričakovanim uspešnim delovanjem notranjih

kontrol, revizor opravi preveritev kontrol, da bi podprl svojo oceno. Mednarodni standardi revidiranja se običajno ne sklicujejo posebej na tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju, temveč na kombinirano oceno tveganja pomembno napačne navedbe, saj je od delovanja podjetja in njegovega kontrolnega okolja odvisno, koliko napak se bo pojavilo v uradnih trditvah v računovodskih izkazih. Revizor lahko tveganje ocenjuje skupno ali posamično, odvisno od revizijskih tehnik ali metodik in praktične presoje. Ocena tveganja pomembno napačne navedbe je lahko izražena količinsko (na primer v odstotkih) ali kakovostno (Duhovnik, 2006, str. 4).

Ocenjena raven tveganja pri kontroliranju je odvisna od izsledkov preizkusov notranjih kontrol (Taylor, Glezen, 1996, str. 430):

- Če preizkusi notranjih kontrol pokažejo, da sta oblikovanje usmeritev in postopkov stroja notranjega kontroliranja za uradno trditev uspešna, je ocenjena raven tveganja pri kontroliranju pod najvišjo. Koliko nižja, pa je stvar revizijske presoje.
- Če preizkusi kontrol pokažejo, da oblikovanje in delovanje usmeritev in postopkov stroja notranjega kontroliranja za uradno trditev nista učinkovita, lahko revizor oceni tveganje pri kontroliranju kot največje.

Najvišja ocena tveganja pri kontroliranju torej pomeni veliko zaupanje v preizkuse podatkov in le majhno ali nikakršno zaupanje v usmeritve in postopke stroja notranjega kontroliranja.

Tveganje pri odkrivanju (TO) pa je tveganje, da revizorjevi postopki ne bodo odkrili napačnih navedb v uradni trditvi, ki so posamično ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami lahko pomembne. Tveganje pri odkrivanju je odvisno od uspešnosti revizijskih postopkov in njihove uporabe. Sprejemljiva raven tveganja pri odkrivanju je v obratnem sorazmerju z oceno tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve. Čim višje je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe, tem nižja je sprejemljiva raven tveganja pri odkrivanju, in obratno (Duhovnik, 2006, str. 4).

Revizijsko tveganje pri posameznem kontu je opredeljeno kot zmnožek tveganj pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju. Čim večji sta tveganji pri delovanju in kontroliranju, tem manjše mora biti tveganje pri odkrivanju, saj lahko le tako dosežemo sprejemljiv nivo revizijskega tveganja. Na tveganji pri delovanju in kontroliranju revizor nima vpliva, tveganje pri odkrivanju pa lahko revizor zmanjša z obsežnejšim postopkom preverjanja podatkov. Velja pa tudi obratno, in sicer, čim manjši sta tveganji pri delovanju in kontroliranju, tem večje je lahko tveganje pri odkrivanju. V tem primeru lahko revizor zmanjša obseg postopkov preizkušanja podatkov.

Pomembnost in stopnja revizijskega tveganja sta obratno sorazmerni. Če se poveča sprejemljiva raven pomembnosti, se zmanjša revizijsko tveganje, in obratno. Revizor mora to sorazmerje upoštevati, ko določa vrsto, časovni okvir in obseg svojih revizijskih postopkov.

Revizorji morajo upoštevati pomembnost in revizijsko tveganje, saj ne morejo jamčiti natančnosti računovodskih izkazov. Mnenje o poštenosti, ki ga izdajo, namreč predpostavlja, da so ob njegovem oblikovanju upoštevali pomembnost in določeno raven tveganja.

2.4.3 Revizijski cilji

Računovodski izkazi, tudi posamezni saldi na kontih in razkritja, so predstavitev posloводства. Pri pripravljanju računovodskih izkazov posloводство oblikuje nekatere uradne trditve, ki zadevajo salde na kontih in z njimi povezana razkritja. Revizorji morajo glede vseh pomembnih saldov na kontih in razkritij pridobiti podlago za svoje mnenje o računovodskih izkazih kot celoti. Revizor določi cilje, uporabljene pri revidiranju posameznega konta, tako da jih poveže z uradnimi trditvami posloводства. To pomeni, da naj bi revizijski cilji določili, ali so uradne trditve posloводства veljavne (Taylor, Glezen, 1996, str. 260).

Uradne trditve posloводства se nanašajo na (Lipnik, 2005, str. 1):

- **obstoj:** te trditve govorijo o obstoju sredstev in obveznosti na določen dan;
- **pravice in obveznosti:** te trditve govorijo o tem, ali za vsa sredstva in obveznosti, ki so izkazana v računovodskih izkazih, obstajajo resnične pravice in dejanske obveznosti;
- **dogajanje:** posel ali dogodek se nanaša na organizacijo in se je pojavil v določenem obdobju;
- **popolnost:** te trditve govorijo o tem, ali so vsa stanja ali transakcije, ki bi morale biti prikazane v računovodskih izkazih, tudi resnično vključene vanje;
- **vrednotenje, merjenje in razporeditev:** te trditve govorijo o tem, ali so bili sredstva, obveznosti, prihodki in odhodki vključeni v računovodske izkaze s pravilnimi zneski, v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi, prihodki in odhodki pa uvrščeni v pravo obdobje;
- **predstavitev in razkritje:** te trditve govorijo o tem, ali so bili uporabljeni ustrezna razvrstitev, opis ali razkritje različnih postavk računovodskih izkazov v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi.

2.5 Proces revidiranja

Revizor mora svoje delo načrtovati tako, da lahko opravi revizijo učinkovito in uspešno pa tudi pravočasno. Njegovi načrti morajo biti zasnovani na poznavanju naročnikovega poslovanja. Revizor mora s preizkušanjem kontrol in podatkov zbrati dovolj ustreznih revizijskih dokazov, da lahko pride do utemeljenih sklepov, na podlagi katerih oblikuje mnenje o računovodskih informacijah (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 22).

Proces revidiranja je v splošnem opredeljen kot štiristopenjski proces in poteka v naslednjem zaporedju (Taylor, Glezen, 1996, str. 239):

- načrtovanje revizije,
- spoznavanje in preizkus sistema notranjega kontroliranja,
- preizkusi podatkov in
- izdaja revizijskega poročila.

V nadaljevanju opisujem vse štiri faze v procesu revizije.

2.5.1 Načrtovanje revizije

Tri glavne dejavnosti, ki jih mora revizor pri načrtovanju izvesti, so (Skitek, 2006, str. 1–2):

- **Uvodne dejavnosti:** Revizor mora izvesti postopke glede stalnosti razmerja z naročnikom in posebnosti revizijskega posla, oceniti skladnost z etičnimi zahtevami, vključno z neodvisnostjo, ter razumeti določbe revizijskega posla.
- **Načrtovanje dela:** Obsega izdelavo celovitega revizijskega načrta in programa. Poleg tega mora revizor načrtovati tudi vrsto, čas in obseg dodeljevanja ter nadziranja izvajanja nalog članov revizijske ekipe in pregledovanja njihovega dela ter dokumentiranje postopkov in iz njih izhajajočih sklepov.
- **Dodatne presoje pri prvih revizijah:** Revizor mora še pred sprejetjem revizije izvesti postopke, vezane na sprejemljivost razmerja z naročnikom in sprejemljivost samega revizijskega posla, ter, če je šlo za zamenjavo revizorja, komunicirati s predhodnim revizorjem glede skladnosti z etičnimi zahtevami.

Revizijo je treba načrtovati s poklicnim dvomom, kar pomeni, da revizor ne sme predpostavljati, da je poslovodstvo pošteno niti da je nepošteno. Pri načrtovanju revizije mora revizor upoštevati naslednje (Taylor, Glezen, 1996, str. 301):

- tveganje pri delovanju,
- pričakovano zaupanje v ustroj notranjega kontroliranja,
- začetno oceno pomembnosti,
- mogoča problematična področja v računovodskih izkazih, ki bi utegnili zahtevati podaljšanje ali spremembo pričakovanih revizijskih postopkov,
- vrsto pričakovanega revizijskega poročila.

Ključna dokumenta načrtovanja sta torej (Odar, 2006a, str. 12):

- celovit revizijski načrt, ki se nanaša na pričakovani obseg in način izvajanja revizije, ter
- revizijski program, v katerem so določeni vrsta, časovni okvir in obseg revizijskih postopkov.

2.5.2 Spoznavanje in preizkus sistema notranjega kontroliranja

V tej fazi se revizor spozna s sistemom notranjih kontrol, kar mu omogoča identificiranje morebitnih tveganj.

Ko revizor spozna sistem notranjega kontroliranja, odkriva posamezne usmeritve in postopke, ki bi morda preprečili ali odkrili pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih. Na podlagi zbranih informacij o delovanju sistema notranjega kontroliranja se odloči, ali bo preizkusil delovanje notranjih kontrol ali ne. Preizkusi kontrol niso potrebni, če revizor načrtuje uporabo metode preizkušanja predvsem podatkov in oceni tveganje pri kontroliranju kot največje. Revizor pa se lahko odloči tudi za metodo manjšega tveganja pri kontroliranju. V tem primeru bo opravil preizkus kontrol za pridobitev primerne zagotovila, da so usmeritve in postopki sistema notranjega kontroliranja oblikovani uspešno in da tako tudi delujejo (Taylor, Glezen, 1996, str. 412).

Če revizor pri preizkusu notranjih kontrol v podjetju ni odkril napak, sklepa, da te ustrezno delujejo, in zato zmanjša obseg preizkušanja podatkov.

Delovanje notranjih kontrol se preverja v večjih poslovnih sistemih, ki imajo kompleksen pretok podatkov in veliko število transakcij, ker se tako bistveno zmanjša obseg podrobnega preizkusa podatkov.

To fazo podrobneje opisujem v nadaljevanju, in sicer v poglavju 3.4.

2.5.3 Preizkusi podatkov

Faza preizkusov podatkov je usmerjena predvsem v identificiranje tveganja pri odkrivanju. Gre za smiselno nadaljevanje prvih dveh faz, kjer je revizor v fazi načrtovanja (1. faza revizijskega procesa) spoznal naročnika, izdelal revizijski načrt in ocenil tveganje pri delovanju. V fazi spoznavanja in preizkusa sistema notranjega kontroliranja (2. faza revizijskega procesa) pa se je spoznal s sistemom notranjih kontrol, ocenil tveganje pri kontroliranju in se na podlagi tega odločil, ali bo preizkušal notranje kontrole ali ne.

Namen preizkušanja podatkov je odkrivanje pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih, ki niso bile odkrite bodisi v fazi načrtovanja bodisi v fazi spoznavanja in preizkusa sistema notranjega kontroliranja. Pri načrtovanju potrebnih revizijskih postopkov za posamezen saldo v računovodskih izkazih lahko izbiramo med dvema metodama revizijskega preizkušanja, in sicer med analitičnimi postopki ter podrobnimi preizkusi poslovnih dogodkov in stanj. V določenih primerih se uporablja kombinacija obeh. Izberemo postopek, ki nam za izbran saldo v računovodskih izkazih omogoči učinkovito identificiranje potencialne napake ter nam daje zagotovilo o pravičnosti in poštenosti računovodskih izkazov (O'Reilly et al., 1990, str. 259–260).

2.5.4 Izdaja revizijskega poročila

Izdaja revizijskega poročila je zadnja faza revizijskega procesa. V tej fazi revizor izbere vrsto poročila, ki ga bo izdal na podlagi ovrednotenja tveganja, da računovodski izkazi vsebujejo pomembno napačno navedbo (Taylor, Glezen, 1996, str. 926). Pri izdelavi revizijskega poročila morajo biti opravljene in v revizijskem gradivu dokumentirane vse faze revidiranja, saj si revizor le tako lahko zagotovi ustrezne in zadovoljive dokaze za oblikovanje svojega mnenja.

Pri pisanju revizijskega poročila mora revizor upoštevati štiri splošno sprejete standarde poročanja (Taylor, Glezen, 1996, str. 60):

- Poročilo mora navesti, ali so računovodski izkazi predstavljeni v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi.
- Poročilo mora navesti tiste okoliščine, v katerih ti standardi v obravnavanem obdobju glede na minulega niso bili dosledno upoštevani.
- Informativna razkritja v računovodskih izkazih so ustrezna, razen če je v poročilu drugače navedeno.
- Poročilo mora vsebovati mnenje o računovodskih izkazih kot celoti ali uradno trditev, da mnenja ni mogoče izraziti. Kadar se celovitega mnenja ne da izraziti, je treba navesti razloge. V vseh primerih, ko je revizorjevo ime povezano z računovodskimi izkazi, mora poročilo vsebovati jasno navedbo narave morebitnega revizorjevega dela in stopnje njegove odgovornosti.

Mnenje pooblaščenega revizorja mora obsegati oceno o stopnji resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov ter je lahko (Duhovnik, 2006a, str. 3):

- **pritrnilno:** pooblaščen revizor oceni, da računovodski izkazi resnično in pošteno prikazujejo finančno stanje in poslovni izid;
- **s pridržkom:** pooblaščen revizor izrazi pridržek glede resničnosti in poštenosti prikazovanja posameznih kategorij v računovodskih izkazih;
- **odklonilno:** pooblaščen revizor oceni, da računovodski izkazi niso resnični in pošteni.

Pooblaščen revizor mora zavrniti izdajo mnenja, če mu pravna oseba ne posreduje vse potrebne dokumentacije in mu ne omogoči vpogleda v poslovne knjige, spise in računalniške zapise oziroma če pravna oseba vodi poslovne knjige, spise in računalniške zapise v nasprotju z računovodskimi standardi in zaradi tega ni dovolj podlag, da bi pooblaščen revizor lahko ocenil resničnost in poštenost računovodskih izkazov. Če se pooblaščen revizor odloči, da bo zavrnil izdajo mnenja, mora v poročilu o revidiranju utemeljiti razloge za to.

V diplomski nalogi sem se osredotočila na fazo spoznavanja in preizkusa sistema notranjega kontroliranja nabave, zato v nadaljevanju najprej natančno opredeljujem notranje kontrole in sistem notranjega kontroliranja.

3. OPREDELITEV NOTRANJIH KONTROL

Pri opredelitvi notranjih kontrol gre za organiziranost oziroma organizacijske ukrepe ter usklajeno delovanje postopkov in metod, ki so potrebni v vsakdanjem delovanju oziroma poslovanju podjetja, da so zagotovljene čim večja točnost, urejenost in tudi učinkovitost v delovanju vseh struktur podjetja (Menard, 1994, str. 11).

Pod delovanjem notranjih kontrol tako razumemo v delovanje podjetja načrtno in sistematično vgrajene postopke in metode, ki s svojim delovanjem zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc ter izdelovanje pravih in resničnih računovodskih izkazov, omogočajo varovanje premoženja, preprečujejo in odkrivajo napake in prevare v delovanju podjetja ter zagotavljajo spoštovanje in izvajanje zakonov in načel, sprejetih v splošnih aktih podjetja v okviru njegove dogovorjene poslovne politike podjetja, ki jo posredno ali neposredno določajo lastniki kapitala (Menard, 1994, str. 11).

Notranje kontrole zagotavljajo delovanje računovodskega sistema, ki zagotavlja podatke in informacije za izdelavo računovodskih izkazov, za katere je odgovorno posloводство. Slednje je odgovorno tudi za delovanje notranjih kontrol, ki lahko delujejo le v urejenem in zdravem kontrolnem okolju. Razvojno gledano bo ravno kontrolno okolje tisto, ki bo vedno bolj določalo način poslovanja podjetja in bo tudi vedno bolj vplivalo na sprejemanje poslovnih odločitev. Zato je za revizorja poznavanje notranjih kontrol in v tem okviru tudi kontrolnega okolja ter v tej zvezi predvsem ocenjevanja tveganja vedno pomembnejše pri revidiranju računovodskih izkazov in izražanju mnenja o njihovi resničnosti in poštenosti (Odar, 2006, str. 2).

Preizkušanje delovanja notranjih kontrol torej ni omejeno zgolj na neposreden preizkus notranjih kontrol, temveč je treba vanj vključiti celotno poznavanje poslovanja organizacije.

3.1 Notranje računovodske kontrole – kontrolni postopki

Notranje računovodske kontrole so del sistema notranjih kontrol v podjetju. Imajo neposreden vpliv na točnost, zanesljivost in popolnost računovodskih evidenc ter posledično računovodskih izkazov. So dopolnilo kontrolnega okolja, ki jih je vzpostavilo posloводство z namenom zagotovitve sprejemljivega jamstva za uresničevanje ciljev podjetja. Postopki notranjega kontroliranja vključujejo usklajevanje, preverjanje računske točnosti poslovnih knjig, kontrole računalniških programov in okolja, vzpostavljanje sintetičnih kontov in poizkusnih bilanc, primerjanja izidov štetja gotovine, vrednostnih papirjev in zalog s poslovnimi knjigami, omejevanje neposrednega fizičnega dostopa k sredstvom in poslovnim knjigam pa tudi primerjavo dosežkov s predračuni (Odar, 2006, str. 3–4).

Notranje računovodske kontrole lahko razdelimo na temeljne in vodstvene kontrole (kontrole nad delovanjem temeljnih kontrol).

3.1.1 Temeljne kontrole

Temeljne kontrole obsegajo kontrolne postopke, ki so neposredno povezani s poslovnimi dogodki. Delimo jih lahko na (Odar, 2006, str. 4–6):

- **Kontrole pravilnosti podatkov:** Zagotavljajo pravilnost podatkov, tako da se pravilnost enega podatka primerja z drugim podatkom (odobritev, primerjanje, preveritev pravilnosti).
- **Kontrole popolnosti obdelave podatkov:** Njihov namen je zagotavljanje, da so vsi podatki o nastalih poslovnih spremembah, ki morajo biti vsebovani v računovodskih evidencah in izkazih, tudi dejansko evidentirani (kontrole oštevilčenja dokumentov, kontrole popolnosti obdelave s pomočjo kontrolnega zbira – vsote, kontrole nad odprtimi postavkami – neobdelanimi dokumenti).
- **Kontrole s ponovnim opravljanjem določenih postopkov:** So postopki, s katerimi določen delavec ponovno opravi postopke, ki jih je pred njim že opravil drug delavec. Tako dobljene rezultate je treba primerjati z rezultati drugega delavca.

3.1.2 Vodstvene kontrole

Naloga vodstvenih kontrol, ki so vgrajene v sistem notranjih kontrol, je nadzirati neprestano in pravilno delovanje temeljnih kontrol. Vrste vodstvenih kontrol so (Odar, 2006, str. 6–7):

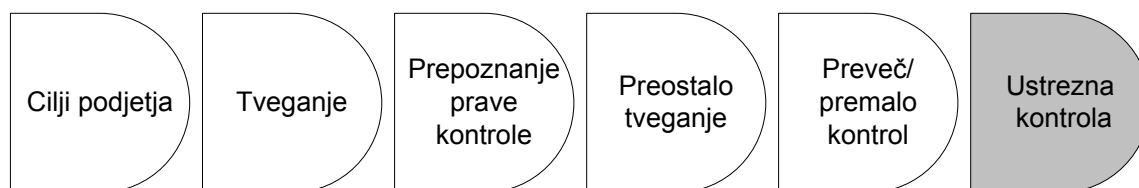
- **Ločitev (razmejitev) nalog:** Z razmejitvijo dolžnosti razumemo opredelitev in razdelitev opravil in nalog na način, ki onemogoča, da bi bila celotna izvršitev določene poslovne spremembe v pristojnosti ene osebe. S tem je zmanjšano tveganje napak in prevar.
- **Materialna odgovornost, omejitev pristopa in varovanje zaupnih podatkov:** Delujejo preventivno z namenom preprečevanja dejanj, ki niso v skladu z zakoni in pravili družbe. Te kontrole omejujejo in preprečujejo rokovanje z določenimi sredstvi, listinami in podatki ter so pogostejše pri likvidnejših sredstvih in sredstvih, ki se najlažje uporabijo za osebno porabo. Ne smemo pa pozabiti še na kontrole, ki preprečujejo dostop nepooblaščenim osebam k raznim listinam (na primer poslovnim skrivnostim) in podatkom, ki so shranjeni ali v obdelavi.
- **Nadziranje:** Kontrole nadziranja so vgrajene v sistem notranjih kontrol, njihova funkcija pa je nadziranje pravilnosti, popolnosti in točnosti dela delavcev, ki opravljajo temeljne kontrole. Ločimo v sistem notranjih kontrol vgrajeno nadziranje in neposredno nadziranje.

3.2 Pomen notranjega kontroliranja

Notranje kontroliranje je proces, ki so ga vzpostavili in uveljavili pristojni za upravljanje, poslovodstvo in drugo osebje, da bi zagotovili sprejemljivo zagotovilo o doseganju ciljev organizacije glede na zanesljivost računovodskega poročanja, uspešnost in učinkovitost poslovanja in skladnost z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi. Iz tega sledi, da je notranje kontroliranje vzpostavljeno in se izvaja zaradi obvladovanja prepoznanih poslovnih tveganj,

ki ogrožajo doseganje teh ciljev (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2006).

Slika 3: Vzpostavitev notranjih kontrol



Vir: Skamlič, 2004, str. 34.

Z namenom zmanjševanja tveganj se torej v sistem vgrajujejo kontrole. Pri odločitvi o izbiri ustreznih kontrol je treba upoštevati, da čezmerne kontrole povečujejo stroške, ob tem pa ne vplivajo bistveno na zmanjšanje tveganj, nezadostne kontrole pa tveganja povečujejo. Zato mora poslovodstvo odločiti, kolikšno mero tveganja je pripravljeno sprejeti, in temu ustrezno implementirati kontrole (Sawyer, 2003, str. 591).

Revizor uporablja spoznanja o notranjem kontroliranju, da bi prepoznal vrsto možnih napačnih navedb, in proučuje dejavnike, ki vplivajo na tveganja pomembno napačne navedbe. Na osnovi spoznanja o notranjem kontroliranju revizor načrtuje vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2006).

Na splošno bi lahko rekli, da je notranje kontroliranje, ki je povezano z računovodskim sistemom, osredotočeno na doseganje naslednjih ciljev (Koletnik, 1997, str. 141):

- poslovni dogodki se izvajajo v skladu s splošnimi akti in posebnimi odobritvami poslovodstva;
- vsi poslovni dogodki se takoj knjižijo v pravih zneskih, na ustrezne konte in v obračunskih obdobjih, v katerih so se tudi zgodili;
- dostop do sredstev je dovoljen izključno na podlagi ustrezne odobritve poslovodstva;
- evidentirana odgovornost za sredstva se v smiselnih časovnih presledkih usklajuje z obstoječim stanjem sredstev.

3.3 Struktura notranjega kontroliranja

Mednarodni revizijski standard MRS 315, Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, postavlja pravila in daje napotke za spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, in za ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb pri reviziji računovodskih izkazov.

Revizorjevo spoznavanje organizacije in njenega okolja zajema spoznavanje naslednjih vidikov (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2006):

- področje dejavnosti, urejevalni (regulatorni) in drugi zunanji dejavniki, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- vrsta organizacije, vključno z njenim izborom in uporabo računovodskih usmeritev;
- nameni in strategije ter z njimi povezana poslovna tveganja, katerih posledica je lahko pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih;
- merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije ter
- izvajanje notranjega kontroliranja.

Sledi podrobni opis notranjega kontroliranja, kot je opredeljen v MRS 315.

Notranje kontroliranje sestavljajo:

- okolje kontroliranja,
- ocenjevanje tveganj v organizaciji,
- informacijska ureditev, vključno s poslovnimi procesi, povezanimi z računovodskim poročanjem in komuniciranjem,
- kontrolno delovanje ter
- spremljanje kontrol.

Način, po katerem je notranje kontroliranje vzpostavljeno in izvajano, se razlikuje glede na obseg in zapletenost organizacije. Zlasti male organizacije lahko uporabljajo manj formalna sredstva in preprostejše procese in postopke pri doseganju svojih ciljev. Obstaja neposredna povezava med cilji organizacije in kontrolami, ki jih ta izvaja, da bi pridobila sprejemljivo zagotovilo o uresničevanju ciljev. Cilji organizacije in zato tudi kontrole se nanašajo na računovodsko poročanje, poslovanje in skladnost, vendar pa niso vsi povezani z revizijo. Takšne kontrole zato ni treba proučevati.

3.3.1 Okolje kontroliranja

Revizor mora pridobiti spoznanja o okolju kontroliranja, ki zajema vedenje, zavest in dejanja posloводства in pristojnih za upravljanje v povezavi z notranjim kontroliranjem v organizaciji ter njegovim pomenom zanjo. Okolje kontroliranja zajema tudi področja nalog upravljanja in posloводства ter oblikuje razpoloženje v organizaciji, ki vpliva na kontrolno zavest njenega osebja. Je temelj za uspešno notranje kontroliranje, ki zagotavlja strogi red in ustroj.

Revizor pri ocenjevanju vzpostavljenega okolja kontroliranja organizacije proučuje naslednje sestavine:

- **Komuniciranje in uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot:** Neoporečnost in etične vrednote vplivajo na uspešnost vzpostavitve, upravljanja in spremljanja drugih sestavin notranjega kontroliranja. Izvirajo iz etičnih in vedenjskih standardov v organizaciji, iz tega, kako je osebje z njimi seznanjeno in kako so uporabljene v splošni rabi.

- **Odobranje pristojnosti:** Pristojnost pomeni znanost in izkušnost, potrebna za izvajanje nalog, ki opredeljujejo delo posameznika. Odobranje pristojnosti zajema poslovodsko proučevanje ravni pristojnosti za posamezna dela in njihovo prevajanje v potrebna znanja in izkušnje.
- **Sodelovanje pristojnih za upravljanje:** Lastnosti pristojnih za upravljanje so neodvisnost od poslovodstva, izkušnje, njihovo vključevanje in pregledovanje poslovanja, sprejemanje informacij, odpiranje težkih vprašanj in razprava o njih s poslovodstvom ter njihovo vzajemno delovanje z notranjimi in zunanji revizorji. Pomen nalog pristojnih za upravljanje je opredeljen v kodeksih navad in drugih predpisih ali napotkih.
- **Način razmišljanja poslovodstva in njegov slog delovanja:** Način, kako poslovodstvo sprejema in spremlja poslovna tveganja, vedenje poslovodstva in njegova dejanja v zvezi z računovodskim poročanjem ter vedenje poslovodstva v zvezi z obdelovanjem informacij, računovodskimi funkcijami in osebjem.
- **Organizacijski ustroj:** Okvir, v katerem se načrtujejo, izvajajo, kontrolirajo in pregledujejo dejavnosti za doseganje ciljev organizacije.
- **Dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti:** Način dodeljevanja pooblastil in odgovornosti za poslovno delovanje in način vzpostavljanja razmerij pri poročanju in hierarhije pooblastil.
- **Usmeritve in postopki v zvezi z osebjem:** Nanašajo se na sprejemanje, usmerjanje, usposabljanje, vrednotenje, svetovanje, napredovanje in plačevanje osebja.

3.3.2 Ocenjevanje tveganj v organizaciji

Revizor mora pridobiti tudi spoznanja o procesu prepoznavanja poslovnih tveganj in odgovorov nanje ter izid tega procesa. Tveganja, povezana z računovodskim poročanjem, zajemajo zunanje in notranje dogodke ter druge okoliščine, ki lahko vplivajo na zmožnost organizacije, da zazna, vpiše, obdela in poroča računovodske podatke, skladne z uradnimi trditvami poslovodstva v računovodskih izkazih. Ko so ta tveganja prepoznana, poslovodstvo proučuje njihov pomen, verjetnost, da se bodo pojavila, in kako z njimi ravnati. Poslovodstvo lahko pripravi načrte, programe ali dejanja, ki obravnavajo posebna tveganja, lahko pa se odloči sprejeti tveganje zaradi stroškov ali drugačnih razlogov. Tveganja se lahko pojavijo zaradi okoliščin, kot so: spremembe v okolju delovanja, novo osebje, nova ali popravljena informacijska ureditev, hitra rast, nova tehnologija, novi poslovni modeli, proizvodi ali delovanje, preurejanje podjetja, povečano poslovanje v tujini in nove računovodske objave.

3.3.3 Informacijska ureditev in z njo povezano poslovanje, pomembno za računovodsko poročanje in komuniciranje

Informacijska ureditev zajema infrastrukturo (sestavine računalniške opreme), računalniške rešitve, ljudi, postopke in podatke. Informacijska ureditev, ki je povezana s cilji računovodskega poročanja in vključuje računovodsko ureditev, je sestavljena iz postopkov in evidenc, vzpostavljenih za zaznavo, vpisovanje, obdelovanje in predstavljanje poslov

organizacije ter za ohranjanje odgovornosti za s tem povezana sredstva, dolgove in lastniški kapital.

Revizor mora pridobiti spoznanja o informacijski ureditvi, ki vključuje s tem povezano poslovanje, pa tudi spoznanja o tem, kako organizacija komunicira o vlogi in nalogah računovodskega poročanja ter o pomembnih zadevah, ki se nanašajo nanj.

3.3.4 Kontrolno delovanje

Kontrolno delovanje so usmeritve in postopki, ki pomagajo zagotoviti, da so usmeritve posloводства izpeljane, na primer, da so opravljene potrebne kontrolne dejavnosti za obravnavanje tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev organizacije.

Kontrolne dejavnosti morajo biti ažurno definirane in pravočasno delegirane zaposlenim. Priporočeno je pisno sporočanje oblikovanih kontrolnih postopkov, ki naj ga spremlja verbalno komuniciranje. Samo tako se je namreč mogoče izogniti napakam pri interpretiranju in delegiranju opredeljenih dejavnosti (Chambers, 2004, str. 96).

Na splošno je kontrolno delovanje, ki je povezano z revizijo, označeno z usmeritvami ali postopki. Ti se nanašajo na:

- **Preiskovanje izvedbe:** Takšno kontrolno delovanje zajema pregledovanje in analiziranje dejanskih dosežkov v primerjavi s predračuni, napovedmi ali dosežki v prejšnjem obdobju, primerjanje različnih nizov podatkov (količinskih ali vrednostnih) in notranjih podatkov z zunanjimi viri informacij ter preiskovanje dosežkov po funkcijah ali dejavnostih.
- **Obdelovanje informacij:** Opravljene so različne kontrole, ki preverjajo točnost, popolnost in odobritev poslov. Glavni skupini kontrol delovanja v informacijski ureditvi sta kontrole v uporabnostnih računalniških rešitvah in splošne kontrole v informacijski tehnologiji. Prve se uporabljajo pri obdelovanju posameznih primerov. Pomagajo zagotoviti, da so se posli sklenili, da so odobreni, popolno in točno vpisani ter obdelani. Druge kontrole pa so usmeritve in postopki, ki se nanašajo na večje število uporabnostnih računalniških rešitev in podpirajo uspešno delovanje kontrol v njih, z zagotavljanjem trajnega pravilnega delovanja informacijskih ureditev.
- **Fizične kontrole:** To delovanje zajema fizično varovanje sredstev, vključno z ustreznim varovanjem dostopa do opreme in evidenc, odobravanjem dostopa do računalniških programov in datotek ter obdobjnim štetjem in primerjanjem zneskov, prikazanih v kontrolnih evidencah (na primer primerjanje stanja denarja, vrednostnih papirjev in zalog z računovodskimi evidencami).
- **Ločitev (razmejitev) nalog:** Dodeljevanje nalog odobravanja in evidentiranja poslov ter skrbništva nad sredstvi različnim ljudem je namenjeno zmanjšanju priložnosti, ki bi dovoljevale kakšni osebi, da bi zagrešila in zatajila napake ali prevaro pri normalnem opravljanju svojih nalog. Primeri ločitve nalog so poročanje, preiskovanje in odobravanje uskladitev ter odobravanje in kontroliranje dokumentov.

Revizor poudarja prepoznavanje in pridobivanje spoznanj o kontrolnem delovanju na področjih, na katerih je po njegovi presoji verjetnost pomembno napačnih navedb večja.

3.3.5 Spremljanje kontrol

Zadnja sestavina notranjega kontroliranja je spremljanje kontrol. Revizor mora pridobiti spoznanja o glavnih vrstah delovanja, ki jih organizacija uporablja za spremljanje notranjega kontroliranja računovodskega poročanja, vključno s tistimi, ki so povezane s kontrolnim delovanjem, pomembnim za revizijo, in o tem, kako organizacija popravlja napake v delovanju svojih kontrol.

Pomembna odgovornost posloводства je vzpostaviti in trajno ohraniti notranje kontroliranje. Poslovodsko spremljanje kontrol vključuje proučevanje, ali delujejo, kot je bilo načrtovano, in ali so ustrezno dopolnjene zaradi sprememb v okoliščinah. Spremljanje kontrol je proces ocenjevanja kakovosti izvajanja notranjega kontroliranja v obdobju. Zajema pravočasno ocenjevanje vzpostavitve in delovanja kontrol ter sprejemanje potrebnih popravljalnih ukrepov. Spremljanje zagotavlja, da kontrole še naprej uspešno delujejo.

3.4 Postopki revidiranja notranjega kontroliranja

Namen revidiranja notranjih računovodskih kontrol je, da revizor s preveritvijo njihovega delovanja dobi zagotovilo, da v primeru učinkovitega delovanja notranjih računovodskih kontrol obstaja tudi verjetnost, da računovodske evidence in izkazi točno, popolno in natančno izražajo nastale poslovne spremembe. Ko revizor ugotovi, da se lahko zanese na učinkovito delovanje notranjih računovodskih kontrol, bo ustrezno temu zmanjšal obseg preveritve podatkov v zaključni reviziji (Odar, 2006, str. 18).

Postopki revizorja pri revidiranju notranjih računovodskih kontrol potekajo v naslednjem zaporedju (Odar, 2006, str. 19–23):

- spoznavanje z družbo in njenim sistemom,
- seznanitev, razumevanje in prikaz sistema notranjih računovodskih kontrol,
- preveritev pravilnosti prikaza sistema notranjih računovodskih kontrol,
- ocena delovanja notranjih računovodskih kontrol,
- evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v sistemu delovanja notranjih računovodskih kontrol,
- postopki preveritve delovanja notranjih računovodskih kontrol,
- opredelitev obsega preverjanja podatkov na podlagi ugotovitev o učinkovitosti in zanesljivosti delovanja notranjih računovodskih kontrol.

V nadaljevanju podrobneje opisujem faze postopka revidiranja notranjih računovodskih kontrol.

3.4.1 Spoznavanje z družbo in njenim sistemom

Revizor se spozna z družbo, njenim ustrojem in poslovanjem. Na uspešnost naročnikovega delovanja namreč vplivajo tako značilnosti njegovega poslovnega okolja kot tudi njega samega. Zato mora revizor v zvezi s tem pridobiti spoznanja o (Skitek, 2006a, str. 5):

- panogi, njeni zakonski reguliranosti in drugih zunanjih dejavnikih ter sprejetem okviru računovodskega poročanja (informacije o pogojih v panogi, zakonskih okvirih in drugih zunanjih dejavnikih, ki vplivajo na poslovanje);
- značilnostih podjetja (o proizvodih, storitvah in trgih, na katerih prodaja, o okviru poslovanja, njegovi geografski razpršenosti, ključnih kupcih in dobaviteljih, lokacijah proizvodnih zmogljivosti, načinu financiranja in podobno);
- ciljnih in strategijah podjetja ter z njimi povezanimi poslovnimi tveganji (proučevanje obstoja ciljev, ki jim podjetje sledi, in učinkov izvajanja oblikovanih strategij podjetja, predvsem učinkov, ki povzročajo novo ali spremenjeno računovodsko obravnavo posameznih kategorij);
- kazalnikih in drugih podatkih finančnega poslovanja podjetja (ključni kazalniki poslovanja podjetja in statistični podatki, trendi, pokazatelji razvoja podjetja, kazalniki, vezani na zaposlene, napovedi za prihodnost, analize konkurenčnosti podjetja in podobno);
- notranjem kontroliranju (podrobno opisan v poglavju 3.3).

3.4.2 Seznanitev, razumevanje in prikaz sistema notranjih računovodskih kontrol

Revizor se na podlagi splošnih aktov družbe, njenih organizacijskih shem, organigramov, opisov del in nalog ter intervjujev z zaposlenimi seznanja z notranjimi računovodskimi kontrolami (Odar, 2006, str. 19).

Svoja spoznanja o delovanju notranjih računovodskih kontrol lahko prikaže na več načinov (Menard, 1994, str. 61):

- s shematskim prikazom ali
- z izdelavo beležke (opisni prikaz o delovanju notranjih računovodskih kontrol).

Shematski prikaz zelo nazorno prikaže delovanje računovodskega sistema in notranjih računovodskih kontrol. Uporabimo ga lahko pri vseh družbah ne glede na njihovo velikost in sestavljenost računovodskega sistema. V nekaterih primerih pa kljub temu uporaba tehnike shematskega prikaza ni smiselna, in sicer (Menard, 1994, str. 62):

- kadar se računovodski sistem pomembneje in koreniteje spreminja (z diagramom poteka poslovanja v takem primeru ne bi posneli delovanja notranjih kontrol skozi leto);
- pri manjših organizacijskih enotah, to je pri enostavnih računovodskih sistemih, kjer se sicer ločene notranje računovodske kontrole združujejo.

V takih primerih je bolj smiselno izdelati beležke, ker opisno lažje predstavimo delovanje notranjih kontrol.

3.4.3 Preveritev pravilnosti prikaza notranjih računovodskih kontrol

Ko revizor izdelava prikaz notranjih računovodskih kontrol, se mora najprej prepričati, ali je pravilno razumel opazovani sistem notranjih računovodskih kontrol oziroma ali je na podlagi intervjuja dobil pravilne informacije o njegovem delovanju.

To naredi tako, da spremlja konkreten dokument ali operacijo in na opazovanem primeru ugotovi, ali je postopek v prikazu notranjih računovodskih kontrol pravilen. V primeru odstopanja je treba ugotoviti, ali je to naključno (preverimo na drugih dokumentih) ali pa gre za napačno razumljen in prikazan sistem delovanja notranjih računovodskih kontrol. V tem primeru je treba ustrezno popraviti prikaz notranjih računovodskih kontrol (Menard, 1994, str. 67).

3.4.4 Ocena delovanja notranjih računovodskih kontrol

Cilj ocene delovanja notranjih računovodskih kontrol je ugotoviti stopnjo zanesljivosti njihovega delovanja. Ocenijo se morebitne nepravilnosti, pomanjkljivosti in netočnosti v njihovem delovanju. Če slednje obstajajo, se revizor ne more zanesti na notranje kontrole, zato mora povečati obseg preverjanja podatkov v zaključni fazi revizije.

Po izdelavi prikaza notranjih računovodskih kontrol revizor izdelava začetno oceno njihovega delovanja, pri čemer si pomaga s posebnim vprašalnikom. Ta je standarden in sestavljen na podlagi izkušenj. Zamišljen je kot vprašalnik za idealni oziroma optimalni sistem delovanja notranjih računovodskih kontrol. Revizor mora ta vprašalnik v določenih primerih prilagoditi posebnostim revidiranega sistema notranjih računovodskih kontrol (določene postopke mora dodati ali izpustiti).

Revizor na podlagi odgovorov iz vprašalnika ugotovi, ali pri revidiranem podjetju posamezna notranja računovodska kontrola (temeljna ali vodstvena) obstaja (ali obstajajo dokazi za njen obstoj in delovanje) ali ne. Možna odgovora na vprašanja sta le da ali ne. Pritrdilni odgovori pomenijo, da se revizor lahko na te kontrole zanese, njihovo delovanje pa je treba preveriti še na večjem številu dokumentov. Nikalne odgovore pa revizor proučuje posebej. Najprej poskuša ugotoviti, ali ima revidirano podjetje kakšno nadomestno kontrolo. Če je nima, nikalne odgovore evidentira kot nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju notranjih računovodskih kontrol (Menard, 1994, str. 68).

3.4.5 Evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v sistemu delovanja notranjih računovodskih kontrol

Revizor z evidentiranimi nepravilnostmi in pomanjkljivostmi v delovanju notranjih kontrol seznanja odgovorne v podjetju ter tudi predlaga ukrepe za njihovo odpravo. Za revizorja pa so ugotovljene nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol pomembne, ker mora oceniti njihov vpliv in učinke na podatke, izkazane v računovodskih izkazih. Prav tako

mora določiti tudi njihov vpliv na obseg preverjanja podatkov v zaključni fazi revizije. Če revizor ugotovi, da je pomen ugotovljenih nepravilnosti in pomanjkljivosti tako velik, da bi bilo treba zaradi tega izredno povečati obseg postopkov ugotavljanja pravilnosti podatkov v računovodskih izkazih, potem je bolje, da preverjanje delovanja notranjih računovodskih kontrol opusti (Menard, 1994, str. 68).

3.4.6 Postopki preveritve delovanja notranjih računovodskih kontrol

Cilj preverjanja delovanja notranjih računovodskih kontrol je zagotoviti dokaze, da notranje računovodske kontrole, ugotovljene z vprašalnikom ocene njihovega obstoja, delujejo zanesljivo in popolno. S preverjanjem njihovega delovanja naj bi revizor ugotovil, ali delujejo neprestano, zanesljivo in popolno. Šele po preveritvi njihovega delovanja pa lahko revizor da oceno o njihovem delovanju in se nanjo tudi zanese (Menard, 1994, str. 69).

Metode preverjanja delovanja notranjih kontrol so:

- **Raziskovanje dokazov:** Revizor na podlagi vpogleda v listine, evidence in drugo dokumentacijo pridobiva dokaze o tem, ali se posamezne notranje računovodske kontrole uporabljajo. V večini primerov so dokazi o delovanju notranjih računovodskih kontrol podpisi, parafi ali druga znamenja, ki dokazujejo, da so bile posamezne notranje kontrole opravljene.
- **Ponovno opravljanje kontrolnih postopkov:** V nekaterih primerih delavci, ki opravljajo kontrolne postopke, za seboj ne pustijo dokazov o tem, da so bile določene kontrole tudi dejansko opravljene. Revizor v takih primerih ponovno opravi kontrolni postopek oziroma notranjo računovodsko kontrolo ponovi. Opisana metoda je priporočljiva za primerjavo cen na fakturi s cenikom, naročilnico, dobavnico, preveritev točnosti zmnožkov in seštevkov na fakturi in podobno.
- **Opazovanje:** Ko ni možno preveriti delovanja notranjih računovodskih kontrol z že opisanima metodama, revizor lahko preveri njihovo delovanje tudi tako, da opazuje opravljanje določenih postopkov in ugotovi, ali posamezne notranje kontrole delujejo ali ne. Primer je opazovanje delovanja notranjih računovodskih kontrol pri prevzemu materiala, to je pri štetju ali tehtanju materiala, prejetega v skladišču. Ko revizor uporablja ta postopek, mora paziti, da opazovane osebe za to ne vedo, sicer ga lahko zavedejo. V nekaterih primerih si lahko revizor pri preverjanju delovanja notranjih računovodskih kontrol, ki ga opravlja z metodo opazovanja, pomaga z nekaterimi dokumenti, ki posredno kažejo na pravilnost, zanesljivost in popolnost delovanja notranjih kontrol (na primer zapisniki o reklamacijah prejetega blaga, pritožbe kupcev o kakovosti prodanih proizvodov in podobno).

Obseg preveritve delovanja notranjih računovodskih kontrol

Splošnega pravila o obsegu preverjanja notranjih računovodskih kontrol ni. Cilj njihovega preverjanja je med drugim ta, da revizor s čim manjšim obsegom preveritve dobi dovolj

dokazov o njihovem delovanju. Pri določanju obsega preveritve je treba upoštevati naslednje (Menard, 1994, str. 69–70):

- pogostejše delovanje notranjih kontrol praviloma zahteva tudi večji obseg preveritve njihovega delovanja;
- preveritev s ponovnim opravljanjem kontrolnih postopkov je manj obsežna.

Če vodstvene kontrole delujejo učinkovito in zanesljivo, lahko revizor obseg preveritev delovanja temeljnih kontrol zmanjša na minimum. Isto pravilo velja, če je delovanje posameznih notranjih kontrol povezano z delovanjem drugih notranjih kontrol ter samo 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 kontrole pravilno delujejo.

Drugi dejavniki, ki vplivajo na preveritev delovanja notranjih kontrol

Za vsako odstopanje od predvidenega načina delovanja notranjih kontrol je treba ugotoviti, ali gre za osamljen (izreden) primer ali za pravilo. Pri preverjanju delovanja notranjih kontrol je treba upoštevati dejstvo, da imajo napake, ki nastanejo v začetnih fazah poslovnih sprememb, manjše posledice na pravilnost podatkov v evidencah in izkazih, saj obstaja možnost, da bodo pozneje odkrite (Menard, 1994, str. 70).

Vpliv odstopanj od predvidenega načina delovanja notranjih kontrol pri tako imenovanih stalnih podatkih (na primer vrednost točke za plače, cene in podobno) ima veliko večje in težje posledice za evidence in izkaze kot odstopanja posamičnih podatkov.

Prav tako so pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol glede popolnosti obdelave poslovnih dogodkov veliko pomembnejše od pomanjkljivosti, ki se nanašajo na posamezne poslovne spremembe.

Časovno razporejanje preverjanja

Preverjanje delovanja notranjih kontrol je treba časovno razporediti na celotno revidirano obdobje. Kljub temu splošnemu pravilu pa časovno razporejanje preverjanja ni smiselno v naslednjih primerih:

- če so notranje računovodske kontrole take narave, da se z njimi odkrivajo nakopičene napake (na primer uskladitev stanja žiro računa);
- če se delovanje nekaterih notranjih kontrol nadomesti z delovanjem drugih notranjih kontrol.

Pri preverjanju delovanja notranjih kontrol mora revizor upoštevati še naslednje:

- pri raziskovanju dokazov o delovanju posameznih notranjih kontrol ni treba izbrati pomembne postavke, ker v tej fazi preverjamo delovanje sistema in ne podatkov;

- pri izbiri vzorca za preveritev delovanja notranjih kontrol je treba zagotoviti, da je vzorec reprezentativen, kar pomeni, da je izbran iz vseh postavk, da vsebuje postavke iz različnih številčnih, časovnih ali drugih serij in da niso namerno izbrane samo nekatere postavke;
- vrstni red preveritev delovanja notranjih kontrol ni pomemben, vendar je priporočljivo, da se revizor najprej prepriča o delovanju nadzornih kontrol in na podlagi rezultatov preveri še delovanje temeljnih kontrol.

3.4.7 Opredelitev obsega preverjanja podatkov na podlagi ugotovitev o učinkovitosti in zanesljivosti delovanja notranjih računovodskih kontrol

V vseh primerih, ko revizor ugotovi, da notranje kontrole delujejo zanesljivo, popolno in točno, je obseg revidiranja podatkov v evidencah in računovodskih izkazih manjši kot v primeru njihovega nepopolnega delovanja. Če se revizor s preveritvijo delovanja notranjih kontrol prepriča o delovanju sistema, se pri preverjanju posameznih podatkov v večini primerov lahko zanesse nanj. Konkretno preverjanje pa je usmerjeno na pomembne postavke v računovodskih izkazih, ki jih revizor opravi v zaključni fazi revizije, to je pri revidiranju podatkov v računovodskih evidencah in izkazih.

4. NOTRANJE RAČUNOVODSKE KONTROLE NABAVNE FUNKCIJE

4.1 Nabavna funkcija

Nabava je pridobivanje dobrin in storitev, potrebnih za delovanje, vzdrževanje ter izvajanje osnovnih in pomožnih dejavnosti po najugodnejših pogojih pri zunanjih virih (Weele, 1998, str. 29).

Nabavna funkcija vključuje naslednje poslovne dogodke (Menard, 1994, str. 26):

- a) sprejemanje sredstev (materiala in blaga) in storitev od dobaviteljev ter storitev zaposlenih;
- b) plačevanje obveznosti za prejeta sredstva in opravljene storitve dobaviteljem in zaposlenim:
 - prejemanje in plačevanje osnovnih sredstev, zalog, delovne sile, materiala in različnih storitev,
 - odobravanje izdatkov, naročil, prejemnih listin in računov dobaviteljev,
 - plačevanje računov, tudi s plačilnimi instrumenti,
 - prilagoditve zaradi dobropisov in bremepisov,
 - plačilni sezname in dodatki zaposlenim na podlagi evidenc o navzočnosti, delovnih normah in izplačilih.

4.2 Notranje računovodske kontrole nabavne funkcije

4.2.1 Notranje računovodske kontrole v zvezi s prevzemi v skladišče

Notranje računovodske kontrole morajo presoditi (Menard, 1994, str. 34–36):

- odobrenost naročil,
- točnost prejetih količin,
- popolnost in točnost vnašanja prejemnic,
- neoporečnost evidenc, povezanih s prevzemi,
- varnost sredstev,
- razmejenost dolžnosti in
- nadziranje.

Odobrenost naročil

Skladiščnik lahko prejme surovine, material ali blago le na podlagi pogodbe ali naročila, odobrene(ga) s strani pooblaščenega osebe. Odobritev je praviloma pisna. Ko revizor preverja odobrenost naročene količine, išče pisne dokaze zanjo. V ta namen pregleda ustrezno listino (naročilnico ali pogodbo) in se prepriča, ali je na njej ustrezen dokaz odobritve.

Točnost prejetih količin

Skladiščnik mora z ustreznimi metodami (štetjem, tehtanjem, raziskovanjem) ugotoviti, ali prejeta količina ustreza naročeni. Revizor pa se mora prepričati, ali se vpisani postopki pri prejemanju naročenih surovin, materiala ali blaga v skladišče resnično izvajajo. O tem se lahko prepriča tudi tako, da je navzoč pri prevzemu.

Popolnost in točnost vnosa prejemnic

Prejemnico napiše skladiščnik na podlagi dobavnice, in to v več izvodih, od katerih eden služi za obremenitev oziroma evidentiranje količin v skladiščni evidenci, preostali pa za evidentiranje v materialnem oziroma blagovnem knjigovodstvu.

Prejemnice so ponavadi že vnaprej oštevilčene, kar zagotavlja, da ne more priti do neopaženega izgubljanja listin (tako imenovana neprekinjenost numeričnega niza).

Materialni (blagovni) knjigovodja prejemnice dopolni z manjkajočimi podatki (ceno) in knjiži v analitično evidenco. Na mesec pripravi tudi izbor prejemnic kot podlago za knjiženje v glavno knjigo. Na podlagi zbira prejemnic kontrolira numerični niz in razlike usklajuje s skladiščnikom.

Prejete surovine, material ali blago se knjižijo v glavno knjigo na podlagi zbira prejemnic materialnega oziroma blagovnega knjigovodje. Temeljnico lahko pripravi materialni knjigovodja ali finančni knjigovodja na podlagi zbira.

Revizor mora preveriti:

- ali so za vse prejete količine izdane prejemnice;
- ali so vse prejemnice knjižene v skladiščni evidenci in materialnem oziroma blagovnem knjigovodstvu;
- ali so izvedena vsa knjiženja v glavni knjigi.

Popolnost zajetja prejemnic v analitični evidenci kontrolira tako, da izbere določeno število prejemnic in preveri, ali so bile knjižene v ustrezne analitične evidence in ali so vključene v zbirne, ki so podlaga za knjiženje v glavni knjigi.

V podjetjih, ki spremljajo zaloge računalniško, se prejete surovine, material ali blago vnašajo prek terminalov v skladiščno in materialno evidenco. Revizor mora v takšnih razmerah posvetiti večjo pozornost kontroli pri vnašanju podatkov, in sicer mora preveriti ročne in programirane notranje računovodske kontrole.

Neoporečnost evidenc s sprejemanjem materiala ali blaga

Revizor ima pri nabavi surovin, materiala ali blaga opraviti z naslednjimi evidencami:

- skladiščno evidenco,
- materialnim oziroma blagovnim knjigovodstvom in
- glavno knjigo.

Kontroliranje neoporečnosti evidenc mora zagotoviti, da ostanejo zabeleženi podatki nespremenjeni do naslednje spremembe. Neoporečnost evidenc je dosežena, če je zagotovljeno:

- da ima do nje dostop samo za to pooblaščen oseba,
- da je primerno shranjena in varovana,
- da so analitične in sintetične evidence usklajene,
- da so evidence usklajene z dobavitelji.

Pri računalniških evidencah je pomembna zlasti zaščita programskih paketov, datotek s stalnimi podatki in matične datoteke pred posegi oziroma dostopom nepooblaščenih oseb.

Varnost sredstev

Na tem mestu se mora revizor prepričati, ali so skladiščni prostori ustrezno zavarovani pred dostopom nepooblaščenih oseb. Preveritev ustrezne varnosti sredstev opravi z ogledom prostorov.

Razmejenost dolžnosti

Pri prejemu surovin, materiala oziroma blaga je zelo pomembno, da so razmejena opravila:

- odobravanje nabav,
- odgovornost za zaloge,
- vodenje analitičnih evidenc in
- vodenje sintetičnih evidenc.

Revizor mora biti pozoren, da ta opravila opravljajo različne osebe, ki so odgovorne različnim vodjem. Tako mora biti za odobravanje nabav odgovoren vodja nabavne službe, za zaloge skladiščnik oziroma vodja skladiščne službe, za analitične evidence materialni oziroma blagovni knjigovodja, za sintetične pa vodja glavne knjige.

Nadziranje

Za nadziranje prejetanja in evidentiranja surovin, materiala ali blaga je pomembno, da ga opravlja oseba, ki je neodvisna od odgovornih za zaloge in od tistih, ki vodijo analitično evidenco ter odobravajo nabave.

4.2.2 Notranje računovodske kontrole v zvezi s plačili obveznosti do dobaviteljev

Notranje računovodske kontrole morajo presoditi (Menard, 1994, str. 37–39):

- odobrenost računov in plačil,
- njihovo točnost,
- popolnost vnosov podatkov o njih,
- neoporečnost evidenc, povezanih z njimi,
- razmejenost dolžnosti,
- ali nadziranje zagotavlja, da se kontrolni cilji dosegajo s predvidenimi notranjimi računovodskimi kontrolami.

Odobrenost računa in plačila

Revizor se mora prepričati, ali obstajajo na računih in plačilnih instrumentih dokazi o odobritvi (podpisi) pooblaščenih oseb. Primerjava dobaviteljevega računa s prejemnico pa dokazuje, da je bilo blago oziroma material v resnici dobavljeno in prejet v skladišče.

Točnost računa in plačila

Revizor se mora prepričati o točnosti zajemanja računov in plačil v analitičnih in sintetičnih evidencah. To stori tako, da preveri zneske plačil z zneski, knjiženimi na analitičnih in sintetičnih kontih.

Popolnost in točnost vnosa računa in plačila

Revizor preveri kontrolo popolnosti in točnosti vnašanja računov in plačil tako, da izbere določeno število računov in plačilnih instrumentov ter preveri, ali so knjiženi v ustrezni knjigovodski evidenci, se pravi na analitičnih kontih in v glavni knjigi.

Neoporečnost evidenc, povezanih s prejemom računa in plačila

Revizor ima opraviti z naslednjimi evidencami:

- knjigo računov,
- analitično evidenco dobaviteljev in
- zbirnimi konti glavne knjige.

O neoporečnosti evidenc se revizor prepriča tako, da preveri:

- ali imajo do podatkov v evidencah dostop samo pooblaščen osebe,
- ali so evidence primerno shranjene,
- ali so usklajene analitične in sintetične evidence,
- ali so evidence usklajene z dobavitelji.

Razmejenost dolžnosti

Revizor mora ugotoviti, ali naslednje funkcije opravljajo različne osebe:

- izdajanje naročil,
- sestavljanje prejemnic,
- kontroliranje računov – likvidiranje računov,
- odobravanje plačil,
- knjiženje v analitiki in
- knjiženje v glavni knjigi.

Nadziranje

Nadziranje je stopenjsko ali hierarhično kontroliranje osnovnih notranjih računovodskih kontrol, ki ga opravljajo pooblaščen osebe.

Revizor pregleda listino in išče dokaz, ki je lahko podpis, stampiljka in podobno, na podlagi katerega bi lahko sklepal, ali je listino pregledala pooblaščen oseba.

5. POSTOPKI REVIDIRANJA NOTRANJIH RAČUNOVODSKIH KONTROL NABAVE V DRUŽBI A

5.1 Predstavitev družbe A

Glavne dejavnosti družbe A so razvoj, proizvodnja in trženje kozmetičnih izdelkov. Konkurenca na trgu je velika, zato obstaja med ponudniki kozmetičnih izdelkov hud boj. Družba je bila leta 1997 vpisana v sodni register na ljubljanskem okrožnem sodišču kot delniška družba. Lastniška struktura je naslednja:

- domače fizične osebe: 93,3 odstotka,
- lastne delnice: 4,6 odstotka,
- tuje fizične osebe: 2,1 odstotka.

Družba je zaprta delniška družba v večinski lasti ene fizične osebe, ki ima 84-odstotni delež.

Družba A ima sedež v Sloveniji in je obvladujoča družba ter ima v 100-odstotni lasti pet odvisnih družb v tujini. Poleg teh pa ima v lasti še družbo v Sloveniji, kjer ima 50-odstotni lastniški delež.

Upravljanje in vodenje delniške družbe je skladno s statutom družbe, ki ima naslednje organe:

- skupščino delničarjev, na kateri slednji uresničujejo svoje pravice;
- nadzorni svet, ki šteje tri člane;
- upravo.

5.2 Seznanitev z družbo A

V sklopu seznanitve z družbo A bom predstavila štiri področja, ki so pomembna pri revizorjevem nadaljnjem delu.

Zakonodaja

Družba A mora glede na svojo dejavnost poslovati v skladu z zakonom o varstvu okolja, uredbo o preprečevanju večjih nesreč in zmanjševanju njihovih posledic ter kolektivno pogodbo za kemično in gumarsko industrijo Slovenije.

V družbi imajo vrsto notranjih predpisov, ki urejajo poslovanje in notranje kontroliranje. Mednje spadajo pravilnik o organizaciji in sistematizaciji delovnih mest, pravilnik o računovodstvu, šifrant vrst stroškov, kontni načrt in seznam stroškovnih mest.

Organiziranost družbe

Notranjo organiziranost družbe določi uprava ob soglasju nadzornega sveta, katerega seje so štirikrat na leto. Organizacijska struktura družbe ni zapletena. Je centralizirana, upravo

sestavljajo trije člani, vsak izmed njih pa je odgovoren za svoje področje. V letu 2005 je bilo povprečno število zaposlenih 258. Vodje oddelkov nadzorujejo delo svojih podrejenih in skrbijo za učinkovito delovanje posameznih oddelkov. Ključni zaposleni in uprava so visoko izobraženi, imajo dolgoletne izkušnje in so v družbi A navzoči že vrsto let. Komunikacija med oddelki je učinkovita in se izvaja redno, odločitve pa so sprejete pravočasno.

Pri izdelavi strateškega plana sodelujejo vsi zaposleni. Plan se naredi na osnovi minulega leta in tržnega pričakovanja. Plan poslovanja se med letom primerja z doseženimi rezultati, razlike pa se potem analizirajo, po potrebi se plan lahko tudi prilagodi. Analiza poslovanja se pripravlja in predstavlja enkrat na mesec na kolegijih.

V družbi A gre pri nabavi za naslednje:

- nabava surovin, materiala in embalaže, ki v družbi predstavlja tudi največji delež;
- nabava trgovskega blaga v maloprodajni trgovini;
- nabava osnovnih sredstev;
- nabava storitev.

Dobavitelji so domači in tuji.

Leta 1995 je družba pridobila certifikat skladnosti sistema kakovosti s standardom ISO 9001. Junija 2003 pa so ob redni kontrolni presoji pridobili še certifikat, ki potrjuje, da so sistem nadgradili z zahtevami novega dopoljenega standarda ISO 9001:2000, katerega najpomembnejše zahteve so osredotočenost na odjemalce, procesni pristop in nenehno izboljševanje. Družba mora skrbeti za okolje, kar je tudi del razvojne strategije. Standard ISO 9001:2000 opisuje delovne procese, ki so naravnani k varovanju vodnih virov in zmanjšanju porabe energije. Družba ima imenovano tudi osebo, ki skrbi, da poslovanje poteka v skladu z ISO-standardi. Vsako leto se o tem pripravlja poročilo, s katerim je seznanjeno tudi poslovodstvo.

Informacijski sistem

Informacijski sistem je zasnovan na mreži osebnih računalnikov. V družbi A poleg standardnih programov okolja Windows uporabljajo za podporo računovodstva in financ program X, ki služi za vse poslovne procese, razen za plače, kadrovske evidence, osnovna sredstva, blagajno in maloprodajo. Za naštetu imajo program Y, izjema je le maloprodaja, kjer uporabljajo program Z.

Na podlagi razgovorov z zaposlenimi smo ugotovili, da je program primeren in zadovoljuje potrebe v družbi. Informacije so pravočasne in točne ter na razpolago v primerni obliki. Poslovodstvo se zaveda pomembnosti informacijskega sistema. Njegovih zlomov v letu 2005 ni bilo, prav tako ne poskusov vdora. V družbi A so na informacijskem oddelku zaposlene tri osebe s primerno izobrazbo.

Posebna soba, v kateri so strežniki, ključne povezave in UPS–napajalnik, je zraven pisarne oddelka informatike in je fizično dobro varovana. To pomeni, da je zaklenjena, vanjo pa lahko vstopijo samo pooblaščen osebe s kartico, ki jim omogoča vstop. Soba je ustrezno opremljena s klimatsko napravo in detektorji dima. Naprave periodično pregledujejo tudi gasilci. Celoten informacijski sistem je priključen na generator, ki se v primeru izpada elektrike vklopi v treh minutah.

Posameznikom so dodeljena uporabniška imena in gesla, ki so sestavljena iz skupno desetih znakov (črk in števil). Dostop do posameznih programov je omejen. Določene so pravice dostopov posameznih skupin do posameznih nivojev. Vsakemu novemu zaposlenemu se dodelita uporabniško ime in nivo dostopa. Če se nivo dostopa poveča, mora biti to povečanje odobreno s strani vodje oddelka. Protivirusni programi se shranjujejo na nivoju strežnika in se pošljejo vsem uporabnikom. Zaščitna politika je primerna, saj v letu 2005 ni bilo virusov. Družba ima tudi požarni zid. Poskusov vdora v letu 2005 ni bilo zaznati.

Sistemske nastavitve, baze podatkov in uporabniški imeniki se shranjujejo enkrat na dan in enkrat na mesec v litoželezno blagajno na drugi lokaciji. V letu 2005 ni bilo sprememb zakonov, ki bi pomembno vplivale na računovodski sistem in njegove informacije. V primeru sprememb na zakonodajnem ali drugem področju se te upoštevajo tudi pri modifikaciji programa. Računovodski sistem, ki ga ima vzpostavljenega družba, je namreč primeren in se prilagaja spremembam.

Računovodski sistem

Računovodski sistem in notranje računovodske kontrole so med seboj tesno povezani in jih revizor ponavadi proučuje skupaj. Prispevka računovodskega sistema k doseganju ciljev notranjih računovodskih kontrol zato ni primerno ločevati od prispevka notranjih računovodskih kontrol, ki se uporabljajo v poslih, pri katerih sodeluje računovodski sistem. Zato o računovodskem sistemu na tem mestu le nekaj besed, podrobnejše pa ga skupaj z notranjimi računovodskimi kontrolami na področju nabave obravnavam v naslednjem poglavju.

Poslovni dogodki se evidentirajo na konte, ki so določeni v sklopu kontnega načrta. Tega priporoča Slovenski inštitut za revizijo. Ker v nadaljevanju, v sklopu spoznavanja notranjih računovodskih kontrol nabave, uporabljam konte, ki jih je družba oblikovala za spremljanje poslovnih dogodkov, povezanih z nabavo, navajam uporabljeni del kontnega načrta družbe A:

- 110 – denarna sredstva na bančnem računu,
- 220 – obveznosti do dobaviteljev,
- 224 – obveznosti za nezaračunano blago in storitve,
- 270 – kratkoročna posojila, dobljena pri družbah v skupini,
- 310 – zaloge surovin in materiala v skladišču,
- 415 – stroški plačilnega prometa in bančnih storitev ter zavarovalne premije.

Vodja računovodstva in financ ima dolgoletne izkušnje, nadzor nad zaposlenimi v računovodstvu pa je primeren. Prav tako imajo zaposleni v računovodstvu ustrezno izobrazbo. Poslovno leto družbe je enako koledarskemu, poslovne knjige pa družba vodi v skladu z veljavnimi predpisi in računovodskimi standardi (Interno gradivo družbe BDO EOS Revizija, d. o. o., 2005).

5.3 Posnetek stanja in opredelitev ciljev notranjih računovodskih kontrol nabave

Svoja spoznanja o delovanju notranjih računovodskih kontrol s področja nabave predstavljam v obliki zapisa in jih povzemam po internem gradivu družbe BDO EOS Revizija, d. o. o. Pri opisu cikla nabave se bom osredotočila na nabavo surovin, materiala in embalaže, ker ta predstavlja največji delež nabave v obravnavani družbi.

Nabavni oddelek mora za kakovostno naročilo vhodnih materialov pridobiti:

- informacije iz operativne priprave prodaje: kaj, koliko in do kdaj nabaviti;
- opredeljene kakovostne zahteve (surovine, embalaža in tisk designa).

Naloga nabavnega oddelka je sprejeti odločitev, kje, po kakšni ceni in pod kakšnimi pogoji kupiti. Kriteriji za izbor dobavitelja so:

- kakovost materiala oziroma vzorcev,
- ekonomika nabave,
- predhodne izkušnje glede kakovosti (število reklamacij) in uslužnosti (dobavni roki),
- podatki, pridobljeni z vprašalnikom o izboru in presoji dobavitelja.

Testiranje novega materiala in izbor dobaviteljev

V družbi lahko nabavljajo samo material, ki je predhodno testiran. Šele ko je test materiala opravljen in oddelek za embalažo oziroma oddelek za razvoj (za material in surovine) potrdi določen material, se v sistemu za dobavitelje odpre šifra. Družba s tem zasleduje cilj notranjih računovodskih kontrol (v nadaljevanju cilj), in sicer odobrenost posla, saj, potem ko oddelek za embalažo oziroma oddelek za razvoj odobri odprtje dobaviteljeve šifre v sistemu, daje možnost za nabavo določenega materiala.

Za odprtje dobaviteljeve šifre v sistemu je odgovoren oddelek informatike, ki o tem obvesti oddelek nabave, kjer za posameznega dobavitelja vnesejo preostale stalne podatke (ceno, mersko enoto, številko transakcijskega računa dobavitelja, njegov naziv itd.). Pri tem gre za razmejenost dolžnosti med oddelkoma informatike in nabave.

Vnos stalnih podatkov poteka tako, da omogoča njihovo neoporečnost, saj se naredi na osnovi obrazca za testiranje novega materiala, ki ga oddelek za embalažo oziroma oddelek za razvoj potrdi ali zavrne.

Stalne podatke o dobavitelju lahko spreminjajo samo v nabavnem oddelku. S tem družba zasleduje cilj varnosti podatkov pred njihovim spreminjanjem s strani za to nepooblaščen osebe.

Pogodbe

Pogodbe, sporazume o kakovosti, standarde kakovosti za surovine ter standarde kakovosti za embalažo in naročila hrani nabavni oddelek, kar omogoča varnost pred nepooblaščenim dostopom do teh dokumentov.

V letu 2004 so v družbi zamenjali direktorja nabavnega oddelka. Posledica te kadrovske spremembe so sklenjene pogodbe z večjimi dobavitelji. Veliko dobaviteljev je bilo v letu 2005 novih, saj je družba zaradi ekonomičnosti zamenjala dražje dobavitelje s cenejšimi.

Ocenjevanje dobaviteljev

Ko družba določi, kateri materiali so dovoljeni za nabavo, opravi še postopek ocenjevanja dobaviteljev. Rezultat tega je določitev dobavitelja določenega materiala. Družba enkrat na leto ocenjuje in razvršča dobavitelje na osnovi navodil, ki so v družbi splošno sprejeta.

Posameznega dobavitelja ocenjujeta oddelek za kontrolo kakovosti in oddelek nabave. V slednjem ocenjujejo potrjevanje naročil, odzivnost dobavitelja, odpremne pogoje in plačilne pogoje, ki jih nudi dobavitelj. Ker ocenjevanje opravljata dva oddelka, družba zasleduje cilj razmejenosti dolžnosti.

Ocena dobavitelja materiala se pripravlja enkrat na leto in je sestavljena iz:

- ocene poslovnosti, ki jo pripravi nabavni oddelek (največ 10 točk);
- ocene kakovosti dobavljenega materiala, ki jo pripravi oddelek za kontrolo kakovosti (največ 10 točk).

Oceno v družbi izražajo v točkah. Končna ocena je seštevek točk oddelka nabave in oddelka za kontrolo kakovosti (največ 20 točk).

Glede na doseženo število točk nabavni oddelek razvrsti dobavitelje v štiri skupine (Interno gradivo družbe A):

Skupina	Število točk
A: zelo dober	18–20
B: dober	15–17
C: sprejemljiv	11–14
D: nesprejemljiv	10 in manj

Glede na splošen vtis o kakovosti dobavljenega materiala, teži in velikosti reklamacij, glede na trg, ponavljajoče se reklamacije itd. lahko oddelek za kontrolo kakovosti z ustrežno utemeljitvijo še dodatno popravi izračunano število točk. Če imajo isto surovino testirano od večjega števila dobaviteljev, se oddelka za nabavo in kontrolo kakovosti odločita za tistega, ki je v danem trenutku najugodnejši, ni pa nujno, da je ta na omenjenem testu dobil tudi največ točk. Družba torej zasleduje cilj odobrenosti posla, saj je ocena dobavitelja pogoj za nabavo določenega materiala.

Naročila

Vzpodbuda za nabavo določenega materiala pride s strani operativne priprave prodaje (v nadaljevanju OPP), kjer vedo, katere proizvode bo po planu in dogovorih treba proizvesti v prihodnje. V program nato za vsak posamezen mesec vnesejo potrebno količino posameznih gotovih proizvodov. Na osnovi teh podatkov program izračuna potrebno količino posameznih vhodnih materialov. Ta plan se nato za vsak mesec posebej v OPP natisne in se ga pošlje v oddelek nabave kot interno naročilo, na osnovi katerega potem nabavni oddelek izvrši zunanje naročilo. Ker prihaja vzpodbuda za nabavo materiala iz drugega oddelka kot izvedba naročila, gre za zasledovanje cilja razmejenosti dolžnosti.

Vse nabave surovin, materiala in embalaže odobri vodja nabavnega oddelka, kar omogoča doseganje cilja odobrenosti posla.

V oddelku nabave so štirje zaposleni, ki so odgovorni vsak za svoje področje oziroma za svoje dobavitelje. Na osnovi OPP, potrjenega s strani vodje nabavnega oddelka, zaposleni v tem oddelku opravljajo naročila, in sicer tako, da oblikujejo naročilnico. To natisnejo in običajno pošljejo po faksu dobavitelju, ki je v sistemu in čigar vhodni materiali so bili predhodno testirani. Nato čakajo na dobaviteljevo potrdilo naročila.

Če dobavitelj spremeni naziv materiala, mora nabavni oddelek o tem obvestiti razvoj, analitski oddelek in kontrolo.

Prevzem artiklov

Za naročilom sledita prihod in prevzem materiala. Ko ta prispe v skladišče, ga skladiščnik prešteje ali stehta, vnese v sistem in naredi količinski prevzem. To pomeni, da so artikli količinsko že poknjženi. Skladiščnik s štetjem ali tehtanjem materiala zasleduje cilj točnosti prejetih količin materiala.

Skladiščnik tudi natisne prevzemnico in jo podpiše. Pri tem primerja naročilnico s prevzemnico in tako preveri popolnost prejetih količin materiala. Če količine niso enake, kontaktira oddelek nabave, prevzame pa tisto, kar je dejansko prejel v skladišče.

Testiranje vzorcev

Ko je material prevzet, gredo njegovi vzorci v oddelek za razvoj, kjer se testirajo. Prevzema in testiranja materiala ne opravlja ista oseba, torej se na tem mestu zasleduje cilj razmejenosti dolžnosti. Po uspešno opravljenih testih se podpisana prevzemnica skladiščnika in potrdilo o ustrezni kakovosti oddelka za razvoj izpopolnita z originalno dobaviteljevo dobavnico in odneseta v nabavni oddelek.

Tam počakajo še na račun in vse preostale spremne dokumente (ECL – enotna carinska listina, račun za prevozne stroške itd.). Slednji pridejo v nabavni oddelek iz računovodskega. Oddelek nabave nato preveri skladnost dobaviteljeve dobavnice s prevzemnico, naročilnico in ceno v pogodbi ter računom. S preverjanjem skladnosti je zasledovan cilj točnosti in popolnosti posla.

Prejem računov in knjiženja

Prejeti računi vedno pridejo najprej v vložišče, kjer jih opremijo z datumom prejema. Od tam jih pošljejo v računovodstvo h gospe B. Ta vnese posamezen račun v sistem, kjer dobi zaporedno številko, in naredi kljukico, kar pomeni, da je določen račun vnesen v sistem. Slednji namreč omogoča avtomatsko zaporedno številčenje. Zaporedna številka se napiše na račun. Ker tega ne opremi z datumom prejema ista oseba, kot ga vnese v sistem, gre za zasledovanje cilja razmejenosti dolžnosti.

Iz računovodstva gre potem prejeti račun za material v oddelek nabave, kjer ga izpopolnijo z vsemi preostalimi dokumenti in prevzem vrednostno opremijo (finančni prevzem). To naredijo tako, da v programu prikličejo prevzem, ki ga je naredil skladiščnik, in ga vrednostno opremijo. Ko v program prikličejo prevzem, zasledujejo cilj neoporečnosti evidenc, hkrati pa tudi cilja točnosti in popolnosti posla.

Celoten podpisan komplet dokumentov (račun, originalna dobavnica dobavitelja, potrdilo o kakovostnem prevzemu, prevzemnica skladiščnika, ECL, račun prevoznika) gre nato nazaj iz nabavnega oddelka v računovodstvo. Oseba, odgovorna za zaloge, račun prikliče iz sistema na zaslon in preveri, ali so bili podatki, vneseni v sistem v oddelku nabave, enaki podatkom na računu in spremnim dokumentom. To naredi tako, da skupni znesek z računa vnese v sistem in ga primerja s tistim, ki je bil vnesen v nabavi. Če je saldo, ki se izpiše na zaslonu, enak nič, potem se zneska ujemata, sicer pa ne. V primeru ujemanja zneskov računovodkinja potrdi račun, tako da se avtomatsko knjižijo obveznosti in zaloga (310/220). Na račun naredi še drugo kljukico, kar pomeni, da je račun poknjižen. Če imamo račune tujih dobaviteljev, se zneski vnašajo v sistem v tuji valuti, ki se preračuna v tolarje po srednjem tečaju Banke Slovenije na datum računa. Ko oseba, odgovorna za zaloge (zaposlena v računovodstvu), preveri ustreznost vnesenih podatkov v oddelku nabave, zasleduje cilj nadziranja. Poleg tega pa družba zasleduje tudi cilj razmejenosti dolžnosti, in sicer so dolžnosti razmejene med

oddelkom nabave in osebo, odgovorno za zaloge. Nabavni oddelek prevzem vrednostno opremi, oseba, odgovorna za zaloge, pa knjiži račun.

Knjiženje zalog in obveznosti iz analitične evidence v glavno knjigo je avtomatsko. To naredi vodja računovodstva periodično, običajno ob koncu vsakega meseca. Knjiženje zalog in obveznosti v analitično evidenco in potem v glavno knjigo torej opravljata dve različni osebi, zato gre pri tem za zasledovanje cilja razmejenosti dolžnosti.

Ko se izvede ukaz za knjiženje v glavno knjigo, se na zaslonu izpišejo vsi tisti dokumenti, ki so bili že vneseni v sistem, a še niso bili poknjiženi (npr. prevzemnica, za katero še ni prišel račun in zaloga vrednostno ni bila poknjižena, ali pa račun, ki je bil prejet in vnesen v sistem, ni pa bil potrjen in zato knjižen). Tako se odkrivajo nefakturirane nabave, kar je pomembno za knjiženje nefakturiranih obveznosti (310/224, po prejemu računa pa 224/220). S tem je omogočen nadzor nad nefakturiranimi nabavami, ki predstavlja še enega izmed ciljev notranjih računovodskih kontrol.

Plačila

Plačila računov se izvajajo elektronsko. Pooblastila za plačevanje računov imajo v družbi tri osebe, vse so referentke iz finančnega sektorja. Plačila računov torej opravljajo druge osebe kot knjiženje. S tem družba zasleduje cilj razmejenosti dolžnosti.

Plačevanje računov poteka tako, da se najprej preveri stanje denarnih sredstev, s katerimi razpolaga družba na določen dan. Nato se izpišejo vse zapadle obveznosti. Referentke, ki so odgovorne za plačevanje računov, se nato skupaj z direktorico finančno-računovodskega področja dogovorijo, koliko in komu naj bi se na določen dan plačalo. Pri tem gre torej za cilj odobrenosti računov in plačil. Na izpisu vseh zapadlih obveznosti določijo, komu se bo plačalo. To naredijo tako, da izberejo posamezen račun, ki se bo plačal. Ko se na zaslonu ta račun odpre, referentka potrdi znesek, če se račun plača v celoti, oziroma napiše nižji znesek, če se račun plača samo delno. Če se referentka pri tem zmoti in vpiše višji znesek od zneska na računu, jo program opozori, da to ni mogoče.

Ko se tako označi vse račune, ki naj bi se plačali na določen dan, se kreira seznam računov za plačilo, ki ga odobri direktorica finančno-računovodskega področja. Ta seznam se shrani v posebno datoteko. Odobritev seznama plačil računov tako predstavlja cilj odobritve posla, v tem primeru plačila računov.

Nato se odpre program banke za plačevanje računov. Vstop v ta program je omejen z identifikacijsko kartico in PIN-kodo, kar kaže na zasledovanje cilja varnosti. Omejen dostop do programa torej varuje pred nepooblaščenim plačevanjem računov. Potem se datoteka iz računovodskega programa uvozi v bančnega, prekopira, podpiše in pošlje. Ker se ta datoteka uvozi v bančni program, ni možnosti za spremembe podatkov v njej, s čimer družba zasleduje cilj neoporečnosti podatkov.

Drugi dan se v istem bančnem programu kreira bančni izpisek, na katerem so vse denarne transakcije družbe minulega dne. Ta izpisek se natisne in primerja z datoteko, ki je bila prejšnji dan narejena v računovodskem programu. Če se vsi zneski ujemajo, se seznam v računovodskem programu potrdi, kar pomeni, da se plačila knjižijo v analitično evidenco. Zasledovanje cilja neoporečnosti podatkov se kaže tudi tukaj, saj se v istem bančnem programu, v katerem se je prejšnji dan plačevalo, naslednji dan kreira bančni izpisek. Ker se potem slednjega primerja z datoteko, kjer so zapisana vsa odobrena plačila, družba zasleduje tudi cilj točnosti in popolnosti posla, v tem primeru plačil računov.

Knjiženje plačil iz analitične evidence v glavno knjigo pa poteka ročno s strani zaposlene referentke v računovodstvu. Knjiži se samo skupni znesek s seznama, ki je bil kreiran v računovodskem programu (zapiranje obveznosti), na drugi strani pa se knjiži promet, ki je bil izveden prek banke (220/110). To je knjižba na transakcijskem računu. Če je bilo prek transakcijskega računa plačano še kaj drugega kot obveznosti do dobaviteljev (npr. vračilo posojila, bančne obresti ali bančni stroški itd.), se to posebej knjiži v glavno knjigo (270/110, 415/110). Točnost posla je omogočena, ker se knjiži skupni znesek s potrjenega seznama, ki je bil predhodno kreiran v računovodskem programu. Poleg tega družba zasleduje tudi cilj popolnosti posla, saj se druga plačila posebej knjižijo v glavno knjigo.

Ob koncu knjiženja v glavno knjigo vodja računovodstva preveri, ali sta debet in kredit usklajena, prav tako pa mora biti tudi stanje bančnega izpiska enako stanju na transakcijskem računu, na kontu, kjer je ta račun. Vodja računovodstva torej zasleduje cilj nadziranja zaposlene v računovodstvu, ki ročno knjiži plačila iz analitične evidence v glavno knjigo.

5.4 Preveritev pravilnosti posnetka stanja notranjih računovodskih kontrol nabave

Ko sem spoznala celoten proces notranjih kontrol pri nabavi surovin, materiala in embalaže ter ga predstavila v obliki zapisa, sem se najprej prepričala, ali sem pravilno razumela opazovani sistem, in sicer s spremljanjem konkretne dokumentacije skozi celoten cikel nabave surovin, materiala in embalaže. Za preveritev pravilnosti posnetka stanja notranjih računovodskih kontrol nabave sem si naključno izbrala eno nabavo in zanjo pridobila celotno dokumentacijo. Pri tem nisem ugotovila odstopanj.

Ključni dokumenti, ki potrjujejo obstoj notranjih računovodskih kontrol nabave v družbi A, so torej (Interno gradivo družbe BDO EOS Revizija, d. o. o., 2005):

- seznam materialnih potreb,
- vprašalnik o izboru dobavitelja,
- potrjen obrazec za testiranje novega artikla,
- naročilnica, potrjena s strani dobavitelja,
- prevzemnica, potrjena s strani skladiščnika,

- zapisnik o kontroli kakovosti posameznega vhodnega materiala s strani oddelka za kakovost,
- prevzemnica, opremljena s cenami,
- ECL in preostali spremni dokumenti,
- račun z naslednjimi potrditvami: datum prejema računa, številka računa, ki je bila generirana v sistemu, podpis odgovorne osebe in zaznamek, na katero stroškovno mesto se račun nanaša, kljukica, da je bil račun vnesen v sistem, ter kljukica, da je bil račun poknjizen,
- pogodba, sklenjena med naročnikom in dobaviteljem, in veljavni cenik.

5.5 Ocena delovanja notranjih računovodskih kontrol nabave

Začetno oceno delovanja notranjih kontrol sem ugotovila s programom ocene njihovega obstoja (standarden vprašalnik). Ker je vprašalnik standarden, sem ga nekoliko prilagodila posebnostim sistema v revidirani družbi. Nato sem z vprašalnikom preverila, ali v družbi A obstajajo posamezne notranje računovodske kontrole na področju nabave. Izpolnjen vprašalnik za družbo A je priložen v Prilogi 1.

Ko sem spoznala celoten proces notranjih kontrol, sem ocenila, da temeljne in vodstvene kontrole obstajajo, njihovo delovanje pa bom preverila na izbranem vzorcu.

5.6 Evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v sistemu delovanja notranjih računovodskih kontrol nabave

Nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju notranjih računovodskih kontrol nisem ugotovila, zato tudi ni bilo potrebe, da bi o tem poročala poslovodstvu.

5.7 Preveritev delovanja notranjih računovodskih kontrol nabave

Cilj preveritve notranjih računovodskih kontrol je zagotoviti dokaze, da notranje računovodske kontrole obstajajo ter da delujejo stalno, zanesljivo in popolno.

Začetno oceno delovanja notranjih računovodskih kontrol sem preverila z vprašalnikom. Delovanje notranjih računovodskih kontrol pa je treba preveriti še na podlagi vzorca, ki ga je določila pooblaščen revizorka. V revizijskem načrtu je opredeljena velikost vzorca 12 enot. Iz knjige prejetih računov sem tako naključno izbrala dvanajst računov in zanje pridobila še kompletno dokumentacijo, povezano s posameznim računom. Med metodami preveritve notranjih kontrol sem uporabila metodo raziskovanja dokazov na podlagi vpogleda v dokumente in evidence ter metodo ponovnega opravljanja kontrolnih postopkov.

Za izbrane račune sem preverila:

- podatke na računu, izdanem kupcu;
- ustreznost oziroma točnost zmnožkov in seštevkov na računu (vrednost na računu);
- skladnost računa s spremnimi dokumenti (naročilnico, dobavnico, prevzemnico, pogodbo in cenikom);
- avtorizacijo vseh dokumentov;
- knjiženje zalog in obveznosti;
- ali je bila obveznost že poravnana in kdaj je bila.

Delovno gradivo preveritve delovanja notranjih računovodskih kontrol je priloženo v Prilogi 2.

Na podlagi opisnega prikaza delovanja notranjih računovodskih kontrol in preizkušanja njihovega delovanja na izbranem vzorcu menim, da ima sistem nabave surovin, materiala in embalaže vgrajene potrebne mehanizme, ki preprečujejo nastajanje napak oziroma to, da so te pravočasno odkrite in tudi odpravljene.

Pri spoznavanju delovanja notranjih računovodskih kontrol na področju nabave surovin, materiala in embalaže sem ugotovila slabost oziroma problem na področju knjiženja plačil. Ker je knjiženje plačil v glavno knjigo ročno, so možnosti napak veliko večje, kot bi bile, če bi bilo knjiženje iz analitične evidence v glavno knjigo avtomatsko. Vendar menim, da ima družba ustrezno vzpostavljene notranje kontrole, ki takšne napake odkrijejo dovolj hitro.

V prejšnjih letih revizije se je pojavljal tudi problem razmejevanja, saj se je zaradi nabav konec decembra zgodilo, da račun ni bil poknjižen v pravilno obdobje. Tako je bil na primer material, ki so ga prejeli konec decembra 2004, knjižen šele v januar 2005 namesto v december 2004. Posledica tega je bila, da so bile zaloga in obveznosti v letu 2004 prenizko izkazane, v letu 2005 pa previsoko. Ta problem je leta 2005 družba A odpravila tako, da je določila zadnji rok za nabavo 20. 12. 2005. Tako je bila do 28. 12. 2005 že vsa dokumentacija izpopolnjena, račun pa poknjižen.

Lahko torej potrdim, da notranje kontrole obstajajo in so primerno zasnovane ter primerno, stalno in zanesljivo delujejo.

5.8 Opredelitev obsega preverjanja podatkov na podlagi ugotovitev o učinkovitosti in zanesljivosti delovanja notranjih računovodskih kontrol nabave

Preizkus notranjih kontrol na podlagi vzorca je potrdil začetno oceno tveganja pri kontroliranju, ki so jo revizorke ocenile kot majhno na tem segmentu. Glede na nizko tveganje pri kontroliranju menim, da je mogoče test podatkov opraviti v manjšem obsegu, kot v primeru, če bi ugotovila, da notranje kontrole ne delujejo.

6. SKLEP

Glavni razlog za širitev in vedno večji pomen revizije so potrebe lastnikov in drugih uporabnikov po resničnih in poštenih informacijah o poslovanju nekega podjetja, da lahko na njihovi podlagi sprejemajo svoje poslovne odločitve. Zagotovilo za resnične in poštene informacije daje pozitivno revizijsko mnenje, ki ga poda neodvisna in strokovno usposobljena revizijska družba.

Postopek revidiranja računovodskih izkazov je sestavljen iz več opravil, med katerimi spada med najpomembnejše spoznavanje in preizkušanje delovanja notranjih kontrol. Ustrezen in delujoč sistem notranjih kontrol namreč zmanjšuje možnost napačnih navedb in prevar v računovodskih izkazih družbe. Sistem je osnova za uspešno in učinkovito poslovanje družbe, zagotavlja ustrezno varovanje premoženja ter zanesljive računovodske evidence za pripravo računovodskih informacij in izkazov.

Preizkušanje delovanja notranjih kontrol postaja zaradi večjega obsega in števila poslovnih dogodkov, računalniške podpore in večje decentraliziranosti nalog vedno pomembnejše. Papir kot fizična dokumentacija izgublja na pomenu, zato postaja vedno pomembnejše poznavanje organiziranosti družbe, njenega okolja, informacijskega sistema in sistema notranjih kontrol.

Revizor se najprej (v predhodni fazi revidiranja) seznanj z delovanjem notranjih kontrol in ga preizkusi, nato pa poda oceno o njihovem delovanju ter določi tveganje pri kontroliranju. To tveganje skupaj z oceno tveganja pri delovanju vpliva na revizorjevo nadaljnje delo, in sicer na obseg preizkušanja podatkov (v zaključni fazi revidiranja).

Revizor mora o morebitnih ugotovljenih nepravilnostih in pomanjkljivostih v delovanju notranjih kontrol pisno seznaniti poslovodstvo družbe in predlagati ukrepe za njihovo odpravo. Če revizor oceni, da je morebitna napaka v delovanju notranjih kontrol materialno pomembna, bo povečal obseg preizkušanja podatkov.

Če pa revizorju uspe zagotoviti ustrezne in zadostne dokaze, da notranje kontrole obstajajo ter zanesljivo in popolno delujejo, lahko utemeljeno sklepa, da sistem notranjih kontrol zagotavlja popolnost in zanesljivost računovodskih evidenc, ki služijo za pripravo računovodskih izkazov. Posledično lahko zato zmanjša obseg preizkušanja podatkov.

V diplomski nalogi sem postopek revidiranja notranjih kontrol predstavila v sklopu nabavne funkcije za konkreten primer, in sicer za družbo A, d. d. Postopek sem začela s spoznavanjem družbe, njenega okolja, računovodskega sistema in vanj vgrajenih notranjih računovodskih kontrol. Pri tem so mi bili v pomoč razgovori z vodilnimi v družbi. Na podlagi razgovorov sem v obliki opisnega prikaza delovanja notranjih računovodskih kontrol nabave naredila posnetek procesa nabave surovin, materiala in embalaže. Vse to mi je pomagalo podati oceno o delovanju notranjih računovodskih kontrol na področju nabave surovin, materiala in embalaže, ki pa sem jo potem še preverila s postopki preveritve delovanja notranjih

računovodskih kontrol na podlagi izbranega vzorca. Rezultat omenjene preveritve je bila izražena ocena tveganja pri kontroliranju, ki je posledično vplivala na obseg preizkušanja podatkov.

Zaradi varovanja koristi delničarjev in premoženja družbe si mora torej poslovodstvo prizadevati za vzpostavitev ter delovanje primerne in učinkovitega sistema notranjih kontrol. Naloga poslovodstva je spremljati in nadzorovati delovanje sistema notranjih kontrol, poleg tega pa mora zagotavljati, da pooblašcene osebe in preostali zaposleni opravljajo naloge, potrebne za doseg učinkovitega notranjega kontroliranja, saj je to pogoj za uspešno poslovanje družbe.

Prav tako je vedno pomembnejša preveritev delovanja sistema notranjih kontrol s strani revizorja. V velikih družbah, kjer se na dan zgodi na tisoče transakcij in kjer imajo vzpostavljen informacijski sistem, ki omogoča pretežno avtomatsko izvajanje poslovnih procesov, je preveritev sistema notranjih kontrol ključnega pomena za revizorja. Z omenjeno preveritvijo namreč revizor ugotovi, ali se lahko zanese na podatke in informacije, ki so mu dane, kar vpliva na njegovo nadaljnje delo. Preveritev sistema notranjih kontrol zato omogoča revizorju opraviti revizijo hitreje, z manj stroški, predvsem pa učinkoviteje.

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. Chambers Andrew: Assessing internal controls – for internal auditors and others. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 171 str.
3. Duhovnik Meta: Novosti na področju mednarodnih standardov revidiranja. Ljubljana : Seminar novosti pri revidiranju in poročanju na podlagi mednarodnih standardov revidiranja, 2006. 17 str.
4. Duhovnik Meta: Revizijsko poročanje. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006a. 25 str.
5. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 169 str.
6. Lipnik Janez: Dokazi za uradne trditve v računovodskih izkazih. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 21 str.
7. Menard Vera et al.: Revidiranje notranjih kontrol podjetja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 119 str.
8. Müller Gerhard G., Lauren Kelly: Introductory financial accounting. London : Prentice-Hall International, 1991. 400 str.
9. Odar Marjan: Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 25 str.
10. Odar Marjan: Vrste in namen revizij. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006a. 25 str.
11. O'Reilly Vincent et al.: Montgomery's Auditing. 11th edition. New York : John Wiley and Sons, 1990. 1150 str.
12. Sawyer L. et al.: The Practice of Modern Internal Auditing. Altamonte Springs : The Institute of Internal Auditors, 2003. 1446 str.

13. Skamlič Janja: Kodeks upravljanja in vodenja gospodarskih družb ter pomembnost ustrezne vzpostavitve sistema notranjih kontrol v podjetju. Revizor, Ljubljana, 2004, 1, str. 24–45.
14. Skitek Mitja: Novosti pri revidiranju in poročanju na podlagi mednarodnih standardov revidiranja. Ljubljana : Seminar novosti pri revidiranju in poročanju na podlagi mednarodnih standardov revidiranja, 2006. 18 str.
15. Skitek Mitja: Okvir mednarodnih standardov revidiranja. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006a. 16 str.
16. Taylor H. Donald, Glezen G. William: Revidiranje, zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
17. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. 2. izdaja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 282 str.
18. Turk Ivan, Perner Vili, Odar Marjan: Revizija I. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1995. 102 str.
19. Weele Arjan J. van: Nabavni management: analiza, planiranje in praksa. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1998. 406 str.
20. Whittington Ray, Pany Kurt: Principles of auditing and other assurance services. 13th edition. Boston : McGraw-Hil International Editions, 2001. 816 str.

VIRI

1. BDO Audit Manual Volume 1, BDO Global Coordination Interno. Brussels : Global Coordination Office, 2005. 554 str.
2. Interno gradivo družbe A, 2004 in 2005.
3. Interno gradivo družbe BDO EOS Revizija, d. o. o., 2005.
4. Mednarodni revizijski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 313 str.
5. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006.
6. Verbine France: Slovar tujk. 4. izdaja. Ljubljana : Cankarjeva založba, 1974. 770 str.
7. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006).
8. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/2001).

PRILOGE

Priloga 1: Vprašalnik za oceno delovanja notranjih računovodskih kontrol nabavne funkcije

BDO EOS Revizija, d. o. o.	Družba	A d.d.
	Sedež/Enota	
	Ocenjevanje kontrol obdelovanja podatkov Nakupovanje	

Leto, ki se je končalo	31/12/2005		
Izpolnjeno/Dopolnjeno (ime in datum):			
Pregledano (ime in datum):			

To ocenjevanje se nanaša na nakupovanje in plačila za pridobljeni material (blago) in storitve pa tudi na nedenarna zmanjšanja obveznosti do dobaviteljev (na primer za vračila ali zahtevane popravke).

Nadaljnji napotki

Primeri pojavov, ki jih mora revizor proučevati pri ugotavljanju, ali so kontrolni cilji doseženi, so mišljeni le kot napotki, ne kot preverjevalni seznam. Vsi obravnavani pojavi ne prihajajo v poštev v vsakem okolju; utegnejo pa obstajati drugi dejavniki ali postopki, ki niso za beleženi in ki jih je treba proučiti.

Del A: Kontrole na ravni poslovnih dogodkov		
Kontrolni cilji	Kateri kontrolni postopki se nanašajo na cilj?	Sklicevanje na listino
<p>1.1. Odobritev:</p> <p>(a) Knjiženi nakupni poslovni dogodki predstavljajo resnične prejeme materiala (blaga) ali storitev in so odobreni.</p> <p>(b) Knjiženi izdatki so povezani z resničnimi nakupi materiala (blaga) ali storitev in so odobreni.</p> <p>(c) Nedenarna zmanjšanja obveznosti do dobaviteljev predstavljajo pravno veljavne popravke in so odobrena.</p> <p><i>Primeri pojavov, ki jih je treba proučiti:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Kako so odobreni nakupni poslovni dogodki in z njimi povezani izdatki (ter nujna plačila)?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da je tisto, kar je bilo prejeto, tudi naročeno ali da so bile opravljene storitve tudi naročene?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da se izdatki nanašajo na material (blago), ki je bil v resnici naročen in prejet, ali na storitve, ki so bile v resnici naročene in opravljene?</i> • <i>Kaj preprečuje dvakratno plačevanje?</i> 	<p>Nalog za vse nakupe prihaja iz oddelka operativne priprave prodaje (OPP), temeljijo pa na letnem planu, ki ga potrdi uprava družbe.</p> <p>Prejem materiala se potrdi z naročilnico, ki je izdana s strani odgovorne osebe. Na vsakem računu za storitve se mora podpisati oseba, ki je določeno storitev naročila.</p> <p>Plačevanje poteka avtomatsko in se generira na osnovi obveznosti, ki so bile poknjžene.</p> <p>Račun, ki je bil že plačan, se v sistemu ne pojavi več kot odprta zapadla obveznost, zato ni možno, da bi se še enkrat plačal.</p>	

Del A: Kontrole na ravni poslovnih dogodkov		
Kontrolni cilji	Kateri kontrolni postopki se nanašajo na cilj?	Sklicevanje na listino
<p>1.2. Popolnost vložkov podatkov:</p> <p>Nakupni poslovni dogodki, z njimi povezani izdatki in odobreni popravki obveznosti do dobaviteljev so vložki, sprejeti v obdelovanje.</p> <p><i>Primeri pojavov, ki jih je treba proučiti:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Kaj zagotavlja, da so vse nakupne naročilnice in prejemnice vložki v obdelovanje?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da so vsi prejeti računi, izdatki in odobreni popravki vložki v obdelovanje?</i> • <i>Kako so neprimerno izpolnjene oziroma dolgo odprte nakupne naročilnice ali prejemnice raziskane in razrešene?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da so običajne storitve knjižene?</i> 	<p>Naročilnica in prevzemnica se kreirata v sistemu.</p> <p>Prejeti računi – knjiženje v glavno knjigo ni mogoče dokler niso z računi izpopolnjeni vsi prevzemi. Izdatki – plačuje se elektronsko, prav tako mora biti ves čas saldo na bančnem izpisku enak saldu na kontu transakcijskega računa.</p> <p>Knjiženje v glavno knjigo za določeno obdobje ni mogoče, če vsi dokumenti med seboj niso izpopolnjeni.</p> <p>Prejeti računi.</p>	

Del A: Kontrole na ravni poslovnih dogodkov		
Kontrolni cilji	Kateri kontrolni postopki se nanašajo na cilj?	Sklicevanje na listino
<p>1.3. Točnost vložkov podatkov:</p> <p>(a) Nakupni poslovni dogodki so glede zneskov, količin, datumov in dobaviteljev na konte glavnega knjigovodskega razvida (glavne knjige) knjiženi pravilno in v ustreznem obdobju.</p> <p>(b) Izdatki v zvezi z nakupi so glede zneskov, datumov in plačnikov knjiženi pravilno in v ustreznem obdobju.</p> <p>(c) Popravki obveznosti do dobaviteljev so knjiženi pravilno in v ustreznem obdobju.</p> <p><i>Primeri pojavov, ki jih je treba proučiti:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Kaj zagotavlja, da računi predstavljajo prejeti material (blago) ali storitve?</i> • <i>Kaj preprečuje ali odkriva napačno knjiženje cen, količin, zneskov, dobaviteljev ali številke kontov?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da so nakupi knjiženi v ustreznem obdobju?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da so izdatki povezani s ustreznim računom in ustreznim prejemnikom plačila?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da so izdatki knjiženi v pravilnem znesku v ustreznem obdobju?</i> 	<p>Vsi računi morajo biti pred knjiženjem ustrezno potrjeni in izpopolnjeni z ostalimi dokumenti.</p> <p>Vsaka stvar, ki je narejena s strani enega posameznika se kasneje kontrolira s strani drugega posameznika.</p> <p>Družba je določila rok zadnjih nabav, ki je v sredini decembra.</p> <p>Računi dobaviteljev predstavljajo stalne podatke, ki so v sistemu. Pri posameznem plačilu danemu dobavitelju, ni potrebno ročno vnašati njegovega transakcijskega računa.</p> <p>Knjiženje v analitično evidenco je avtomatsko na osnovi opravljenih plačil.</p>	

Del B: Kontrole na ravni poslovnih procesov		
Kontrolni cilji	Kateri kontrolni postopki se nanašajo na cilj?	Sklicevanje na listino
<p>1.4. Neoporečnost stalnih podatkov: Spremembe stalnih podatkov so odobrene in pravilno vložene v obdelovanje.</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Kako so odobrene spremembe stalnih podatkov o dobavitelju?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da so spremembe stalnih podatkov pravilno vložene v obdelovanje?</i> 	<p>Možnost spreminjanja stalnih podatkov o dobaviteljih imajo samo določene osebe v oddelku nabave.</p> <p>Preverjanje teh podatkov s strani referentov, ki jih uporabljajo.</p>	

Del B: Kontrole na ravni poslovnih procesov		
Kontrolni cilji	Kateri kontrolni postopki se nanašajo na cilj?	Sklicevanje na listino
<p>1.5. Popolnost in točnost pri posprotovanju podatkov:</p> <p>Vložki nakupnih poslovnih dogodkov in z njimi povezanih izdatkov pravilno posprotujejo podatke v glavnem knjigovodskem razvidu (glavni knjigi) in bazi podatkov dobaviteljev.</p> <p><i>Primeri pojavov, ki jih je treba proučiti:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Kaj zagotavlja, da je celotni vložek nakupov enak posprotenim podatkom v bazi podatkov dobaviteljev in na kontih glavnega knjigovodskega razvida (glavne knjige)?</i> • <i>Kaj preprečuje ali odkriva knjižbe na napačnih kontih dobaviteljev?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da je vložek celotnih izdatkov enak posprotenim podatkom na kontih denarnih sredstev in v bazi podatkov dobaviteljev?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da se izdatki nanašajo na ustrezne dobavitelje?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da je obdobjno posprotovanje s sveženjskim obdelovanjem podatkov opravljeno pravilno?</i> 	<p>Oseba odgovorna za zaloge vnese znesek računa v sistem in ga primerja z zneskom, ki je bil vnesen v nabavi.</p> <p>Družba vsem dobaviteljem pošlje IOP¹ obrazce po stanju na določen dan .</p> <p>Avtomatsko knjiženje plačil.</p> <p>Avtomatsko knjiženje plačil.</p> <p>Računalniški sistem.</p>	

¹ IOP – Izpis odprtih postavk

Del B: Kontrole na ravni poslovnih procesov		
Kontrolni cilji	Kateri kontrolni postopki se nanašajo na cilj?	Sklicevanje na listino
<p>1.6. Popolnost in točnost zbranih podatkov:</p> <p>Neoporečnost posameznih obveznosti do dobaviteljev v pomožnem knjigovodskem razvidu (pomožni knjigi) in glavnem knjigovodskem razvidu (glavni knjigi) je, potem ko so bili v njih zbrani nakupni poslovni dogodki ter z njimi povezani izdatki in popravki, ohranjena.</p> <p><i>Primeri pojavov, ki jih je treba proučiti:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Kako je glavni knjigovodski razvid (glavna knjiga) usklajen s pomožnim knjigovodskim razvidom (pomožno knjigo) dobaviteljev?</i> • <i>Kaj zagotavlja, da so dobljeni dobropisi za vrnjeni material (blago), popusti in drugi popravki obveznosti knjiženi?</i> • <i>Kako so bančni izpiski usklajeni s konti v glavnem knjigovodskem razvidu (glavni knjigi)? (Opomba: če je bilo usklajevanje z banko opravljeno pri proučevanju prihodkov, ga ni treba ponavljati tudi tu.)</i> • <i>Kako se pregleduje uspešnost usklajevanja z dobavitelji?</i> 	<p>Glavna knjiga se usklajuje z analitično evidenco vsaj enkrat mesečno.</p> <p>Vodja oddelka nabave preveri dobljeni dobropis z reklamacijskim zapisnikom in odobri knjiženje.</p> <p>Glavna knjiga se usklajuje z analitično evidenco vsaj enkrat mesečno.</p> <p>Družba vsem dobaviteljem pošlje IOP obrazce po stanju na določen dan.</p>	

Del B: Kontrole na ravni poslovnih procesov		
Kontrolni cilji	Kateri kontrolni postopki se nanašajo na cilj?	Sklicevanje na listino
<p>1.7. Omejen dostop do sredstev in knjigovodskih razvidov (poslovnih knjig):</p> <p>Samo pooblaščen osebe imajo dostop do knjigovodskih razvidov (poslovnih knjig) dobaviteljev, tudi do njihovih stalnih podatkov, kontov denarnih sredstev, neizdanih čekov in plačilnih nalogov.</p> <p><i>Primeri pojavov, ki jih je treba proučiti:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Kako je omejen dostop do ročno izdelanih knjigovodskih razvidov (poslovnih knjig) dobaviteljev?</i> • <i>Ali so naloge nakupovanja materiala (blaga) in storitev ustrezno ločene od nalog vzdrževanja knjigovodskih razvidov (poslovnih knjig) dobaviteljev?</i> • <i>Kako je omejen dostop do neizdanih čekov in strojev za podpisovanje čekov ali plačilnih nalogov?</i> • <i>Ali so naloge opravljanja plačil ustrezno ločene od nalog knjiženja v knjigovodske razvide (poslovne knjige) dobaviteljev?</i> • <i>Kako je nadzirano računalniško prenašanje denarnih sredstev?</i> 	<p>Družba nima ročno izdelanih knjigovodskih razvidov.</p> <p>Da.</p> <p>Dostop v program za plačevanje imajo tri pooblaščen osebe, ki dostopajo z ustrezno identifikacijsko kartico in PIN-kodo.</p> <p>Plačila opravljajo referentke v finančnem sektorju, obveznosti pa razknjižuje zaposlena v računovodstvu.</p> <p>To je zagotovljeno s strani bančnega programa.</p>	

Vir: Interno gradivo družbe BDO EOS Revizija, d. o. o., 2005.

Priloga 2: Delovni papir preveritve delovanja notranjih računovodskih kontrol nabavne funkcije

Št. računa	Dobavitelj	Dat. prej.	Dat. dok.	Dat. zap.	Znesek	Avtorizacija	Pogodba	Naročilo	Cenik	Dobavnica	Prevzemnica	Knjiženje zalog	Knjiženje obv.	Plačilo	
D-000000	A	14.2.2005	8.2.2005	18.3.2005	X	✓	DA	4.1.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	23.2.04	→
D-000001	B	18.3.2005	4.3.2005	4.4.2005	XX	✓	DA	29.1.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	9.4.05	→
D-000002	C	11.4.2005	4.4.2005	3.6.2005	XXX	✓	DA	28.2.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	18.6.05	→
D-000003	D	14.5.2005	10.5.2005	10.7.2005	XXXX	✓	DA	4.4.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	13.7.05	→
D-000004	E	9.7.2005	2.7.2005	19.8.2005	Y	✓	DA	30.5.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	21.8.05	→
D-000005	F	28.7.2005	20.7.2005	15.9.2005	YY	✓	DA	5.6.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	17.9.05	→
D-000006	G	2.8.2005	25.7.2005	5.9.2005	YYY	✓	DA	29.5.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	4.9.05	→
D-000007	H	14.9.2005	10.9.2005	9.10.2005	YYYY	✓	DA	7.8.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	13.10.05	→
D-000008	I	23.9.2005	15.9.2005	31.10.2005	Z	✓	DA	17.8.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	30.10.05	→
D-000009	J	1.10.2005	20.9.2005	15.11.2005	ZZ	✓	DA	25.8.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	16.11.05	→
D-000010	K	13.10.2005	8.10.2005	27.11.2005	ZZZ	✓	DA	15.9.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	5.12.05	→
D-000011	L	6.11.2005	30.10.2005	20.12.2005	ZZZZ	✓	DA	28.9.2005	●	✓✓	✓✓	☒	☒	19.12.05	→

Legenda:

✓	Račun je podpisan s strani pooblaščen osebe ter soglaša z naročilom/ dobavnico/ prevzemnico/ pogodbo.
✓✓	Dobavnica in prevzemnica sta skladni z računom in podpisani s strani odgovornih oseb. Pri prevzemnici je priložen še kakovostni prevzem.
→	Plačilo preverjeno z bančnim izpiskom.
●	Cena na računu je skladna s cenikom.
☒	Pravilno knjiženje zalog in obveznosti.

Vir: Interno gradivo BDO EOS Revizija, d. o. o., 2005.