

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**METODIKA REVIDIRANJA NOTRANJIH KONTROL V
PROIZVAJALNEM PODJETJU**

Ljubljana, februar 2002

KARMEN KOSTANJŠEK

IZJAV A

Študent/ka _____ izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom _____ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____.

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. OPREDELITEV NOTRANJIH KONTROL	2
2.1. USTROJ NOTRANJIH KONTROL	2
2.1.1. Kontrolno okolje	3
2.1.2. Računovodski sistem	4
2.1.3. Kontrolni postopki	4
2.2. POMEN IN VLOGA NOTRANJIH KONTROL	5
2.3. VRSTE NOTRANJIH KONTROL	6
2.3.1. Splošne notranje kontrole	6
2.3.2. Notranje računovodske kontrole	7
2.3.2.1. Temeljne kontrole	8
2.3.2.2. Vodstvene (nadzorne) kontrole	9
3. METODIKA REVIDIRANJA NOTRANJIH KONTROL	10
3.1. POSNETEK STANJA OBSTOJEČIH NOTRANJIH KONTROL	11
3.2. PREVERJANJE PRAVILNOSTI DIAGRAMA POTEKA POSLOV	12
3.3. OCENJEVANJE DELOVANJA RAČUNOVODSKEGA SISTEMA IN KONTROLNIH POSTOPKOV	13
3.4. OCENJEVANJE DELOVANJA KONTROLNIH POSTOPKOV	13
3.5. EVIDENTIRANJE NEPRAVILNOSTI IN POMANJKLJIVOSTI V DELOVANJU NOTRANJIH KONTROL	14
3.6. PREVERJANJE DELOVANJA KONTROLNIH POSTOPKOV	15
3.6.1. Postopki preverjanja delovanja kontrolnih postopkov	15
3.6.2. Obseg preverjanja delovanja kontrolnih postopkov	17
3.6.2.1. Ostali dejavniki, ki vplivajo na preverjanje delovanja kontrolnih postopkov	17
3.6.3. Časovno razporejanje preverjanja	18
3.6.4. Opredelitev obsega preverjanja podatkov na podlagi ugotovitev o učinkovitosti in zanesljivosti delovanja kontrolnih postopkov	19
3.6.5. Omejitve, povezane z naravo kontrolnih postopkov	19
4. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL POSLOVNIH CIKLOV PROIZVAJALNEGA PODJETJA	20
4.1. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL V ZVEZI Z NABAVO MATERIALA ALI BLAGA	23
4.1.1. Odobritev naročila	23
4.1.2. Točnost prejete količine	24
4.1.3. Popolnost vnosa prejemnice	24
4.1.4. Neoporečnost evidenc v povezavi z nabavo materiala ali blaga	25
4.1.5. Varovanje premoženja	25
4.1.6. Razmejitev dolžnosti	25

4.1.7. Ustrezen nadzor _____	26
4.1.8. Napake, povezane z nabavo materiala ali blaga _____	26
4.2. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL, POVEZANIH Z ODDAJO SUROVIN IN MATERIALOV IZ SKLADIŠČA _____	26
4.2.1. Odobritev oddaje iz skladišča _____	27
4.2.2. Popolnost vnosa oddajnic _____	27
4.2.3. Točnost vnosa oddajnic _____	28
4.2.4. Neoporečnost evidenc, povezanih z oddajo _____	29
4.2.5. Razmejitev dolžnosti _____	29
4.2.6. Nadziranje skladiščnega poslovanja _____	29
4.2.7. Napake, povezane z oddajanjem iz skladišč _____	30
4.3. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL V ZVEZI Z OBRAČUNOM PROIZVODNJE _____	30
4.3.1. Kontrolni postopki skladiščenja gotovih proizvodov _____	31
4.4. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL, POVEZANIH S PRODAJO _____	32
4.4.1. Notranje kontrole pri sprejemanju in obdelovanju naročil _____	32
4.4.2. Notranje kontrole izdajanja računov _____	34
4.4.3. Notranje kontrole spremljanja terjatev do kupcev _____	35
5. SKLEP _____	36
LITERATURA _____	37
VIRI _____	39
PRILOGE	

1. UVOD

V tržnem gospodarstvu sta revidiranje kot proces in revizija kot organizacijska postavitev tega procesa nepogrešljivi sestavini slehernega podjetja, ki sta se začeli pojavljati in uveljavljati v Sloveniji v začetku devetdesetih let. Uvedbo notranje revizijske službe v gospodarsko družbo narekujejo predvsem obseg nalog in številnost poslovnih dogodkov, ki jih je treba obdelati in zadovoljivo nadzirati, česar pa poslovodstvo ne zmore več izvajati samo. Pri reševanju teh problemov zato običajno uporablja storitve notranjih revizorjev.

Pri uvajanju notranje revizijske službe v poslovni sistem gospodarske družbe je lahko zunanji revizor zelo pomemben dejavnik, če zna poslovodstvu ustrezno predstaviti svoja znanja in spoznanja o nujnosti njenega organiziranja. To je tudi razlog, da mora zunanji revizor budno spremljati notranje revidiranje v slovenskih gospodarskih družbah.

Potencialni uporabniki in možni naročniki revizijskih storitev so lahko podjetja, državni organi, institucije in ne nazadnje tudi prebivalstvo oz. posamezniki. Ker običajno nimajo možnosti preverjanja resničnosti računovodskih izkazov, ki jih pripravljajo poslovodstva družb, obstaja v sistemu države skupina ljudi, ki jim omenjeni uporabniki zaupajo.

V svoji diplomski nalogi sem predstavila metodiko revidiranja notranjih kontrol poslovnih ciklov proizvodnega podjetja, saj ima vsak izmed njih svoje značilnosti, posebnosti in ne nazadnje tudi svoj pomen.

Diplomsko nalogo sestavlja pet poglavij, pri čemer je prvo poglavje namenjeno uvodu, drugo pa opredelitvi ustroja notranjih kontrol, njihovem pomenu in vlogi v gospodarski družbi. V povezavi s tem sem se osredotočila na podrobnejšo razčlenitev dejavnosti revidiranja notranjih kontrol po posameznih vrstah.

Tretje poglavje je namenjeno metodiki revidiranja notranjih kontrol. Revizor si z upoštevanjem določenega vrstnega reda izvajanja temeljnih postopkov zagotovi nadaljnjo nadgradnjo vsakega predhodnega postopka, kar predstavlja osnovo za izražanje njegovega mnenja. V kolikor tega reda ne upošteva, lahko ogrozi svojo poklicno skrbnost.

V četrtem poglavju je opisano revidiranje notranjih kontrol posameznih ciklov proizvodnega podjetja. Tu sem namenila največ pozornosti nabavnemu, produkcijskemu in prodajnemu ciklu.

Zadnje poglavje pa je povzetek celotnega diplomskega dela.

2. OPREDELITEV NOTRANJIH KONTROL

Notranje kontrole opredelimo kot organizacijo oz. organizacijske ukrepe ter usklajeno delovanje postopkov in metod, ki so potrebni v vsakdanjem delovanju podjetja, da je zagotovljena čim boljša točnost, urejenost in tudi učinkovitost v delovanju vseh struktur podjetja. S tovrstno opredelitvijo notranjih kontrol razumemo načrtno in sistematično vgrajene postopke in metode, ki s svojim delovanjem zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc ter pravilno in realno izdelavo računovodskih izkazov ter navsezadnje omogočajo varovanje premoženja, preprečujejo in odkrivajo napake in prevare v delovanju družbe ter zagotavljajo spoštovanje in izvrševanje zakonov ter načel, sprejetih v splošnih aktih družbe v okviru njene dogovorjene poslovne politike, ki jo neposredno in posredno določajo lastniki.

2.1. USTROJ NOTRANJIH KONTROL

Akcijski načrti organizacij, ki vključujejo stališča vodstva, metode, postopke in druge ukrepe, ki dajejo primerna zagotovila za doseganje splošnih ciljev, so opredeljeni kot ustroj notranjih kontrol.

Tovrstni cilji, ki jih zagotavljajo, so usmerjeni v:

- pospeševanje urejenega, gospodarnega, učinkovitega in uspešnega poslovanja ter razvijanje kakovostnih proizvodov in storitev v skladu z nalogami posameznega podjetja,
- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, slabega upravljanja, napak in poneverb ter drugih nepravilnosti,
- poslovanje po zakonih, drugih predpisih in navodilih vodstva,
- razvijanje in ohranjanje zanesljivih računovodskih in ostalih podatkov ter realno prikazovanje tovrstnih podatkov v obdobjih poslovnih poročilih.

Okvir ustroja notranje kontrole običajno sestavljajo naslednji splošni standardi: primerno zagotovilo, pripravljenost na pomoč, moralna neoporečnost in sposobnost, cilji kontrole in spremljanje kontrole. Poleg omenjenih standardov pa obstajajo še podrobni standardi, ki prav tako določajo ustroj notranje kontrole, in sicer: dokumentacija, takojšnje in pravilno evidentiranje poslov in poslovnih dogodkov, odobritev poslov in poslovnih dogodkov ter njihovo izvajanje, delitev dolžnosti, nadziranje, dostop do sredstev in evidenc ter odgovornost zanje (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 16 – 17).

Po sodobni angloameriški literaturi sodijo v ustroj notranjih kontrol (Taylor, Glenzen, 1990, str. 289; Coopers, Lybrand, 1990, str. 131):

1. kontrolno okolje,
2. računovodski sistem in
3. kontrolni postopki.

2.1.1. Kontrolno okolje

Kontrolno okolje se običajno opredeljuje kot skupni učinek različnih dejavnikov, predvsem poslovnih in kontrolnih metod posloводства, na vzpostavljanje, povečevanje ali zmanjševanje uspešnosti posameznih usmeritev ali postopkov ustroja notranjega kontroliranja. To pomeni, da kontrolno okolje odseva obnašanje in dejanja lastnikov ter posloводства v zvezi s pomembnostjo kontrol.

Revizorjeva naloga pa je preveriti ravnanje posloводства z vpogledom v razna poročila in notranje normativne akte ter s postavljanjem vprašanj in opazovanjem. Pri tem si izpiše pozitivne in negativne značilnosti ravnanja na posameznih področjih ter oceni vpliv na računovodski sistem in kontrolne postopke.

Še posebej pa mora biti pozoren na (Mahnič, 1992, str. 4):

- uspešno organiziranost podjetja,
- vlogo posloводства ter nadzornega in upravnega odbora,
- delo odbora za revizijo in notranje revizijske družbe,
- uresničljivost planov podjetja in predračunov,
- ustreznost in zanesljivost informacijskega sistema ter ocen posloводства,
- primernost usmeritev in kontrolnih postopkov posloovanja,
- nevarnost namerne opustitve kontrolnih postopkov s strani posloводства in nepravilnosti izkazovanja računovodskih poročil,
- učinkovitost kontroliranja delovanja računalniške službe,
- ostala ravnanja posloводства.

Ob zaključku svojega dela pa mora revizor združiti posamične ocene ravnanja v celovito oceno, oceniti vpliv na računovodska poročila podjetja in upoštevati oceno pri nadaljnjih nalogah, zlasti pri določanju obsega, vrste in časa preverjanja kontrolnih postopkov in nalog na zadnji stopnji revizije.

2.1.2. Računovodski sistem

Računovodski sistem je definiran kot del informacijskega sistema, s čimer razumemo organizacijsko celoto medsebojno povezanih sestavin, ki so vključene v obravnavanje računovodskih podatkov in oblikovanje informacij (Menard, 1992, str. 16). Torej ga sestavlja niz nalog v podjetju, pri katerih so poslovni dogodki obravnavani kot podlaga za vnašanje v računovodske evidence. Takšen sistem naj bi prepoznaval, preračunaval, razvrščal, knjižil in povzegal poslovne dogodke ter poročal o njih.

Uspešne notranje kontrole, ki dopolnjujejo računovodski sistem, zagotavljajo poslovodstvu, da je premoženje zavarovano pred nepooblaščenim uporabljanjem ali razpolaganjem in da so računovodske evidence dovolj zanesljive za pripravo računovodskih informacij.

Za izgradnjo in delovanje računovodskega sistema podjetja pa je odgovorno poslovodstvo, s čimer je njegova odgovornost vezana na vodenje poslovnih knjig, delovanje notranjega kontrolnega sistema, izbiro in uporabo računovodskih pravil, varovanje sredstev in pravilno predstavitev ekonomskega položaja podjetja.

Učinkovit računovodski sistem vključuje ustrezne postopke in evidence z namenom, da:

- izkaže in evidentira vse odobrene poslovne dogodke,
- dovolj podrobno opiše poslovne dogodke za ustrezno razvrstitev pri računovodskem poročanju,
- meri vrednost poslovnih dogodkov, tako da se lahko njihova denarna vrednost izkaže v računovodskih izkazih,
- ugotovi, kdaj so poslovni dogodki nastali, da se zagotovi evidentiranje v pravem obračunskem obdobju,
- v računovodskih izkazih ustrezno prikaže poslovne dogodke in pojasnila o njih.

2.1.3. Kontrolni postopki

Kontrolni postopki so tiste usmeritve in postopki poleg kontrolnega okolja in računovodskega sistema, ki jih določi poslovodstvo za dajanje primernih zagotovil, da bodo izbrani cilji podjetja doseženi. Običajno to zagotavljajo s pravilnim odobravanjem poslov, ustreznim ločevanjem dolžnosti, oblikovanjem in uporabljanjem ustreznih listin ter evidenc in navsezadnje z neodvisnim preverjanjem delovanja.

Dejavniki, ki odsevajo v kontrolnem okolju, vključujejo način razmišljanja poslovodstva in njegov slog delovanja, organizacijski ustroj podjetja in metode določanja pooblastil in odgovornosti ter poslovodski sistem odločanja, tudi službo notranje revizije, funkcije

upravnega odbora, kadrovske politiko in postopke ter zunanje vplive (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 42).

Računovodski sistem in kontrolni postopki so tudi medsebojno povezani in prepleteni, tako da jih revizor včasih proučuje hkrati, ker ni primerno ločevati prispevka računovodskega sistema k doseganju kontrolnih ciljev od kontrolnih postopkov, ki se uporabljajo v poslih, pri katerih sodeluje računovodski sistem. V bistvu pa opisi samih računovodskih sistemov navadno vključujejo opise kontrol, ki so namenjene preprečevanju in/ali odkrivanju napak in nepravilnosti.

Uresničeni kontrolni cilji (popolnost, točnost, odobravanje in ohranjanje neoporečnosti evidenc ter varovanje sredstev) in zanesljive računovodske informacije so posledica uspešno izpeljanih kontrolnih postopkov.

2.2. POMEN IN VLOGA NOTRANJIH KONTROL

Notranje kontrole imajo direkten vpliv na točnost, zanesljivost in popolnost računovodskih evidenc in računovodskih izkazov. Uspešna notranja kontrola mora izpolnjevati tri osnovna sodila (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 16 – 17):

1. biti mora ustrezna (to je prava kontrola na pravem mestu in tveganjem primerna kontrola),
2. ves čas mora delovati dosledno tako, kot je bilo načrtovano (to pomeni, da jo morajo vsi prizadeti uslužbenci skrbno upoštevati in se ji ne izogibati, kadar v bližini ni vodilnega osebja ali kadar je delovna obremenitev velika),
3. biti mora stroškovno uspešna (to pomeni, da strošek za izvajanje kontrole ne sme biti večji od doseženih koristi).

Poleg omenjenih sodil pa mora le-ta zagotoviti:

- izvajanje poslovnih sprememb v skladu s standardi, zakoni in pravili, ki jih izda družba;
- primerjavo stanja sredstev v poslovnih knjigah z dejanskim stanjem in sprejemanje ustreznih ukrepov za ugotavljanje razlik med stanji;
- evidentiranje poslovnih sprememb tako, da zagotavljajo točno, pravilno in realno izkazovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov ter rezultatov poslovanja, s čimer omogočajo sestavo računovodskih izkazov v skladu s standardi, predpisi;
- dostop k sredstvom in razpolago s podatki le osebam, ki so za to pooblaščen.

2.3. VRSTE NOTRANJIH KONTROL

V uvodu poglavja o notranjih kontrolah je razvidno, da ima dejavnost revidiranja notranjih kontrol pri opravljanju revizije zelo pomembno vlogo. Kadar notranje kontrole opisujemo glede na njihovo vlogo v organizacijskem ustroju, jih pogosto razčlenjujemo na širše vrste splošne notranje kontrole, notranje računovodske kontrole, temeljne in vodstvene (nadzorne) kontrole.

Prav tako pa jih lahko razvrščamo tudi po njihovem namenu: preprečiti napake (npr. z zahtevo po ločevanju dolžnosti in pooblastil), odkrivati napake (npr. z določitvijo proizvodnih standardov, s pomočjo katerih se lahko odkrijejo razlike v dejanskih rezultatih), popravljati napake, ki so bile odkrite (npr. z izterjavo vračila preveč plačanih zneskov dobaviteljem) ali nadomestiti šibke kontrole tam, kje je tveganje izgub veliko in je potrebna dodatna kontrola.

V sami praksi so razlike med omenjenimi vrstami kontrol težko prepoznavne, saj uspešen ustroj notranje kontrole zahteva nekaj sestavin iz vsake od naštetih vrst kontrole. Celotni opisi vsake vrste kontrole se lahko razlikujejo. Vendar pa različnih vrst notranje kontrole, ne glede na to, kako so organizirane ali opredeljene, ne smemo upoštevati kot možnost izbire med njimi, saj se morajo medsebojno dopolnjevati. Vsaka vrsta kontrole ima prednosti in pomanjkljivosti, tako da moramo pri organizaciji uspešne notranje kontrole uporabiti kombinacijo raznih vrst ter na ta način izravnati njihove pomanjkljivosti.

2.3.1. Splošne notranje kontrole

Splošne notranje kontrole predstavljajo podlago organizacijskem ustroju podjetja ter posredno vplivajo na točnost, pravilnost, zanesljivost in zakonitost izkazovanja podatkov v računovodskih evidencah in računovodskih izkazih. To pa je namreč razlog, da revizor pri revidiranju računovodskih izkazov ne preverja zanesljivosti in popolnosti njihovega delovanja, temveč se z njimi le seznanja ter si s tem ustvari sodbo o njihovem delovanju. S splošnimi notranjimi kontrolami se seznanja tako, da si pridobi naslednje pomembne informacije in podatke o (Knez, 1997, str. 60-61):

- temeljnih vrstah in obsegu knjigovodskih listin in poslovnih spremembah,
- vseh vrstah poslovnih listin, ki se uporabljajo v poslovnem procesu podjetja in predstavljajo osnovo za knjiženje poslovnih sprememb,
- vseh poslovnih knjigah, njihovi sestavi, načinih vodenja in povezavi z ostalimi poslovnimi knjigami ter glavno knjigo,
- načinu in organizaciji delovanja računovodskega sistema in o najpomembnejših dejstvih, ki predstavljajo osnovo za sprejemanje temeljnih operativnih in strateških poslovnih odločitev posloводства podjetja (delovanje računovodskega sistema, njihova organizacijska shema, računovodske politike podjetja, in ocena, ali se uporabljajo

računovodske politike tako, kot jih predpisujejo računovodski standardi in predpisi: izbran postopek obračuna prevrednotenja, analiza kazalnikov poslovanja podjetja, uporabljena metoda vrednotenja zalog in podobno),

- načinu in procesu proizvodnega cikla podjetja, vrsti osnovnih surovin in materialov, obliki in funkciji gotovih proizvodov, načinu nabave in prodaje proizvodov, kar revizor opravi s pomočjo obhodov in ogledov proizvodnih obratov, skladišč in preostalih organizacijskih delov gospodarske družbe.

Osnovni namen poznavanja omenjenih kontrol je, da revizor ugotovi, katere in kakšne vrste evidenc, poročil ter informacij so na voljo za preverjanje delovanja notranjih računovodskih kontrol in podatkov v računovodskih evidencah in računovodskih izkazih podjetja.

2.3.2. Notranje računovodske kontrole

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

- poslovni dogodki se izvajajo v skladu s splošnimi in posebnimi odobritvami posloводства,
- vsi poslovni dogodki se takoj knjižijo v pravih zneskih, in to na ustrezne konte in v obračunskih obdobjih, v katerih so se zgodili, da bi lahko pripravili potrebne računovodske informacije v okviru sprejetih računovodskih usmeritev in zagotovili odgovornost za sredstva,
- dostop do sredstev je dovoljen izključno na podlagi ustrezne odobritve posloводства,
- evidentirana odgovornost za sredstva se v smiselnih časovnih presledkih usklajuje z obstoječim stanjem sredstev; če pride do razlik, se ustrezno ukrepa.

Omenjene cilje je mogoče doseči tudi s posebnimi postopki notranjega kontroliranja, pri čemer imamo v mislih preverjanje računskih točnosti evidenc, zagotavljanje usklajevanja analitičnih in sintetičnih evidenc in poskusnih bilanc stanja, odobravanje in kontroliranje listin, primerjanje z zunanjimi viri informacij, primerjanje izidov štetja gotovine, vrednostnih papirjev in zalog z računovodskimi evidencami, omejevanje neposrednega fizičnega dostopa do sredstev in evidenc ter primerjanje uresničenega z želenim (predračunom).

Notranje računovodske kontrole delimo na temelje in vodstvene (nadzorne) ali kontrole delovanja temeljnih kontrol.

2.3.2.1. Temeljne kontrole

Temeljne kontrole obsegajo kontrolne postopke, ki so neposredno povezani s poslovnimi dogodki in jih razvrščamo na (Barišić, 1997, str. 14):

- kontrole pravilnosti podatkov,
- kontrole popolnosti obdelave podatkov in
- kontrole ponovnega opravljanja postopkov.

Ena izmed oblik kontrole pravilnosti podatkov kot temeljne kontrole pri posamičnih poslovnih spremembah je **odobritev**, katere namen je, da se izvršijo le tiste poslovne spremembe, ki so pravno veljavne in pravilno odobrene v skladu z veljavnim računovodskim sistemom in sistemom notranjih kontrol.

Hkrati pa delovanje omenjenih kontrol preprečuje izvršitev vseh tistih poslovnih sprememb, ki niso pravilno odobrene. Te kontrole se izvajajo tako, da delavec, ki je pooblaščen za odobravanje, kontrolira in ocenjuje predloženo poslovno spremembo glede na možnosti, ki jih predpisujejo zakoni, sklepi organov upravljanja in druga dogovorjena merila.

Kontrola pravilnosti podatkov se opravlja tudi s pomočjo **kontrolnih postopkov primerjanja** na takšen način, da se pravilnost enega podatka oz. zneska ugotavlja z njegovim primerjanjem ali usklajevanjem z drugim, neodvisno ugotovljenim podatkom, ki izvira izven revidirane družbe. Omenjene kontrole vključujejo tudi kontrole usklajevanja (konfiguracije), ki temeljijo na ugotavljanju razlik med primerjanimi postavkami, ugotavljanju vzrokov razlik in ukrepanju za njihovo odpravo.

Kot slednja kontrola pravilnosti podatkov se uporablja **kontrola preveritev pravilnosti**, ki zajema kontrolne postopke, s pomočjo katerih spoznamo in ocenimo upravičenost poslovnih sprememb na podlagi ustreznega in pravilnega dokaza. Pri tem pa preverimo, ali je bila poslovna sprememba opravljena v skladu z vzpostavljenim sistemom notranje kontrole, s čimer razumemo primerjavo pravilnosti delovanja ene notranje kontrole z drugo. S tovrstno primerjavo kontrol, ki zagotavljajo kontrolo na isto poslovno spremembo, se prepričamo o upravičenosti, resničnosti, točnosti in navsezadnje o pravilnosti te spremembe.

Kontrole popolnosti obdelave podatkov zagotavljajo, da so vsi podatki o nastalih poslovnih spremembah zajeti in tudi dejansko evidentirani v računovodskih izkazih.

Te kontrole praviloma zajemajo (Menard et al., 1994, str. 19-20):

- kontrolo številčenja poslovnih listin,
- popolnost obdelave s pomočjo kontrolnega zbira oz. vsote in
- kontrolo nad neobdelanimi dokumenti (kontrolno nad odprtimi postavkami).

Kontrola številčenja poslovnih listin je ena najpogostejših in najučinkovitejših kontrol, če se vsi dokumenti oštevilčijo v trenutku njihove izstavitve, ali še bolje, pred nastankom poslovne spremembe. To je razlog, da so vse listine oštevilčene v zaporedju, kar pomeni, da ima vsak dokument svojo številko. Delovanje omenjene kontrole se opravlja tako, da se preverja, ali je vsak izmed oštevilčenih dokumentov končal predvideno pot in ali je tudi knjižen. V podjetju naj bi bili sistemsko vgrajeni kontrolni postopki, ki občasno preverjajo nepretrgan niz oštevilčenih dokumentov ter ugotavljajo vzroke, ki so botrovali, da nekateri dokumenti niso obdelani (knjiženi). Tovrstna kontrola je običajno primerna v računovodskih sistemih z računalniško obdelavo podatkov.

Kontrola popolnosti obdelave podatkov s pomočjo kontrolnega zbira oz. vsote deluje tako, da na enem ali na več mestih računovodskega zajemanja podatkov primerja zbir posameznih podatkov pred in po končani obdelavi. S to kontrolo je zagotovljeno zgolj ugotavljanje razlik v številu obdelanih dokumentov v različnih fazah obdelave, katere pa je potrebno razčistiti. Tudi ta kontrola se običajno uporablja v pogojih računalniške obdelave podatkov, saj je namreč zelo preprosta (pri tem ni pomembno katere podatke seštevamo).

Kontrola nad neobdelanimi dokumenti ali odprtimi postavkami zagotavlja popolnost obdelave in evidentiranja dokumentov, kar je razlog, da je ena izmed najpomembnejših in najpopolnejših kontrol pravilnosti podatkov. Takšne evidence se običajno vodijo kot nek dosje, v katerega se vlagajo posamezne knjigovodske listine, ki se v njem hranijo tako dolgo, dokler se vanje ne vloži druga knjigovodska listina, s katero se prvotno vložena listina primerja in kompletira.

S kontrolami ponovnega opravljanja postopkov označujemo določene postopke, s katerimi delavec ponovno opravi pregled nad izvirnimi podatki (npr. s prenosi podatkov z ene listine na drugo, z enega nosilca podatkov na drugega ipd.), ki jih je pred njim že opravil drug, za to pooblaščen delavec. Tovrstne kontrole so zamudne, vendar pa kljub temu učinkovite.

2.3.2.2. Vodstvene (nadzorne) kontrole

Vodstvene (nadzorne) kontrole ali kontrole delovanja temeljnih kontrol predstavljajo organizacijski okvir za vse načrte, usmeritve, postopke in praktično izvajanje del, ki so jih zaposleni dolžni opraviti, da omogočijo doseganje zastavljenih ciljev organizacijske enote.

Vrste vodstvenih kontrol so (Menard et al., 1994, str. 22):

1. **Razmejenost dolžnosti** - s čimer razumemo opredelitev in razdelitev nalog in opravil na način, ki preprečuje, da bi bil kakšen posel v celoti v pristojnosti ene same osebe. To pomeni, da so odobravanje skupnih poslov, izvajanje kontrolnih postopkov, ko so posli opravljeni, nadziranje teh postopkov, ravnanje s sredstvi in vzdrževanje evidenc, ki se

nanašajo na sredstva, zaupani različnim osebam. Zaradi takšne razporeditve dela se namreč zmanjša tveganje, da bi prišlo do napak in nepravilnosti v izkazovanju postavk v računovodskih izkazih ter prevar oz. skrivanja nepravilnosti.

2. **Materialna odgovornost** - opravlja funkcijo preventivnega delovanja in preprečitve dejanj, ki niso v skladu s predpisanimi zakoni in pravili družbe. Zato je nujno, da so v sistemu delovanja družbe vgrajene kontrole, ki to preprečujejo. Hkrati pa omejujejo in preprečujejo rokovanje z določenimi sredstvi, listinami, podatki in so običajno pogostejše pri bolj likvidnih sredstvih, ki se najlažje uporabijo za osebno porabo.
3. **Nadziranje** - je vgrajeno v računovodski sistem in opravlja nadzor nad pravilnostjo in točnostjo dela zaposlenih, ki opravljajo temeljne kontrolne postopke. Zaporedno in stopenjsko nadziranje zmanjšujeta tveganje, da se računovodski in kontrolni postopki ne bi izvajali tako, kakor je predvideno. Hkrati pa zagotavlja pravočasno odkrivanje napak in ima velik vpliv na kakovost poslovnih knjig.

Z učinkovitim nadziranjem se lahko zaposleni, ki delajo na področju računovodstva in kontrolnih postopkov, usmerjajo, da:

- opravijo potrebne spremembe, ko se pojavijo nove vrste poslov,
- popravijo odkrite napake in
- spremljajo odkrite pomanjkljivosti.

3. METODIKA REVIDIRANJA NOTRANJIH KONTROL

Temeljni namen revidiranja notranjih kontrol je, da v primeru učinkovitega delovanja notranjih računovodskih kontrol, računovodske evidence in izkazi izražajo točne, popolne in natančne nastale poslovne spremembe. Ko revizor ugotovi, da se lahko zanese na uspešnost njihovega delovanja, bo temu primerno tudi zmanjšal obseg preveritve podatkov v zaključni fazi revizije.

Pri svojem delu se revizor običajno drži določenega vrstnega reda izvajanja posameznih postopkov, kar mu zagotavlja nadaljnjo nadgradnjo vsakega predhodnega postopka. Ta vrstni red med drugim omogoča dopolnjevanje slike družbe, ki se revidira, in navsezadnje izražanje revizorjevega mnenja.

Revidiranje notranjih kontrol obsega naslednje postopke (Koletnik, 2000, str. 138):

1. posnetek stanja obstoječih notranjih kontrol,
2. preverjanje pravilnosti diagrama poteka poslov,

3. ocenjevanje delovanja računovodskega sistema in kontrolnih postopkov,
4. ocenjevanje delovanja kontrolnih postopkov,
5. evidentiranje nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol,
6. preverjanje delovanja kontrolnih postopkov.

Pri preverjanju delovanja kontrolnih postopkov pa mora biti revizor pozoren predvsem na:

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

3.1. POSNETEK STANJA OBSTOJEČIH NOTRANJIH KONTROL

Revizor lahko prikaže kontrolne postopke podjetja z uporabo različnih tehnik, od katerih sta najpogostejši:

- a) tehnika diagramov poteka poslovnih transakcij podjetja,
- b) beležka ali tehnika opisnega prikaza poteka poslovnih transakcij.

Preden pristopi k izdelavi omenjenih prikazov poslovnih transakcij podjetja, mora pridobiti podatke ali informacije o vrsti in obsegu poslovnih sprememb. Poleg tega pa mora revizor zbrati še podatke o:

- poslovnih knjigah (spisek poslovnih knjig), v katerih podjetje beleži računovodske in druge podatke, imena odgovornih oseb po organizacijskih delih in navedbo del, za katere so te osebe zadolžene;
- evidencah (spisek evidenc), ki se vodijo preko računalniške obdelave podatkov zaradi specifičnosti notranjih kontrol v pogojih računalniške obdelave podatkov;
- osnovah za knjiženje poslovnih sprememb v poslovnih knjigah oziroma v glavni knjigi, v analitičnih in drugih računovodskih evidencah.

Na podlagi tako dobljenih podatkov se revizor seznani z delovanjem računovodskega sistema, kar je za delovanje notranjih kontrol izjemnega pomena, in nato pristopi k izdelavi shematskega prikaza ali beležke o poteku poslov in notranjih računovodskih kontrol.

Tehnika diagrama na razumljiv, preprost in vizualno učinkovit način prikazuje kontrolne postopke podjetja, pri čemer je lahko omenjena tehnika podrobna ali zbirna. Iz samega izraza je mogoče sklepati, da obsega zbirni diagram podroben prikaz poteka poslovne transakcije, kontrolnih postopkov in računovodskega sistema podjetja. Revizor izdelava zbirni diagram na

osnovi podrobnega, za katerega je značilna zgoščenost poteka poslov in večja preglednost poslovne transakcije, kontrolnih postopkov in navsezadnje tudi računovodskega sistema podjetja.

Pri izdelavi diagrama poteka poslov je potrebno upoštevati naslednje, in sicer:

- dobro poznavanje teorije ustroja notranjih kontrol,
- posvečanje večje pozornosti kontrolnim postopkom nadziranja in postopkom, ki povzročijo posel,
- ugotavljanje vrste in pogostosti opravljanja posameznih postopkov ter razmejitev dolžnosti med oddelki in drugimi organizacijskimi deli podjetja,
- strogo upoštevanje časovnega vrstnega reda posameznih delov poslov,
- ugotavljanje števila primerkov posameznih listin ter namena in vloge vsakega izmed njih,
- posvečanje pozornosti primerjavi posameznih listin z drugimi listinami in izogibanje nepomembnim podrobnostim,
- razdelitev večjega sistema v manjše logične enote in izdelava posebnega diagrama poteka poslov za vsako enoto.

Poleg omenjenih pravil za izdelavo diagrama poteka poslov pa si lahko revizor pomaga z metodo glavne poti, pri kateri zasleduje "pot" listine, od začetka ali povzročitve poslovnega dogodka do konca oz. vse dotlej, dokler posamezna listina ne zapusti glavne poti gibanja zaradi združitve, spojitve, povezave z drugo listino ali pa njena pot vodi izven revidiranega podjetja. Za prikaz razmejitev dolžnosti in odgovornosti med organizacijskimi enotami in deli računovodskega sistema podjetja pa je revizorju za izdelavo diagrama poteka poslov na voljo metoda delitve po organizacijskih enotah.

Beležka ali tehnika opisnega prikaza poteka poslovne transakcije, kontrolnih postopkov in računovodskega sistema je zaradi množice zapisanih podatkov dokaj nepregledna. Zaradi tega dejstva je njena uporabnost omejena na manjše in enostavnejše sisteme. Redno pa se uporablja kot dopolnitev diagrama v točkah, ki jih ni mogoče vizualno prikazati (npr. opis knjiženj).

3.2. PREVERJANJE PRAVILNOSTI DIAGRAMA POTEKA POSLOV

V fazi preveritve pravilnosti prikazanih kontrol revizor presodi, ali so v vseh kritičnih točkah poteka procesov dela in dokumentacije neposredne in posredne kontrole pravilne.

Po izdelani zabeležbi ali diagramu poteka delovnih nalog v posameznih delih poslovnega procesa in na osnovi znanega poteka dokumentov in odgovornosti posameznih zaposlencih v poslovnem procesu se mora revizor prepričati, ali je pravilno razumel delovanje poslovnega sistema in notranjih kontrol. V ta namen se opravi preveritev neposredno po izdelavi

shematskega prikaza ali beležke in sicer za vsako operacijo, prikazano v shematskem prikazu oz. beležki. Revizor mora pridobiti dokaze o tem, da je bila neka operacija v beležki pravilno prikazana.

Revizorska podjetja imajo izdelane posebne standardne obrazce za preveritev pravilnosti beležke in vanje običajno vpisujejo naslednje (glej prilogo: Vprašalnik za cikel proizvodnje in Diagram poteka razvoja novega izdelka podjetja X):

- številko operacije,
- dokaz preveritve,
- potrditev ali je postopek bil pravilen in
- opombe glede eventualnih ali morebitnih nesoglasij.

3.3. OCENJEVANJE DELOVANJA RAČUNOVODSKEGA SISTEMA IN KONTROLNIH POSTOPKOV

Po izdelavi diagrama poteka in preveritvi njegove pravilnosti mora revizor s pomočjo posebnih vprašalnikov oceniti delovanje računovodskega sistema in kontrolnih postopkov. V okviru tega oceni morebitne nepravilnosti, pomanjkljivosti in netočnosti v njihovem delovanju. V kolikor le-te obstajajo, se revizor ne more zanešati na kontrolne postopke, zato mora povečati obseg preverjanja podatkov na končni stopnji revizije.

3.4. OCENJEVANJE DELOVANJA KONTROLNIH POSTOPKOV

V tej fazi preveritve ocenjuje revizor obstoj in zanesljivost delovanja notranjega kontrolnega sistema, s čimer ugotovi in oceni, v kakšnem obsegu ter s kakšno zanesljivostjo delujejo neposredne in posredne kontrole v podjetju. Pri slednjih kontrolah oceni vrste in obseg kontrol, ki jih opravljajo delavci, ki so odgovorni za organiziranje, uresničevanje in nadziranje procesov. Pri neposrednih kontrolah so ocenjeni kontrolni postopki v fazi zajemanja in obravnavanja podatkov osnova za sprejemanje odločitev o nadaljnjih postopkih pri preizkušanju notranjih kontrol.

Revizor po izdelanem opisu ali narisu delovanja notranjih kontrol v procesu nabave, proizvodnje, prodaje in v drugih procesih oceni delovanje kontrolnih postopkov, da bi na ta način prišel do spoznanja, kakšna je stopnja njihove zanesljivosti. Najprej izdelava začetno oceno delovanja notranjih računovodskih kontrol, pri čemer si pomaga z vprašalnikom (programom), kjer je potrebno odgovoriti na vprašanja ali so v podjetju v delovne procese vgrajeni kontrolni postopki. Za končno oceno o zanesljivem in popolnem delovanju omenjenih postopkov pa pridobi dokazila s preveritvijo kontrolnih postopkov na primerih v izbranem vzorcu, z opazovanjem na mestih dogajanj (npr. pri sprejemu in prevzemu

materiala), s ponovnimi izračuni ali izvedbo posamezne delovne operacije (Koletnik, 2000. str. 145).

Na primer tako:

- Pri preverjanju delovanja kontrolnih postopkov pri sprejemanju materiala v okviru vzorca preverimo resničnost prejema s pomočjo dobavnic v povezavi s tehtnimi listi in prejemnicami. Preveritev lahko opravimo tudi s prisotnostjo pri sprejemu in prevzemu materiala na primerih v okviru vzorca.
- Pri preverjanju delovanja kontrolnih postopkov pri sprejemanju in odobravanju materialnih računov preverimo npr. v izbranem vzorcu in ugotovimo, če se podatki na računih, dobavnicah in prejemnicah ujemajo. V okviru tega moramo presoditi, ali je razmejena dolžnost med osebo, ki prevzema material in tisto osebo, ki likvidira račun.
- Pri preverjanju vknjižb na konte obveznosti presodimo popolnost in točnost vnosa podatkov, razmejitev dolžnosti med osebo, ki knjiži v analitično evidenco in osebo, ki sprejema material. Preveriti je potrebno tudi dostop do računalniških programov (uporabo gesla).
- Pri preverjanju priprave, odobritve in evidentiranja plačil preverimo izvršena plačila (dnevne izpiske o opravljenih plačilih) in dnevnik knjiženj plačil obveznosti.

3.5. EVIDENTIRANJE NEPRAVILNOSTI IN POMANJKLJIVOSTI V DELOVANJU NOTRANJIH KONTROL

Revizor evidentira nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol na posebnih preglednicah, ki so v bistvu dokaz, da je upošteval ugotovitve pri določanju obsega, vrste in časa nadaljnjih opravil. Na osnovi zbranih podatkov mora oceniti (Mahnič, 1992, str. 72):

- vpliv na druge kontrolne postopke,
- ali lahko ugotovljene pomanjkljivosti povzročijo pomembnejše nepravilnosti v računovodskih izkazih in
- vpliv na obseg, vrsto in čas zaključnih postopkov preverjanja delovanja notranjih kontrol.

Na splošno velja, da so ključnega pomena nepravilnosti, ki vplivajo na pomembne postavke računovodskih izkazov in napake v programiranih postopkih in obratno. Prav tako so pomembne tudi nepravilnosti, ki so nastale kot posledica opuščeni nadzornih kontrol.

Posledice namernih ali slučajnih napak v delovanju notranjih kontrol se največkrat odražajo v stanju izkazanih sredstev in njihovih virov, v stroških podjetja in posledično v napačnih računovodskih izkazih.

3.6. PREVERJANJE DELOVANJA KONTROLNIH POSTOPKOV

Namen preverjanja delovanja kontrolnih postopkov je zagotavljanje dokazov, da notranje računovodske kontrole, ugotovljene s programom ocene njihovega obstoja, delujejo zanesljivo in popolno. S tem naj bi revizor potrdil njihovo stalno, zanesljivo in popolno delovanje. Šele nato pa jih oceni, kar v končni fazi predstavlja osnovo, da se lahko nanje povsem zanese.

Revizorjevi postopki preverjanja kontrol se morajo običajno nanašati na poslovne dogodke, izbrane izmed tistih v obdobju, ki so predmet preiskovanja. V kolikor pa revizor na začetku opravi preizkus za krajše obdobje, mora upoštevati vse potrebno, da bi prišel do ustreznega zagotovila glede zanesljivosti računovodskih evidenc za celotno obdobje. Torej sam izbere vrsto, časovni okvir in obseg postopkov za preverjanje kontrol ali postopkov preverjanja podatkov, ki se nanašajo na poslovne dogodke.

3.6.1. Postopki preverjanja delovanja kontrolnih postopkov

Odvisno od vrste in načina opravljanja določenih postopkov v podjetju revizor izbere odgovarjajočo metodo preveritve delovanja kontrolnih postopkov, pri čemer so mu na voljo:

A. **Raziskovanje dokazov** - (dokazi so npr. obstoj listin, knjigovodskih evidenc, podpisov, parafov, odtisov stampilk in druga znamenja), ki dokazujejo, da so bili posamezni kontrolni postopki opravljeni. Torej revizor z njihovo pomočjo ugotavlja, ali se tovrstni postopki ustrezno uporabljajo. Omenjena metoda preveritve delovanja kontrolnih postopkov je v praksi najpogosteje uporabljana zaradi svoje zanesljivosti in enostavne izvedbe.

Revizor mora upoštevati različne značilnosti revizijskih dokazov in zanesljivost vsake njihove vrste, ki lahko vključuje (Taylor, Glenzen, 1996, str. 579):

1. dokaze, ki jih pripravi in ima naročnik;
2. dokaze, ki jih naročnik dobi in ima od zunanjih strank;
3. dokaze, ki jih neposredno ugotovi in dobi revizor na neodvisne načine ali od neodvisnih strank.

Prva vrsta zajema naročnikove poslovne knjige in evidence (glavne knjige in druge) ter potrditvene listine, kot so naročnikovi prodajni računi, izplačilni čeki in naročilnice. Tudi zapisniki sestankov upravnega sveta in delničarjev so tovrstni dokazi.

Druga vrsta dokazov vključuje naročilnice kupcev, nakupne račune, dobljene od prodajalcev, bančne izpiske, listine o lastništvu premoženja, zavarovalne police in drugo. Dejstvo, da pripravijo listine neodvisne stranke in jih pošljejo naročniku, povečuje zanesljivost tovrstnih dokazov. Naročnikovo skrbništvo nad temi listinami pa to zanesljivost rahlo zmanjšuje.

Na splošno velja za najzanesljivejšo tretja vrsta dokazov, ker jih revizorji dobivajo od neodvisnih strank in nadzirajo njihovo uporabo. Najobičajnejše vrste neodvisnih dokazov so pisma kupcev, upnikov, zavarovalnih družb, odvetnikov in drugih, ki so povezani s stanjem nekaterih računovodskih podatkov.

- B. **Ponovno opravljanje določenih postopkov** - (npr. primerjava cen na fakturi s cenikom), s pomočjo katerih revizor ponovno opravi kontrolne postopke, kadar pooblaščen osebe za njihovo izvajanje ne pustijo dokazov, ki bi pričali, da so bili ti postopki dejansko opravljeni. Tovrstna metoda je v primerjavi s predhodno zamudna, vendar jo je potrebno kljub temu opraviti v nekaterih drugih primerih (npr. revizor se prepriča ali kontrolni postopek, za katerega formalno obstajajo dokazi, dejansko deluje). Ta metoda je poleg primerjave cen na fakturi s cenikom med drugim priporočljiva tudi za primerjavo cen na računu z naročilnico, dobavnico, za preveritev točnosti zmnožkov in seštevkov na računu in podobno.
- C. **Opazovanje** - kadar ni mogoče preveriti delovanja notranjih računovodskih kontrol s prehodno opisanimi metodama, jih revizor preveri tako, da opazuje opravljanje določenih postopkov in na tej podlagi ugotovi, ali posamezne notranje kontrole delujejo ali ne. Ta metoda se sestoji iz ogledovanja procesa ali postopka, ki ga opravljajo drugi (npr. revizor lahko opazuje štetje zalog, ki ga opravljajo naročnikovi zaposleni, ali postopke notranjega kontroliranja, ki ne puščajo sledov za revizijo). V tovrstnih primerih, ko revizor uporablja omenjen postopek, mora biti pozoren predvsem na to, da opazovani delavci za to ne vedo, kajti v nasprotnem primeru je lahko revizor zaveden. Poleg tega pa si lahko pomaga z nekaterimi dokumenti, ki posredno kažejo na pravilnost, zanesljivost in popolnost delovanja kontrolnih postopkov (npr. zapisniki o reklamacijah prejetega blaga, pritožbe kupcev o kakovosti prodanih proizvodov ipd.).

3.6.2. Obseg preverjanja delovanja kontrolnih postopkov

Splošnega pravila glede določanja obsega preverjanja delovanja kontrolnih postopkov ni. Temeljni namen omenjene faze je v tem, da revizor s čim manjšim obsegom preveritve pridobi dovolj dokazov o njihovem delovanju. Pri izbiri postavk, katere so predmet preveritve delovanja notranjih računovodskih kontrol je pomembno, da:

- A. pri proučevanju dokazov o izvršitvi in pri ponavljanju izvrševanja kontrole revizor izbere take postopke, ki so ključnega pomena za ugotovitev delovanja notranjih kontrol,
- B. mora biti vzorec reprezentativen glede na celotno število postavk, kar pomeni, da mora biti izbran iz celotne mase, vsebovati mora postavke iz različnih grup oziroma skupin (številčnih, kronoloških, alfabetskih) in da niso namerno izbrane samo velike postavke, ki imajo velike vrednosti oziroma specifične postavke.

V primeru zanesljivega, točnega in popolnega delovanja nadzornih kontrolnih postopkov, lahko revizor obseg preveritev delovanja temeljnih kontrolnih postopkov zmanjša na minimum. V kolikor je delovanje posameznih kontrolnih postopkov povezano oz. pogojeno z delovanjem drugih kontrolnih postopkov in ti delujejo pravilno in popolno, velja predhodno omenjeno pravilo. Če temu ni tako, pa mora revizor bistveno povečati obseg preverjanja, da se prepriča v pravilnost njihovega delovanja.

V okviru podrobne preveritve in ocene delovanja notranjih kontrol lahko revizor uporabi naslednje postopke, in sicer (Mikuž, 1997, str. 21):

- opazovanje in poizvedovanje,
- ponovna izvedba in ponovni izračun,
- potrditev,
- fizični pregled,
- pregledovanje dokazov na osnovi dokumentov,
- pregledovanje aktov, zapisnikov sestankov in
- poizvedbena pisma.

3.6.2.1. Ostali dejavniki, ki vplivajo na preverjanje delovanja kontrolnih postopkov

Na revizorjevo presojo vrste, časovnega okvira in obsega postopkov preverjanja kontrol ali postopkov preverjanja podatkov, ki se nanašajo na poslovne dogodke iz preostalega obdobja, vplivajo med drugim še naslednji dejavniki (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 47):

- izsledki že opravljenih postopkov,
- odgovori na poizvedbe, ali sistem notranjih kontrol še vedno deluje tako kot tedaj, ko je bil predmet proučevanja in vrednotenja,

- trajanje preostalega obdobja,
- vrsta in število poslovnih dogodkov ali stanj,
- revizorjevo ovrednotenje okolja notranjega kontroliranja, zlasti poslovodskih kontrol,
- postopki preverjanja podatkov, ki jih namerava revizor uporabiti pri svojem delu.

Za vsako odstopanje od načrtovanega načina delovanja kontrolnih postopkov je potrebno ugotoviti v prvi vrsti ali gre za osamljen (izreden) primer ali pa je takšno odstopanje pravilo. Pri tem pa je potrebno upoštevati tudi dejstvo, da imajo napake, ki nastanejo v začetnih fazah poslovnih sprememb, manjše posledice na pravilnosti podatkov v računovodskih evidencah in izkazih, kajti obstaja možnost, da bodo lahko tovrstne napake kasneje odkrite.

Odstopanja od načrtovanega načina delovanja kontrolnih postopkov pri t.i. "stalnih podatkih" (npr. vrednost točke za plače, cene ipd.) imajo lahko večje in težje posledice ter vpliv na podatkovne napake v evidencah in izkazih kot odstopanja posamičnih tekočih podatkov.

Glede popolnosti obdelave poslovnih dogodkov so pomanjkljivosti v delovanju kontrolnih postopkov veliko pomembnejše od pomanjkljivosti, ki se nanašajo na posamezne posle.

3.6.3. Časovno razporejanje preverjanja

Proces preveritve delovanja kontrolnih postopkov je potrebno časovno razmejiti na celotno revidirano obdobje, pri čemer mora revizor upoštevati naslednje:

- ker v omenjeni fazi preverja delovanje sistema in ne podatkov, mu pri raziskovanju dokazov o delovanju posameznih kontrolnih postopkov ni potrebno izbrati pomembnih postavk;
- pri izbiri vzorca preveritve delovanja kontrolnih postopkov je dolžan zagotoviti reprezentativen vzorec, katerega vsebino sem obrazložila v okviru faze obsega preverjanja delovanja kontrolnih postopkov;
- vrstni red preveritve delovanja kontrolnih postopkov ni pomemben, čeprav je priporočljivo, da se prepriča o delovanju nadzornih kontrolnih postopkov in na podlagi dobljenih rezultatov o njihovi učinkovitosti preveri še delovanje ostalih kontrolnih postopkov.

Časovno razmejevanje delovanja kontrolnih postopkov pa ni smiselno takrat, kadar je njihova narava takšna, da se s pomočjo njihove izvršitve odkrivajo kumulirane napake (npr. uskladitev stanja žiro računa) in v primeru kompenziranja delovanja nekaterih kontrolnih postopkov z delovanjem drugih kontrolnih postopkov.

3.6.4. Opredelitev obsega preverjanja podatkov na podlagi ugotovitev o učinkovitosti in zanesljivosti delovanja kontrolnih postopkov

Revizor, ki nadzira potek revidiranja izkazov, mora pazljivo pretehtati obseg preizkušanja podatkov na leto, katerega izkaze revidira. Izhodišče za odločitev je čas, porabljen v preteklem letu, in zanesljivost notranjih kontrol v naročnikovem poslovanju. Če so se te kontrole pokazale kot učinkovite, se revizor opre nanje, kar pa še ne pomeni tudi zmanjšanja obsega preverjanja podatkov. V poslovanju se lahko pojavijo nove okoliščine (npr. razvoj novih proizvodov ali odprtje novih trgov), ki jih mora revizor raziskati. Tudi statistične metode vzorčenja, ki so zelo učinkovite, je treba pazljivo uporabljati in ovrednotiti njihove izsledke.

Torej revizor se v bistvu s preveritvijo delovanja notranjih kontrol prepriča v delovanje sistema, zato se namreč pri preverjanju konkretnih podatkov v večini primerov lahko zanese na delovanje sistema. Konkretno preverjanje pa je usmerjeno na pomembne postavke v računovodskih izkazih, ki jih revizor opravi v zaključni fazi revizije, to je revidiranju podatkov v računovodskih evidencah in izkazih.

3.6.5. Omejitve, povezane z naravo kontrolnih postopkov

Noben ustroj notranje kontrole (kontrolnih postopkov), pa naj bo še tako podrobno in izčrpno opredeljen, ne more sam po sebi zagotavljati uspešnega upravljanja in natančnih evidenc ter popolne varnosti pred poneverbami, še toliko manj v primerih, ko so vanj vključene osebe, ki so jim poverjena pooblastila ali skrbništvo. Notranja kontrola je odvisna od pravilnega ločevanja dolžnosti, pri čemer pa je lahko tudi neuspešna, kadar prihaja do tajnih dogovorov med različnimi posamezniki. Tudi kontrolo nad pooblastili lahko zlorabijo tisti, ki so jim pooblastila dana, in vodstvo je pogosto v takšnem položaju, da ne upošteva kontrol, ki jih je samo uvedlo. Ohranjanje takega ustroja notranje kontrole, ki bi v celoti izločil tveganje izgub, ni uresničljivo in bi verjetno stalo več kakor koristi, ki jih lahko dosežemo z izvajanjem kontrole.

Ker je vsak ustroj notranje kontrole odvisen od človeškega dejavnika, je izpostavljen tudi napakam v zasnovi, napačnim presojam ali razlagam, nesporazumom, malomarnosti, utrujenosti ali raztresenosti. Čeprav sposobnost in neoporečnost osebja, ki sistem sestavlja in po njem dela, lahko nadzorujemo z izborom in izobraževanjem, se te značilnosti lahko spremenijo pod pritiski od znotraj in zunaj organizacije. Hkrati pa lahko postane kontrola neuspešna ne glede na sposobnosti ljudi, ki jo izvajajo, če svoje funkcije v njenem procesu ne razumejo pravilno ali pa jo namerno prezrejo.

Stališča vodstva in organizacijske spremembe bistveno vplivajo na uspešnost ustroja notranje kontrole in ljudi, ki jo izvajajo. Zato mora vodstvo kontrolo tekoče in stalno pregledovati in

izpopolnjevati ter navsezadnje obveščati osebje o uvedenih spremembah in samo dajati zgled z njenim upoštevanjem.

»Mednarodna smernica za revidiranje številka 6 v 14. členu navaja naslednje omejitve, ki so povezane z naravo kontrolnih postopkov (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 43):

- običajna zahteva posloводства, da mora biti kontroliranje stroškovno uspešno (to je, da stroški kontrolnega postopka niso nesorazmerni z možnimi izgubami zaradi prevare ali napake);
- usmerjenost večine kontrol na vnaprej pričakovane vrste poslovnih dogodkov in ne na neobičajne poslovne dogodke;
- možnosti človeških napak, ki so posledice neprevidnosti, raztresenosti, neustrezne presoje ali napačnega razumevanja navodil;
- možnosti izogibanja nadzoru, zlasti na podlagi skrivnih dogovorov z zunanjimi dejavniki ali celo z zaposlenimi v podjetju (na primer odsotnost delitve obveznosti med računalniškim programerjem in operaterjem);
- možnost, da posameznik, odgovoren za kontroliranje, zlorabi zaupanje (na primer vodilni posamezniki v podjetju si lahko podredijo kako kontrolo);
- možnost, da postanejo kontrolni postopki neustrezni zaradi sprememb okoliščin, ki poslabšajo njihovo učinkovitost.«

Predstavljena metodika revidiranja notranjih kontrol v tem poglavju je splošne narave. Vsak poslovni cikel podjetja ima svoje značilnosti, kjer se mora splošna metodika razširiti in prilagoditi vsebini posameznega poslovnega cikla. V naslednjem poglavju bom predstavila potek revidiranja notranjih kontrol v proizvodnem podjetju.

4. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL POSLOVNIH CIKLOV PROIZVAJALNEGA PODJETJA

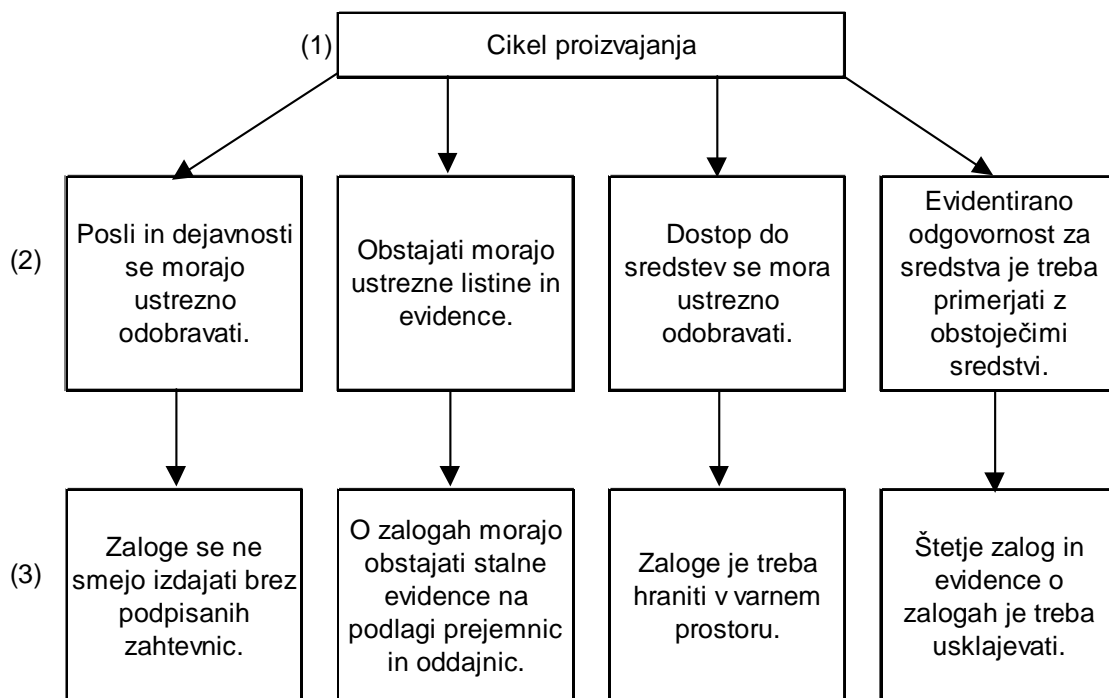
Na začetku revizije se revizor seznani z družbo, ki jo revidira, z njenim predmetom poslovanja (dejavnostjo), organizacijo, vodstveno strukturo in s piramido odločanja. Po opravljenem prvem delu pa se seznani še s posameznimi poslovnimi cikli družbe.

V vsakem ciklu posebej revizor ponovi postopek, ki ga je uporabil v prvem delu z ustreznimi dopolnili ali postopki, ki v delu, ko revizor spoznava družbo, niso potrebni. Posamezne poslovne dogodke in procese mora proučevati znotraj računovodskega sistema, in sicer po posameznih vsebinskih ciklih, kar je nujno za boljše razumevanje računovodskega sistema, torej kje v omenjenem sistemu naj bi obstajale notranje kontrole t.j. kontrolne točke.

Najprej mora revizor v podjetju določiti posamezne vsebinske cikle. Vsak poslovni sistem sestavlja prodajni, nabavni in proizvodjalni cikel (Taylor, Glenzen, 1996, str. 392). Proizvajalni se v tem primeru pojavlja kot cikel, kjer posamezni poslovni sistem ustvarja proizvode za trg, pa naj si gre za pravo proizvodjalno podjetje ali za storitveno. Revizor mora spoznati cikel proizvodjanja (1), cilje splošnega ustroja notranjega kontroliranja znotraj omenjenega cikla (2) in posamezne postopke ustroja notranjega kontroliranja (3) – glej sliko 1.

Proizvodnja je preoblikovanje nabavljenih predmetov dela in storitev drugih v želene proizvode oz. storitve kot poslovne učinke. Naloge notranje revizije v okviru proizvodjalnega cikla so: preverjanje načina prenosa predmetov dela iz skladišča materiala v proizvodnjo, preverjanje poteka proizvodjanja in evidentiranja poslovnih dogodkov v proizvodnji, način prenosa učinkov iz proizvodnje v skladišče gotovih izdelkov ter preverjanje usklajenosti vseh teh procesov.

Slika 1: Cikel proizvodjanja



Vir: Taylor, Glenzen, 1996, str. 392.

V kolikor prekinemo ali napravimo presek procesa proizvodnje v poljubno izbranem trenutku, imamo namesto s procesom opraviti s stanjem nedokončane proizvodnje in polproizvodov, torej z zalogami. V posameznih dejavnostih njihovo vrednotenje bistveno vpliva na poslovni uspeh, saj zaloge vežejo pomembna gibljiva sredstva podjetja.

Za zanesljiv informacijski sistem, ki sproti zagotavlja tudi informacije o poteku proizvodnje, mora poskrbeti poslovodstvo podjetja, v kolikor želi doseči zastavljene poslovne cilje. Del teh informacij pa je v bistvu zajet v okviru opisa kontrolnega okolja proizvodnje.

Računovodstvo podjetja pripravlja za potrebe odločanja poslovodstva informacije o proizvodnji, ki lahko izvirajo iz finančnega računovodstva (npr. računovodski izkazi, podatki iz glavne knjige ali iz stroškovnega računovodstva – informacije o stroških). Pripravljene informacije so zanesljive le, če so zanesljive knjigovodske evidence podjetja, torej da so v njih evidentirane samo popolne in točno odobrene poslovne transakcije. Podjetje mora redno nadzirati odobritev, popolnost in točnost evidentiranja.

To je razlog, da proces proizvodnje zajema kontrolne postopke odobritve, zagotavljanja točnosti in popolnosti vnosa in neoporečnosti evidenc, varovanja sredstev, razmejitev opravil in nadziranja. Nadalje kontrolne postopke v proizvodnem procesu podrobno razdelimo na:

- a) odobritev, ki zajema oddaje in odobritev knjigovodskih listin pred knjiženjem v knjigovodske evidence;
- b) zagotavljanje popolnosti vnosa, ki zajema popolnost evidentiranja oddaje iz skladišča materiala ter polproizvodov in popolnost evidentiranja prejema v skladišče polproizvodov in dokončanih proizvodov ter popolnost zajemanja oddaj in prejemov v analitičnih evidencah in glavni knjigi;
- c) zagotavljanje točnosti vnosa, ki zajema točnost oddaje (materiala), prejema (dokončanih proizvodov) in knjigovodskih evidenc;
- d) zagotavljanje neoporečnosti evidenc, omejitev dostopa do knjigovodskih evidenc in njihovih uskladitev;
- e) fizično varovanje sredstev t.j. zalog;
- f) razmejitev dolžnosti (npr. ločitev razpolaganja s sredstvi, vodenja knjigovodskih evidenc in nadziranja);
- g) vpeljavo neposrednega nadziranja (npr. nad popolnostjo zajemanja podatkov).

V nadaljevanju bom obravnavala v okviru proizvodnega cikla podjetja proizvodnjo proizvodov, in sicer v zaporedju kot poteka proces proizvodnje (oddajanje, proizvodnje, skladiščenje).

4.1. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL V ZVEZI Z NABAVO MATERIALA ALI BLAGA

Ko ima revizor osnovno podobo o tem, kaj je vloga nabave in kje je njeno mesto v organizacijski shemi podjetja, usmeri svojo pozornost na podrobnosti v zvezi z nabavo. Pri tem pa potrebuje informacije o:

- glavnih vrstah surovin, materiala ali blaga, ki ga nabavljajo,
- številu in vrstah skladišč,
- organizaciji dela v nabavi, v posameznih skladiščih in pretoku dokumentov ter
- razdelitvi odgovornosti med zaposlenimi v nabavi in skladiščih.

Na osnovi pridobljenih informacij izdela diagram poteka poslov za nabavo, kar predstavlja prioriteto za nadaljnje postopke preverjanja notranjih kontrol.

Naslednji korak je preveritev pravilnosti diagrama poteka poslov, kar revizor opravi tako, da zasleduje pot naključno izbranega dokumenta (računa). Torej se preveritev prične s trenutkom, ko račun prispe v podjetje ter se opravijo vsi zastavljeni postopki diagrama poteka poslov.

Pred oceno delovanja notranjih kontrol pa mora revizor določiti mesta v sistemu notranjega kontroliranja, kjer lahko nastanejo napake in nepravilnosti. Poleg tega pa mora ugotoviti, ali sistem notranjih kontrol zagotavlja odkrivanje nepravilnosti in preprečuje nastajanje napak.

Na kontrolnih točkah zasledujemo uresničevanje naslednjih ciljev notranjih kontrol:

- odobritev naročila,
- točnost prejete količine,
- popolnost vnosa prejemnice,
- neoporečnost evidenc v povezavi z nabavo materiala ali blaga,
- varovanje premoženja,
- razmejitev dolžnosti in
- ustrezen nadzor.

4.1.1. Odobritev naročila

Za vsako nabavo mora obstajati pismen dokument o odobritvi (pogodba ali naročilnica). Skladiščnik lahko sprejme v skladišče le surovine, material ali blago, katerega naročilo je bilo pismeno odobreno s strani pooblaščenega osebe.

Revizor preveri odobrenost naročene količine, pri čemer išče pismene dokaze zanjo, kar je razlog, da pregleda ustrezno listino in se prepriča, ali je na njej ustrezen dokaz odobritve. To pomeni, da preveri, ali so na dokumentu podpisi vseh odgovornih oseb, ki jih predvideva organizacijska shema in sistem notranjih kontrol.

4.1.2. Točnost prejete količine

Ob prevzemu blaga v skladišče dobavnico pregleda in podpiše skladiščnik, potem ko prešteje, stehta in izmeri dobavljene surovine, material oz. blago. Dobavljeno količino primerja z naročilom nabavne službe.

Revizor se o resničnosti izvajanja postopkov pri prevzemu materiala ali blaga v skladišče lahko prepriča tako, da je prisoten pri prevzemu, opazuje potek in da kasneje na vzorcu dokumentov primerja količine na dobavnici in prejemnici za isto nabavo. Hkrati lahko preverja in ugotavlja, kako so varovana sredstva t.j. zaloge v skladišču in kako se uresničuje razmejenost dolžnosti.

4.1.3. Popolnost vnosa prejemnice

Za evidentiranje prejema materiala ali blaga v skladišče napiše skladiščnik prejemnico, in to v več izvodih, od katerih eden služi za obremenitev oz. evidentiranje količin v skladiščni evidenci, ostali pa za evidentiranje v materialnem oz. blagovnem knjigovodstvu. Na prejemnici se evidentira poleg splošnih podatkov še prejeta količina in šifra materiala. Najbolje je, da se prejemnice številčijo avtomatsko, kar je zlasti priporočljivo v primeru računalniško podprtega sistema delovanja oz. da so v naprej oštevilčene, tako da ne prihaja do neopaženega izgubljanja ali prikrievanja dokumentov (t.i. neprekinjenost numeričnega niza).

Materialno (blagovno) knjigovodstvo prejemnice dopolni z manjkajočimi podatki (nabavne cene) in preveri pravilnost šifre materiala. Posamezna podjetja imajo glede mesta kontroliranja prejetih količin med prevzemnico in dobaviteljevim računom različen sistem evidentiranja.

Prva možnost je, da se račun dobavitelja in prejemnica materiala združita v materialnem knjigovodstvu, kjer odgovorna oseba preveri enakost podatkov na omenjenima dokumentoma (količina, cena, šifra). Druga možnost pa je ta, da se mesečno primerja promet prejema materiala knjiženega v materialnem knjigovodstvu in promet, knjižen preko saldakov na obračunske konte nabave materiala.

Revizor mora ne glede na to, kdo opravi kontrolo dokumentov, preveriti:

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

Z vzorcem prejemnic, ki jih revizor izbere slučajno, najlažje preveri popolnost zajetja v analitične evidence. Za vse dokumente v vzorcu preveri, ali obstajajo vse potrebne vknjižbe, kar je razlog, da mora biti zelo pozoren pri zadnjih nabavah, da lahko preveri, ali so vse nabave evidentirane v pravem obračunskem obdobju.

4.1.4. Neoporečnost evidenc v povezavi z nabavo materiala ali blaga

Temeljni namen neoporečnosti evidenc je, da ostanejo zabeleženi podatki nespremenjeni do naslednje spremembe. Pri nabavi surovin, materiala ali blaga se srečujemo s skladiščno evidenco, materialnim oz. blagovnim knjigovodstvom in glavno knjigo.

O neoporečnosti evidenc povezanih s prejemom materiala ali blaga govorimo takrat, kadar je zagotovljeno:

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

4.1.5. Varovanje premoženja

Kontroliranje varnosti premoženja mora zagotoviti, da so skladiščni prostori, v katerih so shranjene surovine, material oz. blago, ustrezno zavarovani pred dostopom nepooblaščenih oseb. Da je temu tako, se mora revizor prepričati z ogledom prostorov.

4.1.6. Razmejitev dolžnosti

V okviru kontrolnega postopka razmejevanja dolžnosti je pomembna predvsem ločenost naslednjih opravil: odobravanja nabav, odgovornost za zaloge, vodenje analitičnih in sintetičnih evidenc.

Revizor mora biti posebej pozoren, da ta opravila opravljajo različne osebe, ki so podrejene različnim vodjem. To je razlog, da je za odobravanje nabav odgovoren vodja nabavne službe,

za zaloge skladiščnik oz. vodja skladiščne službe, za analitične evidence materialni oz. blagovni knjigovodja in za sintetične evidence pa vodja glavne knjige.

4.1.7. Ustrezen nadzor

Nadziranje prejemanja in evidentiranja surovin, materiala oz. blaga pa lahko opravlja oseba, ki je neodvisna od oseb, odgovornih za zaloge, za materialno knjigovodstvo, in od oseb, ki odobravajo nabavo.

4.1.8. Napake, povezane z nabavo materiala ali blaga

Pri prejemu materiala ali blaga v skladišče so najpogostejše naslednje nepravilnosti:

- surovine, material ali blago niso prešteti,
- ni izvedena kontrola kakovosti,
- neažurno evidentiranje prejema surovin, materiala ali blaga,
- napačna obremenjenost zalog zaradi zamenjave šifer pri evidentiranju.

Omenjene nepravilnosti povzročajo razlike med analitičnimi evidencami in glavno knjigo, vzrok tovrstnih napak pa je v nevpeljanosti ali opuščenosti kontrolnih postopkov.

4.2. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL, POVEZANIH Z ODDAJO SUROVIN IN MATERIALOV IZ SKLADIŠČA

Potrebne surovine in material za proizvodnjo pripravi skladiščnik na podlagi pisnega dokumenta, t.j. naloga za izdajo materiala, delovnega naloga, zahtevnice, razpisa, oddajnice ali kakšnega drugega dokumenta, ki spremlja oddane količine v proizvodnjo. Torej lahko ima podjetje različna imena za tovrstni dokument, v nadaljevanju bom zanj uporabljala izraz oddajnica.

Oddajnica je namenjena razbremenitvi skladiščne evidence in analitične evidence materiala v materialnem knjigovodstvu in za obremenitev stroškovnih nosilcev. Praviloma je zaporedno oštevilčena in sestavljena v več izvodih, od katerih prvi spremlja oddano količino v proizvodnjo, drugi služi za razbremenitev zalog v materialnem knjigovodstvu, tretji pa dokumentira oddajo iz skladišča in se tam tudi arhivira.

Kontrolni postopki, povezani z oddajanjem surovin in materialov iz skladišč, morajo med drugimi zagotoviti:

- odobritev oddaje iz skladišča,
- popolnost vnosa oddajnic,
- točnost vnosa oddajnic,
- neoporečnost evidenc povezanih z oddajo,
- razmejitev dolžnosti in
- nadziranje skladiščnega poslovanja.

4.2.1. Odobritev oddaje iz skladišča

Skladiščnik odda potreben material v proizvodnjo na osnovi odobritve pooblaščen osebe. Odobritev je praviloma pismena, v obliki podpisanega zahtevka, proizvodjalnega naloga ali specifikacije materialov.

Revizor v kontrolnem postopku preverjanja odobritev oddaje išče pismene dokaze, da je bila oddaja surovin in materialov dejansko odobrena. Torej mora v ta namen:

- pregledati ustrezne dokumente v zvezi z oddajo in se prepričati, da je na njih dokaz odobritve;
- pregledati razpoložljive dokaze o podlagah za odobritev oddaje (obstoj proizvodjalnega naloga);
- pregledati ravnanje odgovornih delavcev v povezavi z odloženimi, spornimi in izrednimi oddajami (npr. upravičenost dopolnilnih oddaj), zamenjavami že oddanih materialov (npr. zaradi slabe kvalitete) itd.

4.2.2. Popolnost vnosa oddajnic

Oddajnice so vnaprej oštevilčene, s čimer je zagotovljena neprekinjenost numeričnega niza, kar kasneje omogoča, da nobeden izmed dokumentov ne manjka. Vsaka oddajnica vsebuje številko proizvodjalnega naloga in oddane količine surovin in materialov (označene s šiframi materialov), kar omogoča kasnejšo povezavo oddajnice s proizvodjalnim nalogom.

Vsak dokument mora podpisati skladiščnik, še preden dospe v materialno knjigovodstvo, kjer ga dopolnijo z ustreznimi podatki (vrednost materiala) in ga knjižijo v analitično evidenco materiala. Materialni knjigovodja mesečno pripravi tudi zbir oddajnic kot osnovo za knjiženje razbremenitve zalog v glavni knjigi. S tovrstnim zbirom kontrolira neprekinjenost numeričnega niza in usklajuje razlike s skladiščnikom.

Prav tako pa morajo biti za oddane količine materiala obremenjeni pravi stroškovni nosilci, kar je razlog, da skladiščnik v vsako oddajnico vpiše številko proizvodnega naloga. Oddani material pa se knjiži v glavno knjigo na podlagi zbira oddajnic materialnega knjigovodstva. Materialni ali finančni knjigovodja pripravi temeljnico na osnovi narejenega ali prejetega zbira.

Revizor mora preveriti:

- ali so za vse oddaje izdane oddajnice;
- ali so vse oddajnice dospele v materialno knjigovodstvo in knjigovodstvo stroškovnih nosilcev ter ali so tudi knjižene;
- ali so opravljene vse ustrezne knjižbe v glavni knjigi.

Med začetno stopnjo revizije lahko preveri, ali se ob oddajah materiala sestavljajo oddajnice, samo z opazovanjem postopkov skladiščnikovega dela in z vpogledom v normativne akte podjetja, ki urejajo skladiščno poslovanje. Konec leta lahko z raziskovanjem razlogov, ki so privedli do popisnih razlik, pride do ugotovitev v zvezi z izdajanjem listin.

Z zbiranjem določenega števila oddajnic in s preveritvijo njihovega vnosa v ustrezne analitične evidence, pravilne obremenjenosti stroškovnih nosilcev ter vključenosti oddajnic v zbir, ki so podlaga za izdelavo temeljnic za knjiženje v glavni knjigi, se kontrolira popolnost zajemanja oddajnic v analitičnih evidencah.

4.2.3. Točnost vnosa oddajnic

Točnost vnosa oddajnic je potrebno preveriti na več mestih, in sicer je prvi pogoj točnosti v merjenju količine materiala ob oddaji (npr. s tehtanjem, štetjem ali kako drugače), kar je v času opravljanja predhodne revizije mogoče samo z opazovanjem delovnih postopkov skladiščnikov in vpogledom v normativne akte podjetja. S tem se revizor prepriča, če se oddane količine iz skladišča merijo.

Na podlagi inventurnih viškov in primanjkljajev lahko revizor oceni merjenje tudi posredno. Velika razlika med dejanskim stanjem v skladišču in knjigovodsko evidenco je namreč znak, da je potrebno podrobneje proučiti razloge za ugotovljeno razliko.

Naslednji problem, ki zadeva točnost vnosa oddajnic, je točnost vpisovanja oddanih surovin in materialov v oddajnice in vpisovanje ustreznih šifer materialov. Preveritev vnosa šifer je možna z njihovo primerjavo iz šifrant in iz oddajnic, kar pa je zelo zamudno. Za to si revizor pomaga z enostavnejšimi načini, kot je ponovno raziskovanje vzrokov, ki so privedli do velikih inventurnih razlik.

V praksi je smiselno združevati preverjanje popolnosti vnosa in točnost vnosa, kajti če ni popolnega vnosa, je tudi preverjanje točnosti zaman, ker nepopoln vnos povzroča netočna stanja.

4.2.4. Neoporečnost evidenc, povezanih z oddajo

Pri kontroliranju neoporečnosti evidenc, povezanih z oddajo, ima revizor v sklopu proizvodnje opraviti z naslednjimi evidencami: skladišč, knjigovodstvom materiala, knjigovodstvom stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev ter zbirnimi konti glavne knjige.

Temeljni namen kontrolnih postopkov je v ohranjanju nespremenjenosti zabeleženih podatkov (oddaje) do naslednje spremembe. Revizor preverja neoporečnost evidenc z vpogledom v normativne akte podjetja, ki urejajo skladiščno poslovanje in z ugotavljanjem dejanskega stanja.

Neoporečnost evidenc povezanih z oddajo je možno doseči, če je poskrbljeno, da imajo dostop do njih samo za to odgovorne osebe (materialni knjigovodja, ne pa vodja materialnega knjigovodstva), da so primerno shranjene in varovane, da so analitične evidence usklajene s sintetičnimi in da so usklajene z drugimi evidencami.

Poslovodstvo podjetja pa lahko omeji dostop do evidenc z organiziranostjo poslovnega sistema, s čimer doseže razmejenost opravil med različnimi oddelki in osebami ter omeji dostop do evidenc nepooblaščenim osebam.

4.2.5. Razmejitev dolžnosti

Za kontrolne postopke razmejevanja dolžnosti pri oddajanju materiala v proizvodnjo je zelo pomembno ločevanje naslednjih opravil: odobravanje oddaj, odgovornost za zaloge, vodenje analitičnih in sintetičnih evidenc. Tudi v tem primeru velja pravilo, da morajo omenjene postopke opravljati različne osebe, ki so podrejene različnim vodjem. Pri takšnem razmejevanju dolžnosti je zagotovljena tudi stopenjska kontrola, ki omogoča nadzor ene osebe nad opravili druge.

4.2.6. Nadziranje skladiščnega poslovanja

Za postopke nadzora je značilno, da so to postopki, ki morajo zagotoviti ostalim kontrolnim postopkom stalno in popolno delovanje.

Pri nadziranju skladiščnega poslovanja je v okviru z oddajo materiala v proizvodnjo pomemben predvsem nadzor nad odobritvijo oddaje iz skladišč, nadzor nad popolnostjo in točnostjo vnosa oddajnic ter nadzor nad usklajevanjem analitičnih in sintetičnih evidenc.

Hkrati pa je pomembno tudi dejstvo, da nadzira oseba, neodvisna od oseb, ki vodijo analitične evidence, ki so odgovorne za zaloge in ki odobravajo oddaje materiala iz skladišč.

4.2.7. Napake, povezane z oddajanjem iz skladišč

Pri oddajanju surovin in materialov iz skladišč v proizvodnjo se v praksi najpogosteje srečujemo z naslednjimi nepravilnostmi:

- oddajo surovin in materialov iz skladišč v proizvodnjo brez odobritve pooblaščenega vodja ali pa z njegovo poznejšo odobritvijo,
- oddajo surovin in materialov v proizvodnjo brez ustreznih dokumentov ali pa se ti izdajo pozneje,
- v oddajnice se vpisujejo napačne vrednosti ali količine, napačne šifre materialov, napačni proizvodjalni nalogi,
- nepravočasno pošiljanje oddajnic v knjiženje v materialno knjigovodstvo ali ni ustreznih dokazov o predložitvi dokumentov v knjiženje.

Poleg omenjenih nepravilnosti pa je potrebno opozoriti še na tiste, ki se pojavljajo v zvezi s knjigovodskimi evidencami, in sicer: knjiženje oddajnic na neustrezne materialne kartice v istem obračunskem obdobju ali razbremenjevanje napačnih zalog zaradi zamenjave šifer materialov; knjiženje oddajnic na neustrezne konte stroškovnih nosilcev v istem obračunskem obdobju ali obremenjevanje napačnih proizvodjalnih nalogov; zaradi tega se pojavljajo razlike med analitičnimi evidencami ter med analitičnimi evidencami in glavno knjigo.

Naštete nepravilnosti so posledica nevpeljanih ali opuščenih kontrolnih postopkov.

4.3. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL V ZVEZI Z OBRAČUNOM PROIZVODNJE

Pri revidiranju notranjih kontrol v zvezi z obračunom proizvodnje mora revizor upoštevati različne vrste proizvodjanja, pri čemer sta pomembni predvsem:

- A. Množinsko proizvodjanje** (Turk, Melavc, 1992, str. 316 – 320), kjer imamo praviloma opravka z enim proizvodom ali skupino sorodnih proizvodov, ki jih je mogoče preračunati na skupni imenovalac. Stroškovno ceno proizvoda pa lahko izračunamo brez težav, v kolikor poznamo celotne stroške obračunskega obdobja in proizvedeno količino poslovnih učinkov v obračunskem obdobju.
- B. Naročilniško proizvodjanje** (Turk, Melavc, 1992, str. 316 – 320), kjer imamo toliko stroškovnih nosilcev, kolikor je proizvodjalnih nalogov, pri čemer se vsak izmed njih nanaša na posamičen poslovni učinek ali na celotno serijo učinkov. V tem primeru lahko

nekatero stroške spremljamo po stroškovnih nosilcih že od samega začetka, npr. stroške materiala in storitev, ostale stroške pa je potrebno dodati k neposrednim stroškom s pomočjo koeficienta dodatka. Za revizorja je pomembno, da presodi ustreznost metode razporejanja posrednih stroškov na ustrezne stroškovne nosilce. Tudi v tem primeru dobimo stroškovno ceno poslovnega učinka.

Za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce večina podjetij uporablja zožene metode vrednotenja poslovnih učinkov, medtem ko je v zgornjem primeru govora o polni stroškovni ceni učinka. Vrednotenje učinkov po spremenljivih stroških pa je danes najpogosteje uporabljana metoda, pri kateri podjetje obremeni stroškovni nosilec le s spremenljivimi stroški, vse ostale pa obravnava kot odhodke obračunskega obdobja. V kolikor podjetje uporabi omenjeno metodo pri množinskem proizvajanju, je manjša verjetnost, da bodo zaloge (npr. nedokončana proizvodnja) prevrednotene, in obratno. S širšim vrednotenjem zalog in večanjem števila proizvajalnih nalogov se večja tveganje prevelike ovrednotenosti zalog.

Revizor se loti preverjanja kontrolnih postopkov šele takrat, ko ugotovi, kakšno je proizvajanje revidiranega podjetja, ter ko oceni uporabljeno metodo vrednotenja zalog in tveganja, ki izhajajo iz vrste proizvajanja in računovodskih usmeritev za izkazane poslovne izide podjetja. S temi postopki mora biti zagotovljena obremenjenost stroškovnih nosilcev z vsemi stroški, ki se nanašajo nanje, odvisno od metode vrednotenja zalog.

4.3.1. Kontrolni postopki skladiščenja gotovih proizvodov

Predaja gotovih ali dokončanih proizvodov v skladišče se običajno evidentira z ustreznim dokumentom, t.j. predajnico, iz katere mora biti razvidna prejeta količin proizvodov, šifra proizvoda in podpis skladiščnika ter ostali podatki, ki so določeni z normativnim aktom skladiščnega poslovanja podjetja (pravilnikom).

Pri kontrolnih postopkih skladiščenja gotovih proizvodov mora revizor preveriti:

- ali je skladišče gotovih proizvodov fizično ločeno od proizvodnje (nadzor);
- ali se proizvodi ob predaji v skladišče stalno in natančno merijo (točnost zajetja);
- ali se proizvodi, ki ne dosegajo predpisanih standardov in poškodovani proizvodi evidentirajo in kasneje tudi skladiščijo na posebnem mestu (točnost zajetja);
- ali so dokumenti, ki so osnova za prenos v skladišče označeni tako, da je mogoč nadzor nad popolnostjo zajetja izstavljenih listin (popolnost zajetja);
- ali se ob zaključku delovnega (proizvajalnega) naloga ta tudi zapre;
- ali so opravljene ustrezne knjižbe v ustreznih analitičnih evidencah in glavni knjigi (popolnost in točnost zajetja);
- ali se nadzira popolnost in točnost vnosa.

4.4 REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL, POVEZANIH S PRODAJO

Predmet revidiranja notranjih kontrol, povezanih s prodajo je načrtovanje, uresničevanje in nadziranje prodaje, ki vključuje prodajno politiko, raziskovanje prodaje, oglaševanje in operativno prodajanje proizvodov. Kontrolni postopki načrtovanja prodaje zajemajo preizkušanje pravilnosti načrtovanja po vrstah proizvodov, tržiščih, prodajnih poteh in odgovornih zaposlencih za prodajo. Medtem ko samo uresničevanje prodaje vključuje preizkušanje pravilnosti uresničevanja vseh ali določenih faz procesov prodaje (prejemanje, skladiščenje, odpremljanje, prevažanje in predajanje ter fakturiranje), vnovčevanje in morebitno odpisovanje prodanih proizvodov. V okviru nadziranja prodajne dejavnosti pa običajno preizkušamo kakovost izgrajenega in delujočega notranjega kontrolnega sistema (Koletnik, 2000, str. 118).

Pri omenjenem revidiranju se mora revizor zavedati, da se prodaja uporablja zgolj kot proces pridobivanja prihodkov v proizvodjalni ali trgovski organizaciji.

Mnoge bilančne postavke tako v izkazu uspeha kot v bilanci stanja so namreč povezane s prodajanjem, saj pomembno vplivajo na izkazani poslovni izid podjetja, kar je razlog, da jim mora revizor posvetiti posebno pozornost pri preverjanju notranjih kontrol.

V nadaljevanju se bom osredotočila na naslednji sistem prodajanja in vanj vključene notranje kontrole:

- sprejemanje in obdelovanje naročil,
- izdajanje računov in
- spremljanje terjatev do kupcev.

4.4.1. Notranje kontrole pri sprejemanju in obdelovanju naročil

V podjetju se prične proces prodaje s prejemom kupčevega naročila, ki lahko prispe po pošti, telefonu, prek trgovskega agenta ali pa na kakšen drug način. Prejeto naročilo obdela prodajni referent tako, da preveri, ali so naročeni proizvodi v skladišču (naročilo je izvršljivo) in če kupec (naročnik) redno poravnava svoje obveznosti.

Podjetje ne izvrši naročila v naslednjih primerih:

- če kupec ne poravnava svojih obveznosti oz. je slab plačnik,
- če ima težave s kakovostjo proizvodov,
- če so proizvodjalne kapacitete zasede in podjetje komaj zadovolji sprotne naročila ipd.

Odločitev o sprejetju ali zavrnitvi naročila se ne sprejema samo v okviru prodajnega oddelka, ampak v dogovarjanju z drugimi oddelki podjetja, predvsem z oddelkom proizvodnje. Seveda pa morajo biti vse odločitve sprejete pred potrditvijo naročila kupca.

Če je naročen proizvod na zalogi, prodajni referent naroči njegovo dobavo kupcu na podlagi ustrezno potrjene listine s strani pooblaščenih oseb v prodaji. V nasprotnem primeru, torej da proizvodov ni v zalogi, pa mora referent izstaviti dokument za njihovo proizvodnjo (najverjetneje napiše zahtevek za odprtje proizvodnega naloga), ki je prav tako odobren s strani pooblaščenih oseb v prodaji.

Ker se v prodajnem procesu pojavlja veliko število dokumentov in ne nazadnje tudi evidenc, je potrebno izvesti nekatere kontrolne postopke, ki morajo zagotoviti:

1. **Popolnost in točnost podatkov na naročilnicah**, ki so osnova za odpravo proizvodov iz skladišča. To pomeni, da morajo vsebovati naročene količine in šifre proizvodov, podpise pooblaščenih oseb, kar je temeljni pogoj za potrditev naročil, saj se s tem ne začne samo postopek odprave temveč tudi postopek zaračunavanja in preprečevanja zlorabe (odprava nepotrjenih naročil). Kontrolni postopki, ki jih revizor uporablja pri preverjanju naročil, morajo zajemati (Menard et al., 1994, str. 53): potrjen seznam kupcev, omejitve sprejemanja naročil za posamezne kupce, posamično odobravanje naročil in preverjanje posamičnih potrjenih naročil, kar je naloga vodje prodajnega oddelka podjetja.
2. **Popolnost in točnost podatkov na odpremnih**, s katerimi morajo biti ustrezno opremljene pošiljke proizvodov. Podatke o odpravljeni količini na omenjenih dokumentih je potrebno primerjati z dejansko odpravljeno količino in ustrezno odobriti. Kontrolni postopki, ki jih revizor uporablja pri odpravi dokončanih proizvodov iz skladišča, so odvisni od sistema naročanja.
3. **Popolnost in točnost ažuriranja evidenc naročilnic, odpremnih in zalog** je zelo pomembna, kajti vsaka nepopolnost in netočnost podatkov povzroči vrsto nepravilnih informacij tako znotraj kot zunaj podjetja. S pomočjo kontrol popolnosti revizor preveri, ali je vsaka poslovna sprememba evidentirana v ustreznih evidencah. Kontrole točnosti pa so običajno namenjene posameznem polju podatkov, ki se vnašajo v skladiščno evidenco in blagovno knjigovodstvo. Z njimi mora biti zagotovljena točnost začetnega evidentiranja podatkov, točnost prenosa podatka iz listine v ustrezno evidenco in nespremenljivost podatka med obdelavo.
4. **Odobrenost oddaj dokončanih proizvodov iz skladišča**. Revizor mora preveriti tako postopek odprave kakor odgovornost posameznih oseb kljub temu, da sta posredno opredeljena z razmejitvijo dolžnosti med osebami v skladišču.

5. **Varnost sredstev podjetja z omejitvijo dostopa nepooblaščenim osebam** v podjetjih z računalniško obdelavo podatkov, s čimer je mišljeno varovanje informacij na datotekah, nespremenljivost le-teh na datotekah brez ustreznih odobritev, zaščita obdelav in programskih paketov ter hranjenje ustreznih datotek. Med drugim pa morajo kontrolni postopki varovanja sredstev podjetja pri odpravi proizvodov iz skladišča zagotoviti ločenost skladiščnih prostorov od proizvodnje in ostalih oddelkov ter razmejenost dolžnosti zaposlenih v skladišču.

4.4.2. Notranje kontrole izdajanja računov

Za evidentiranje oddaje proizvodov iz skladišča pripravi prodajni referent na podlagi odpremnice račun v več izvodih, saj najprej služi za evidence v samem podjetju (analitično evidenco kupcev, evidenco o zaračunani prodaji), nato pa še kot obvestilo kupcu o njegovi obveznosti plačila.

Zatem vpiše v knjigo izdanih računov vsak račun pod zaporedno številko, s čimer je zagotovljena neprekinjenost numeričnega niza, kar omogoča, da nobeden izmed dokumentov kasneje ne manjka. Vrednost opravljene poslovne spremembe oz. oddaje proizvodov iz skladišča pa je na računu enaka zmnožku količine iz odpremnice in veljavne cene iz cenika.

Popolnost in točnost podatkov na računu se običajno zagotavlja s primerjavo med računom, odpremnico in cenikom. Poleg omenjenega opravila pa so obvezne formalne, logične in ne nazadnje tudi računске kontrole, ki omogočajo pravilno izkazovanje prihodkov iz tega naslova.

Delovanje kontrolnih postopkov, vgrajenih v sistem izdajanja računov lahko revizor preveri na naslednji način (Menard et al., 1994, str. 59-60):

- ugotovi, ali so bili izdani računi za vzorec medsebojno povezanih naročilnic in odpremnice;
- primerja točnost in popolnost podatkov o izdanih količinah s podatki na računih;
- na izbranem vzorcu preveri računsko točnost izračunavanja vrednosti na računu s podatki, ki jih je pridobil na ustreznem ceniku;
- preveri, ali je bila opravljena končna kontrola računov, preden so bili le-ti poslani naročnikom;
- preveri razmejenost dolžnosti med osebami, ki so odgovorne za zaloge, in tistimi, ki so zadolženi za izdajo računov.

4.4.3. Notranje kontrole spremljanja terjatev do kupcev

Terjatve do kupcev, vključene v kratkoročna sredstva, se pojmujejo kot izterljive v enem letu ali v času naravnega cikla delovanja podjetja. Običajno se evidentirajo v saldakontih kupcev na podlagi računov, ki so bili izdani kupcem in listin o plačilih, ki jih je prejela gospodarska družba.

Revizor se mora seznaniti s sistemom notranjega kontroliranja naročnika in hkrati sočasno preverjati delovanje kontrol, ki zagotavljajo popolnost in točnost podatkov. S pomočjo ugotovitev na podlagi programa preverjanja delovanja notranjih kontrol (ugotovitve temeljijo na pridobljenih dokazih, če dokazov ni mogoče pridobiti, mora revizor ugotoviti ali obstaja ustrezna nadomestna kontrola) lahko napravi oceno delovanja kontrol in določi stopnjo naslonitve na kontrole. Revizor se lahko odloči ali se bo na notranje kontrole zanašal ali ne, v obeh primerih pa se mora odločiti o obsegu in vrstah postopkov preverjanja podatkov, pri čemer so mu na voljo:

- seznanjanje s stopnjo zanesljivosti računovodskih kontrol pri odpremi, fakturiranju, evidentiranju v analitičnih in sintetičnih poslovnih knjigah, pri popravljanju terjatev,
- presoja analize terjatev in uporaba kazalnikov, ki so relevantni za presojo pravilnosti izkazanih terjatev,
- presoja izkazanih dvomljivih in spornih terjatev,
- preizkus obstoja terjatev s pomočjo popisnih seznamov, usklajenost popisnih seznamov in poslovnih knjig,
- usklajenost analitične in sintetične evidence.

Revizor pri svojem delu uporablja različne analitične postopke. To pomeni, da terjatve primerja s planom, ki je določen s strani uprave gospodarske družbe, preveri koeficient obračanja terjatev in ga primerja s preteklimi leti, naredi analizo zapadlosti terjatev po starosti, ugotovi stopnjo popravka terjatev in ne nazadnje primerja dokumentacijo z drugo dokumentacijo, ki je posredno povezana s terjatvami. Vsi ti analitični postopki mu dajejo dodatno informacijo o terjatvah in možnih napakah pri knjigovodskem evidentiranju.

Revizor mora preveriti dvoje vrst usklajevanja, in sicer (Lojk, 1993, str. 80-81):

- **Usklajevanje s kupci**, kjer mora preveriti: ali so bile izkazane terjatve usklajene s kupci, rezultate usklajevanja saldov ter morebitne pripombe, ki jih je dal kupec v zvezi z usklajenimi postavkami, in ali so bili pri usklajevanju stanj izvršeni ustrezni popravki v glavni knjigi in analitičnih evidencah.
- Pri **usklajevanju analitičnih evidenc** z glavno knjigo mora revizor preveriti, ali se stanje, izkazano v analitičnih evidencah, ujema s stanjem na sintetičnem kontu glavne knjige in bilanci stanja ter rezultate usklajevanja terjatev v analitični evidenci s stanji na kontih glavne knjige.

5. SKLEP

Poslovodstvo vsake gospodarske družbe si prizadeva za čim bolj uspešne notranje kontrole, vgrajene v mehanizem računovodskega sistema, kar mu zagotavlja varovanje premoženja pred nepooblaščenim razpolaganjem in upravljanjem. Hkrati pa omogočajo tudi zanesljive računovodske evidence za pripravo računovodskih informacij in računovodskih izkazov.

Procesi vodenja in nadziranja družbe postajajo iz dneva v dan bolj zapleteni tudi zaradi vse večjih zahtev pri poročanju tako notranjim kot zunanjim uporabnikom informacij. Gospodarske družbe se predstavljajo v javnosti z revidiranimi računovodskimi izkazi, v katerih zunanji revizor izrazi nepristransko mnenje o kakovostni izgradnji in delovanju notranjih kontrol. Medtem ko je za sestavo računovodskih izkazov odgovorno poslovodstvo, je odgovornost zunanjega revizorja, da izrazi mnenje o njih.

Revidiranje notranjih kontrol in preizkušanje njihovega delovanja je eno izmed najpomembnejših revizorjevih opravil v procesu revizije. To pomeni, da mora spoznati in preveriti kakovost delovanja sistema notranjih kontrol, kar mu ne nazadnje omogoča opredeliti obseg in način poteka revizije gospodarske družbe. Opravljanje tovrstnih nalog zahteva od revizorja veliko vsestranskega znanja in sposobnosti.

V diplomskem delu je predstavljen celotni sistem poslovanja proizvodnega podjetja, ki je razdeljen na tri osnovne poslovne cikle: nabavnega, produkcijskega in prodajnega. Takšna razčlenjenost poslovnega sistema omogoča revizorju uspešnejše ocenjevanje in proučevanje notranjih kontrol, ki se v bistvu nanašajo na posamezne transakcije podjetja. Omenjena razdrobljenost pa je odvisna tudi od vrste in načina poslovanja podjetja, kajti vsako ima svoj organizacijski sistem, svoj sistem pretoka listin in ne nazadnje svoj sistem odločanja in odobravanja. Navedena raznolikost je v prvi vrsti posledica različnih dejavnosti, seveda pa je odvisna tudi od poslovodstva in njegovega pogleda na organiziranost.

Takšen pregled sistema notranjega kontroliranja je "mikro"narave, saj zahteva mnogo več osebnega angažiranja revizorja pri pripravljanju ustrezne dokumentacije, da bi prepoznal slabosti in prednosti tovrstnih kontrol.

Notranje kontrole imajo izreden pomen tako za poslovodstvo družbe, kakor za njihovega revizorja. Še posebej pa to velja za družbe z računalniško podprtim računovodskim in poslovnim sistemom, kateremu je revizor dolžan zaupati. To pa je mogoče le v primeru, ko se prepriča v uspešnost delovanja kontrole s pomočjo revidiranja in preizkušanja notranje kontrole.

Menim, da bo notranja revizija pri nas v bodoče izboljšala svojo strokovno usposobljenost, tako da bo krepila znanja o vlogi in pomenu notranjega nadzora, posebno še notranje kontrole.

LITERATURA

1. Barišić Maja: Revidiranje notranjih kontrol. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 35 str.
2. Dobnik Darinka: Postopki revidiranja notranjih kontrol nabavnega področja. Revizor, Ljubljana, 1994, 3, str. 5-14.
3. Fess E. Philip, Warren S. Carl: Accounting Principles. Cincinnati: South-Western publishing Co., 1984. 1004 str.
4. Grobstein Michael, Loeb E. Stephen, Neary D. Robert: Auditing a Risk Analysis Approach. Illinois: Richard D. Irwin, 1985. 803 str.
5. Hočevar Marko: Revidiranje notranjih kontrol v podjetju. Revizor, Ljubljana, 1991, 1, str. 56-68.
6. Knez Nadja: Posebnosti revizije in analize poslovanja malih podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 98 str.
7. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 169 str.
8. Koletnik Franc: Revidiranje. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2000. 253 str.
9. Lojk Julijana: Revidiranje terjatev v podjetju. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 102 str.
10. Mahnič Marjan: Metodika revidiranja proizvodnega področja v podjetjih z vidika zasnove in delovanja notranjih kontrol. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1992. 75 str.
11. Menard Vera: Vrste notranjih kontrol v podjetju, ki zagotavljajo resničnost in poštenost letnih računovodskih izkazov. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1992. 100 str.
12. Menard Vera et al.: Revidiranje notranjih kontrol podjetja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 122 str.
13. Mikuž Jasna: Vključenost in delovanje notranje revizije v poslovnem svetu. Revizor, Ljubljana, 1997, 7-8, str. 7-33.
14. Odar Marjan: Revidiranje in revizija. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 17.11.1994, str. 61-66.
15. Perner Vili: Vloga zunanjega revizorja pri krepitvi pomena notranjerevizijske službe v gospodarskih družbah. Revizor, Ljubljana, 200, 2, str. 38-46.
16. Taylor H. Donald, Glenzen G. William: Auditing Integrated Concepts and Procedures. New York: John Wiley, Sons, 1990. 900 str.
17. Taylor H. Donald, Glenzen G. William: Revidiranje, zasnove in postopki. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 1078 str.
18. Turk Ivan, Melavc Dane: Uvod v računovodstvo. Kranj: Moderna Organizacija, 1992. 492 str.
19. Turk Ivan: Pojemovni okvir poslovnega sestava. Revizor, Ljubljana, 1996, 2, str. 38-45.

20. Tušek Boris: Vloga notranjega revidiranja pri odločanju v podjetju. Revizor, Ljubljana, 1999, 11, str. 47-58.
21. Vidovič Alenka: Notranje kontrole in notranja revizija v javnem sektorju. Revizor, Ljubljana, 1998, 2, str. 7-49.

VIRI

1. Audit Manual. London: Coopers, Lybrand Deloitte, 1990.
2. Mednarodni revizijski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 313 str.
3. Mednarodne smernice za revidiranje. Ljubljana: Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, 1992. 217 str.
4. Organizacijski predpisi podjetja X, 2000.
5. Smernice za standarde notranje kontrole. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 38 str.

PRILOGE

Vprašalnik za cikel proizvodnje: Program za začetno ocenjevanje delovanja notranjih kontrol v procesu nabave

Ocena notranjih kontrol v procesu nabave materiala

Področje preveritve delovanja kontrolnih postopkov	Številka shematskega prikaza notranjih kontrol	Da/Ne	Opombe
<p>Revizijski cilj 1: Preveritev delovanja kontrolnih postopkov pri prejemanju materiala</p> <p align="center">I. Začetno evidentiranje prevzema v skladišču</p> <p>1.1 2 Da Ali se uporabljajo pri sprejemanju materiala ustrezne metode (štetje, tehtanje, raziskovanje,...)</p> <p>1.2 2 Da Ali se ob prevzemu primerjajo prejemi z ustrezno dokumentacijo dobavitelja o količini, vrsti, stanju prejetih materialov?</p> <p>1.3 2 Da Ali se s kontrolo oštevilčenja dokumentov o prevzemu preverja zajetje vseh sprememb na osnovi evidentiranja prevzema (računalniško zaporedno oštevilčenje, z vnaprejšnjim številčenjem ali v trenutku izstavitve)?</p> <p>1.4 . . .</p> <p>Revizijski cilj 2: Preveritev delovanja kontrolnih postopkov pri sprejemanju in odobravanjem prejetih računov v zvezi z materialom</p> <p>Revizijski cilj 3: Preveritev zajetja knjiženj na kontih obveznosti</p> <p>Revizijski cilj 4: Preveritev priprave, odobravanja in evidentiranja plačil</p>			

Vir: Koletnik, 2000, str. 146.

PRIMER RAZVOJA NOVEGA IZDELKA V PODJETJU X (DIAGRAM POTEKA)

Podjetje X d.o.o. je družba z omejeno odgovornostjo in spada med velika podjetja. Poslovna dejavnost podjetja je razvoj, proizvodnja in trženje izdelkov za klimatizacijo, ogrevanje in hlajenje. Poslovna dejavnost je glede na značilnosti posameznih družin izdelkov in specifičnosti njihovega trženja razdeljena na pet profitnih centrov:

- program Klima – zajema distribucijo zraka, regulacijo zraka in dušenje zvoka;
- program Požarna zaščita – zajema požarno tehniko;
- program Absolutna filtracija – zajema absolutno filtriranje zraka;
- program Energetika – zajema ogrevanje in hlajenje s konvektorji;
- program Posebni izdelki in storitve – zajema obdelavo tanke pločevine do 3 mm in storitve lakiranja s prahom;
- dopolnilna ponudba drugih proizvajalcev.

Podjetje z dolgoletno tradicijo, bogatimi izkušnjami, znanjem ter idejami nudi celovite rešitve za področje komfortne, pa tudi industrijske klimatizacije. Nudi tudi programsko opremo za podporo pri projektiranju, saj spada sodelovanje pri obdelavi projektov med strateške usmeritve podjetja. Glavne prednosti podjetja so predvsem v visoki stopnji prilagodljivosti posebnim željam in potrebam tudi v kratkih dobavnih rokih, konkurenčnih cenah ter stabilnem partnerstvu.

Kakovost in funkcionalnost izdelkov zagotavljajo z laboratorijskimi meritvami in testiranjem pri specializiranih institucijah. Prav tako je celotni sistem družbe urejen po zahtevah sistema kakovosti v skladu z mednarodnim standardom ISO 9001, ki so ga pridobili leta 1996. Delovanje družbe pa prilagajajo tudi zahtevam mednarodnega standarda za ravnanje z okoljem ISO 14001.

Podjetje deluje tako na domačem kot na tujem trgu. Na domačem trgu realizira 40 odstotkov prodaje, v tujini pa 60 odstotkov, največ proizvodov prodajo v Nemčijo, Avstrijo, Italijo, Rusijo, pa tudi v ostale države Evrope in Bližnjega Vzhoda.

Zadovoljitev potreb, želja iz zahtev kupcev glede kakovosti izdelkov in doseganja željenih rokov dobave je eden od najpomembnejših ciljev politike kakovosti gospodarske družbe X. Prvi korak pri izgradnji sistema kakovosti je vključevanje prodaje v omenjen sistem. Pridobivanje naročil kupcev zahteva organiziran pristop ter doslednost pri izvajanju sprejetih obveznosti v vseh fazah od prevzema naročila do realizacije. Za izvajanje vseh aktivnosti in zadovoljitev zahtev kupca je potrebno poleg standardnih izdelkov izdelovati tudi nestandardne izdelke in izdelke posebnih izvedb, kjer imajo opravka z zbiranjem in realizacijo idej o novih izdelkih in tehnologijah.

Idejo o novih izdelkih oziroma spremembah obstoječih lahko posredujejo delavci zadolženi za prodajo, vodje programov ali direktor družbe, ki so v stalnih stikih s kupci oziroma kupci sami. Poleg omenjenih lahko posreduje idejo vsak posameznik in vsa področja poslovanja v družbi, ki spremljajo dogajanja na trgu posredno ali neposredno preko sejmov, strokovne literature itd. Predloge za razvoj izdelkov se posreduje pisno na obrazcu »Predlog razvoja«.

Faze razvoja novega izdelka:

1. Raziskave trga ki obsegajo:

- tržni vidik: analiza konkurence, prodajnih metod in poti, analiza zahtev in pričakovanj kupcev, okvirni obseg potreb za izdelke, trendi razvoja izdelka, vpliv na obstoječo prodajo itd;
- ekonomski vidik: povečanje izvoza, ocena donosnosti, ocena investicijskih vlaganj, povečanje osnovnih in obratnih sredstev itd;
- tehnični vidik in zahteve po kakovosti ter okoljski vidik: zahtevnost tehnološko – proizvodnega postopka, možnost uporabe obstoječe tehnologije in opreme, zasedenost kapacitet, vpliv na okolje, prepoznavanje okoljskih vidikov, možnost in načini za preprečevanje negativnih vplivov na okolje, razpoložljivost in kakovost surovin, potrebno znanje itd.

2. Odločitev o razvoju izdelka:

Na osnovi idejne rešitve, zbranih analiz in podrobnih tržnih raziskav (ocena ustreznosti razvoja) vodstvo družbe odobri razvoj izdelka in imenuje člane projektne tima, ki je sestavljen interdisciplinarno glede na zahtevnost projekta in dela na projektu od začetka do izdelave zapisnika o prevzemu izdelka v redno proizvodnjo.

Vodja projekta skupaj s projektnim timom za vsak projekt izdelava projektno nalogo. Poleg tega izdelava plan vseh potrebnih aktivnosti pri razvoju, katere je potrebno v celoti izpeljati, in opredeli nosilce aktivnosti in odgovornosti.

3. Razvoj:

Rezultat te faze pri razvoju izdelkov je izdelan izdelek – prototip z definirano tehnično-tehnološko dokumentacijo, ki obsega:

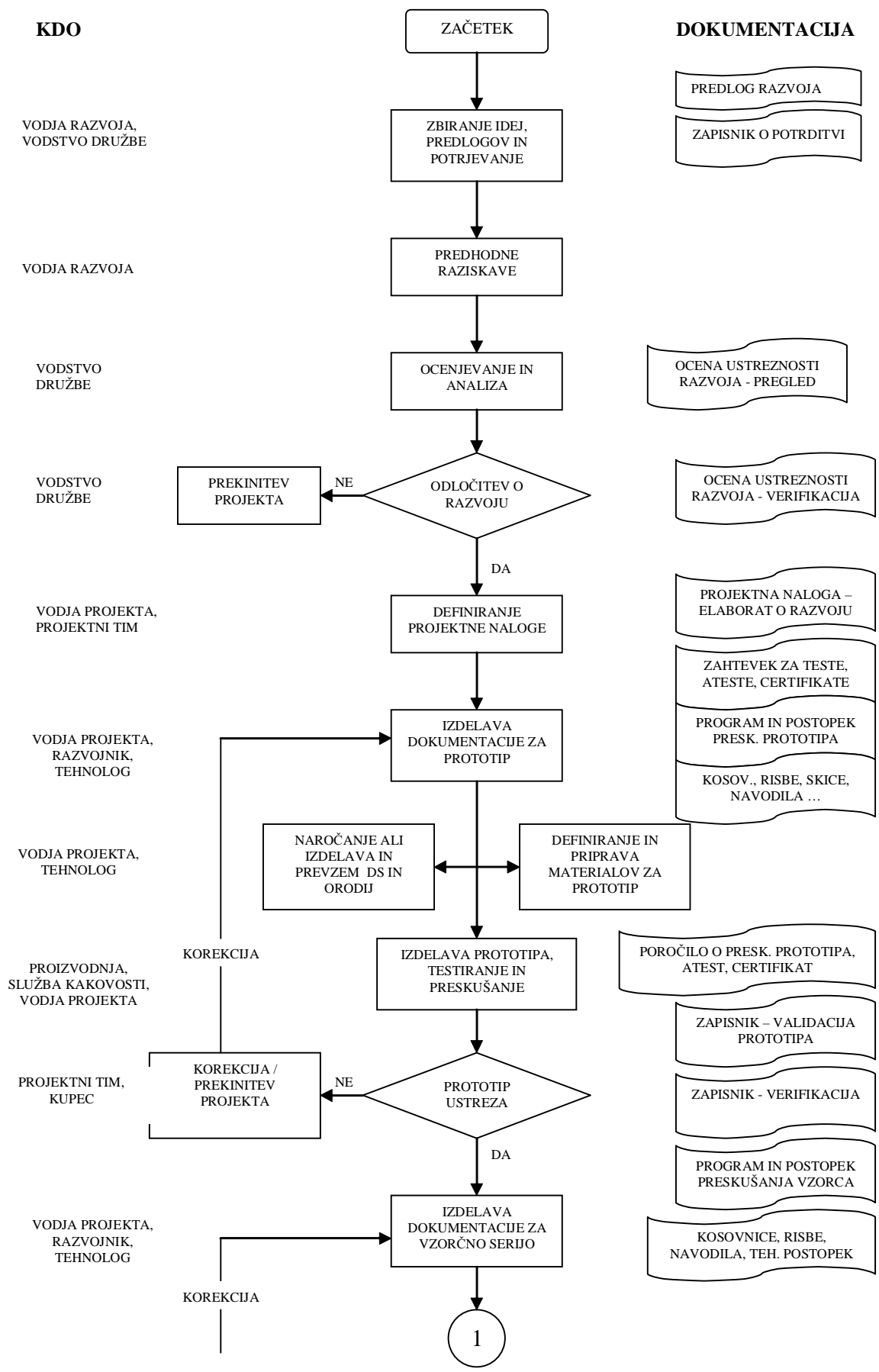
- konstrukcijsko dokumentacijo za prototip in izdelek,
- konstrukcijsko dokumentacijo za delovne priprave in merila,
- kontrolno dokumentacijo,
- načrte za embalažo,
- predprospektno gradivo,
- poročilo o meritvah,
- okoljski vidiki, prepoznavanje vplivov,
- zahteve za teste, ateste, tipske preskuse, certifikat itd.

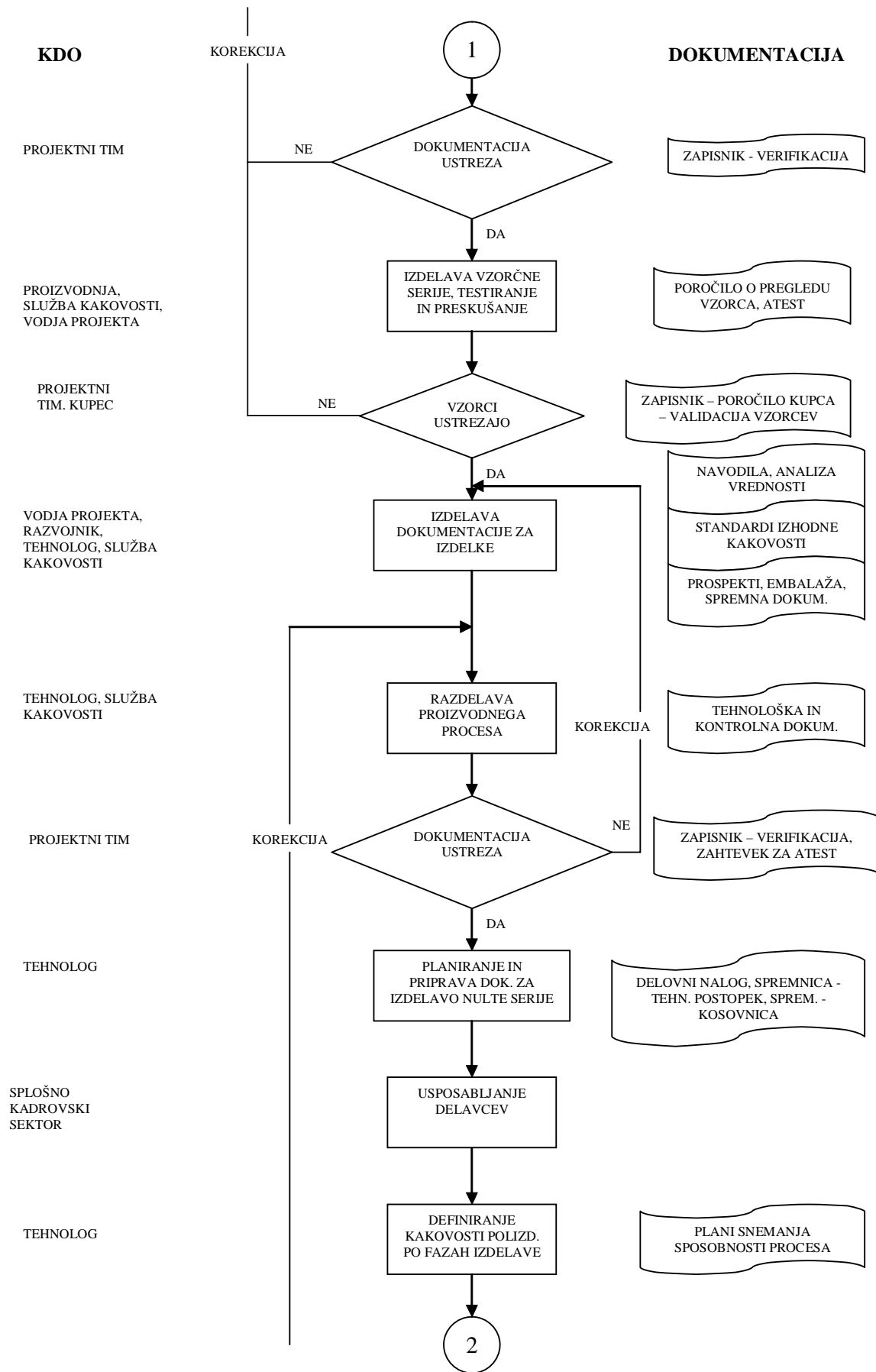
4. Osvajanje novega izdelka:

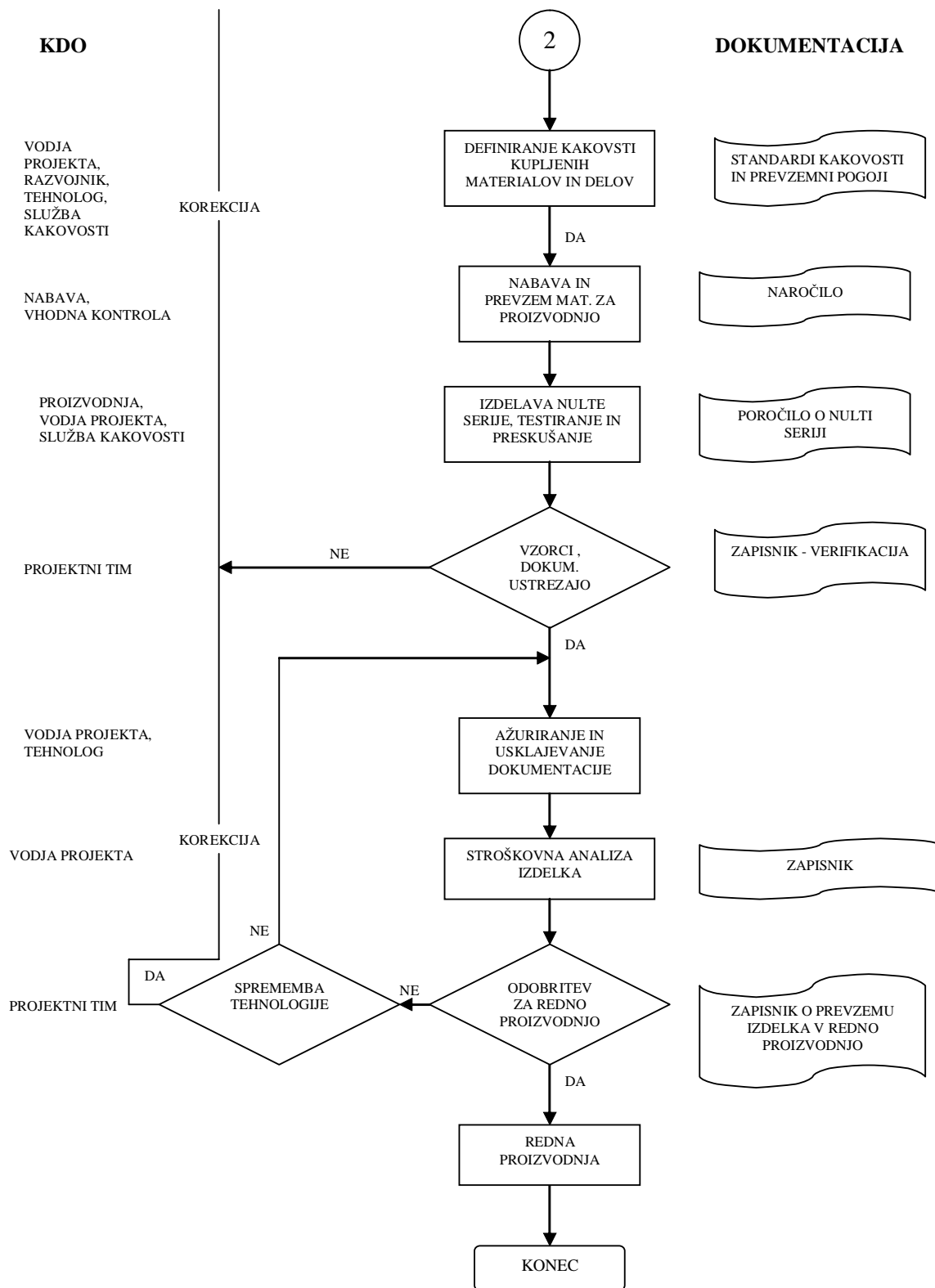
Na osnovi pisnega strokovnega mnenja in interne odobritve projektnega tima o rezultatih faze razvoja (potrditev prototipa) sledi nadaljevanje razvoja oziroma se projekt prekine.

Faza osvajanja novega izdelka obsega:

- pripravo za izdelavo vzorčne serije izdelkov: postavljena vsa potrebna oprema, izdelana potrebna tehnološka, kontrolna in delovna dokumentacija, nabavljeni vsi potrebni vhodni materiali, merila, usposobljeni kadri (izobraževanje, usposabljanje);
- izdelavo vzorčne serije izdelkov: vzporedno spremljamo rezultate testiranj in preskušanj vzorcev, preverjamo sposobnost in stabilnost procesov, preverjamo pojavnost okoljskih vidikov in testiramo vplive na okolje;
- izdelava 0-te serije: z 0-to serijo dokončno preverimo usklajenost zahtev pred pričetkom redne proizvodnje. Pri tem sodeluje projektni tim. 0-ta serija služi za oblikovanje tehnologije, časovno analizo, definiranje kakovosti polizdelkov, materialov in kupljenih delov, za katero se zahteve običajno s povečano razvojno tehnološko stopnjo zaostrijo. V primeru pojavnosti okoljskih vidikov z negativnim vplivom na okolje morajo biti izdelana navodila za delo, ki določajo ravnanje s posameznimi vidiki kot določa ISO 14001. Projektni tim na osnovi poročila o 0-ti seriji in stroškovne analize overi zapisnik o prevzemu novega izdelka v redno proizvodnjo in odobri redno proizvodnjo. Z odobritvijo redne proizvodnje projektni tim preneha z delom na razvoju.







Vir: Organizacijski predpis podjetja X, 2000.