

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**REVIZIJA V NEPRIDOBITNI ORGANIZACIJI ITF –
MEDNARODNI USTANOVI – FUNDACIJI ZA
RAZMINIRANJE IN POMOČ ŽRTVAM MIN**

IZJAVA

Študent **Jaka Vidrih** izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom **redne profesorice dr. Slavke Kavčič** in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 08.06.2005

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE	2
2.1. KAJ JE NEPRIDOBITNA ORGANIZACIJA?	2
2.2. VRSTE NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ	3
2.3. USTANOVA.....	4
3. ITF – MEDNARODNA USTANOVA - FUNDACIJA ZA RAZMINIRANJE TER POMOČ ŽRTVAM MIN	6
3.1. PROBLEM MINSKIH POLJ IN NEEKSPLODIRANIH ARTILERIJSKIH IZSTRELKOV	6
3.2. PREDSTAVITEV ITF	7
3.3. DEJAVNOSTI ITF	9
3.4. POSLOVANJE ITF V LETU 2004.....	9
4. PREDSTAVITEV REVIDIRANJA IN REVIZIJE	11
4.1. DEFINICIJA REVIDIRANJA IN REVIZIJE	11
4.2. VRSTE REVIDIRANJA	12
4.2.1. Vrste revidiranja	12
4.2.2. Vrste revizorjev.....	13
4.2.3. Vrste revidiranja in revizorja pri reviziji Mednarodne ustanove – fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min	15
4.3. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL.....	15
4.3.1. Pojem in cilji notranjega kontroliranja	15
4.3.2. Ustroj notranjega kontroliranja	17
4.3.3. Pomen notranjih kontrol za načrtovanje revizije računovodskih izkazov	20
4.3.4. Notranje kontrole v nepridobitnih organizacijah.....	22
4.3.5. Identifikacija notranjih kontrol Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min	23
4.3.6. Test notranjih kontrol Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min	25
4.4. REVIZIJSKI CILJI	28
4.4.1. Preizkus podatkov	29
4.4.2. Metode zbiranja podatkov	29
4.4.3. Opis potrebnih postopkov pred testiranjem podatkov Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min	30
4.4.4. Posebnosti testiranja podatkov pri reviziji Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min	32
5. SKLEP	36
LITERATURA	38
VIRI	39

1. UVOD

Nepridobitne organizacije ne samo, da pridobivajo pomen, ampak so se v svetu in prav tako v slovenskem prostoru docela uveljavile. Večinoma se pojavljajo kot organizacije, ki ponujajo tiste proizvode in storitve, nujno potrebne za normalen razvoj in življenje določenih skupin, ki jih posameznik ali kakšna druga organizacija ne bi zmogla zagotoviti. So tista roka v državi, ki skrbi za družbo, v kateri se da živeti. Seveda so se poleg tistih, financiranih iz proračuna, razvile tudi druge, zasebne, ki pa nikoli niso izgubile države kot nadzornega organa. In prav med te uvrščamo ustanovo, katere posebnosti revidiranja sem se odločil prikazati v tej diplomski nalogi.

V revizijo bilance stanja in izkaza poslovnega izida ustanov sem se v diplomskem delu odločil poglobiti zaradi posebnosti, ki jih vsebuje. Le-te temeljijo na posebnem Slovenskem računovodskem standardu 36, imenovanem Računovodske storitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava, ter na Zakonu o ustanovah. Ker bi bil prikaz revizije celotnih sredstev in obveznosti do virov sredstev v bilanci stanja ter vseh postavk v izkazu poslovnega izida preobsežen, to diplomsko delo vsebuje samo posebnosti.

Prvi sklop v nalogi je namenjen kratki opredelitvi nepridobitnih organizacij ter kratkem opisu njihovih vrst, obravnavam pa tudi razlike med nepridobitnimi in pridobitnimi organizacijami. Kljub temu, da bo poglaviten del te naloge posvečen reviziji humanitarne ustanove, se v prvem delu bolj posvečam nepridobitnim organizacijam nasploh, kar je, kakor boste prebrali, zelo širok pojem. Pri nas, pa tudi drugje, je na voljo malo literature o tem, kaj dejansko ustanova je, oziroma kje je njeno mesto med nepridobitnimi organizacijami. To bom v tem sklopu skušal odgovoriti s povzemanjem iz literature.

Drugi sklop je namenjen opisu Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min, s katero sem sodeloval kot član revizijske ekipe za obračunsko leto 2004. Za opis resnične ustanove sem se odločil, da bi tako še jasneje predstavil, kako pomembna je dejavnost tovrstnih pravnih oseb, ki v svetu omogočajo boljše življenje številnim skupinam prebivalstva.

Tretji sklop je teoretična opredelitev revizije, ključna za razumevanje celotne naloge, tudi za tistega bralca, ki ne ve, kaj revizija je. Poleg ostalih osnov se podrobneje spuščam v poglavje notranjega kontroliranja, ki je temelj revidiranja vsake organizacije oziroma osnova za določitev obsežnosti preverjanja podatkov.

Ta sklop bom zaključil s posebnostmi notranjih kontrol v ustanovah ter podrobnejšim opisom le-teh v obravnavani ustanovi.

Četrti sklop se navezuje na prejšnja dva in je verjetno bistvo te diplomske naloge in razlog, zaradi katerega bo kdo vzel v roke to diplomsko delo. Po opredelitvah ustanove orišem podlago za določitev velikosti vzorca za potrditev domneve, da temeljni računovodski izkazi so ali niso resnična slika poslovanja ustanove, nato pa se lotim opisa posebnosti revizijskih postopkov pri doseganju revizijskih ciljev za izbrano ustanovo.

Namen te naloge je torej podrobneje opisati, kako prilagoditi revizijo humanitarne ustanove posebnostim računovodenja ustanov, ki jih določata Slovenski računovodski standard 36 ter Zakon o ustanovah. V sklepu zato zgolj povzemam tisto, kar sem opisal v jedru diplomskega dela.

2. NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE

2.1. KAJ JE NEPRIDOBITNA ORGANIZACIJA?

Organizacija, katere cilj je zagotavljati družbeno želene proizvode in storitve brez namena ustvarjati dobiček, je nepridobitna organizacija. Izraz nepridobiten se nanaša na vladne in na druge nepridobitne organizacije, čeprav v ožjem smislu mislimo predvsem na druge nepridobitne organizacije. To so šole, univerze, bolnice in druge organizacije za varovanje zdravja, prostovoljne organizacije, verske skupnosti, društva, politične stranke, itd. (Douglas, 1995, str. 2-3).

Tovrstne organizacije so se skozi zgodovino človeštva razvijale zaradi povečevanja produktivnosti in življenjskega standarda dela družbe, ki je bila zaradi tega zmožna zagotoviti boljši obstoj družbi kot celoti in vsem njenim članom. Socialna ozaveščenost družbe oziroma držav in njenih vlad je torej pripomogla k ugotovitvi, da je ustanavljati vladne organizacije, ki bodo poskrbele za manj preskrbljene v dobro družbe kot celote. Rast števila nepridobitnih organizacij je posledica spoznanja, da morajo biti primarne potrebe revnejšega dela družbe zadovoljene, čeprav si tega z lastnimi sredstvi ne more zagotoviti.

Kot podaljšek vladnih organizacij so se kmalu pojavile zasebne, prostovoljne nepridobitne organizacije. Podobnost med pridobitnimi in nepridobitnimi

organizacijami je v sami osnovi delovanja organizacije, se pravi v konverziji sredstev v proizvode in/ali storitve. Vsak nadaljnji korak pa je različen, saj je prvi organizaciji poslovni cilj zagotavljati proizvode in storitve ter hkrati poskrbeti za zadosten dobiček, ki omogoča nadaljnji razvoj organizacije, in seveda nagrade lastnikom. V kapitalu nepridobitne organizacije pa ni lastniškega kapitala, s katerim se lahko trguje, poleg tega pa mora biti vsak presežek prihodkov nad odhodki porabljen za razširitev storitvene sposobnosti organizacije (Henke, 1992, str. 5-6).

2.2. VRSTE NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ

Začnimo z opisom besedne zveze javna služba, ker mnogi enačijo pojma javni in nepridobitni. Pojem javni je na nek način širši, ker vključuje pridobitne in nepridobitne organizacije, ki jih je ustanovila država in ima nanje prevladujoč vpliv. Nepridobitne organizacije, ki izhajajo iz sklopa javnih služb, imenujemo negospodarske javne službe ali javne zavode. Le-te ustanavljajo država oziroma lokalne skupnosti za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, itd. Vloga države v teh organizacijah je vlaganje sredstev, in sicer iz proračuna, če pa te vloge ne opravlja, ji pripada vloga nadzornega organa.

Poleg področij dejavnosti javnih služb, ki jih država neposredno izvaja oziroma vsaj nadzira, pa je tu še vrsta drugih, ki se organizirajo na nepridobiten in prostovoljen način. Taki organizaciji pravimo nepridobitno interesno združevanje ljudi in organizacij, za katere ravno tako zakon predvideva oblike, pogoje in postopke organiziranja (Trunk Širca, Tavčar, Abrahamsberg, 1998, str. 4-8).

Slika 1: Delitev organizacij

	Nepridobitne organizacije	Pridobitne organizacije
Javne organizacije	<ul style="list-style-type: none"> • Organi in organizacije, ki izvajajo funkcijo države • Javni zavodi (šole, bolnišnice itd.) • Javni gospodarski zavodi (Agencija za radioaktivne odpadke, Center za promocijo turizma itd.) 	<ul style="list-style-type: none"> • Javno podjetje
Na pol javne organizacije	<ul style="list-style-type: none"> • Gospodarske zbornice • Obrtne zbornice 	<ul style="list-style-type: none"> • Javna podjetja z udeležbo zasebnega kapitala • Zasebna podjetja s koncesijo
Zasebne organizacije	<ul style="list-style-type: none"> • Zavodi • Zadruga • Gospodarska interesna združenja • Politične stranke • Društva • Zasebne ustanove • Verske skupnosti • Sindikati • Poklicna združenja • Dobrodelne organizacije • Organizacije potrošnikov 	<ul style="list-style-type: none"> • Podjetja • Samostojni podjetniki • Osebne gospodarske družbe • Kapitalske gospodarske družbe • Povezane družbe • Banke • Zavarovalnice

Vir: Trunk Širca, Tavčar, Abrahamsberg, 1998, str. 7.

Glavna razlika med javno in zasebno organizacijo je vir vlaganja sredstev. V prvi, kot sem že omenil, je vir sredstev državni proračun ter je zato tudi veliko večje udejstvovanje države in državnih entitet. Tudi pri drugih je država dostikrat vpletena v njihovo delovanje, njihov vir sredstev pa nikoli ni državni proračun. Obstaja pa še tretja skupina, kjer gre za sodelovanje zasebnega in javnega sektorja (Henke, 1992, str. 5-6).

2.3. USTANOVA

Ustanova je poleg društva temeljni institut civilne družbe in je med najpomembnejšimi nevladnimi organizacijami. Izraz ustanova je večplasten, saj se uporablja kot splošni pojem za tujko institucija. S tem izrazom razumemo na določen namen vezano premoženje pravne osebe, pri čemer sta potrebna praviloma trajen ustanovni namen in praviloma odobritev državnega organa,

največkrat ministrstva, v katerega delovno področje sodi namen, za katerega je ustanova ustanovljena.

Rimsko pravno izročilo, glede pravnih oseb, razločuje zlasti med korporacijami in ustanovami. Temelj korporacij so ljudje – lastniki, medtem ko je temelj ustanove premoženje, ki nima svojega lastnika. Pomen, število in vrste ustanov nedvomno naraščajo, njihove temeljne značilnosti kot določenega tipa pravne osebe pa ostajajo nespremenjene. Glede na njihov pomen v državah, kjer obstajajo že desetletja, pa tudi stoletja, so se začele uveljavljati tudi v državah, ki jih v nedavni preteklosti zaradi obstoječega političnega in gospodarskega sistema niso dopuščale (Trstenjak, 1997, str. 35).

Najosnovnejša delitev ustanov je delitev na klasično ustanovo in ustanovo z zasebnimi nameni. Opredelitev za eno ali drugo je odvisna od vloge države pri ustanovitvi, pristojnosti glede nadzora ter davčne ugodnosti.

Za klasično se danes opredeljuje ustanovo s splošno koristnimi oziroma dobrodelnimi nameni, kot so razvoj oziroma podpora znanosti, kulturi, izobraževanju, socialnemu varstvu, v zadnjem času pa se daje prav tako velik pomen ustanovam na področju filantropije. Takim ustanovam sicer pravimo javne ustanove, vendar jih nikakor ne smemo mešati z ostalimi javnimi nepridobitnimi organizacijami, ki so pravne osebe javnega prava¹ in ne zasebnega, kar velja za ustanove in društva.

Ustanove, ustanovljene za zasebne namene, so zasebne ustanove. Število le-teh v neki državi je v veliki meri odvisna od tega, kako liberalna je zakonodaja glede njihovega ustanavljanja.

Kot pravna oseba zasebnega prava je ustanova brez članov, kar pomeni, da nima lastnikov. Zanj je bistveno premoženje, ki mora biti dovolj visoko, da omogoči trajno financiranje njenega namena, zato je tudi ustanova sama lastnica svojega premoženja. In ravno iz tega izhaja izraz nepridobitna, ki ne pomeni, da ustanova ne sme ustvarjati dobička oziroma čim večjih prihodkov. Ustanova oziroma njeni organi so namreč zavezani s premoženjem ravnati gospodarno. Le tako se tudi ustanovitveno premoženje lahko ohranja v začetnem znesku, organizacija pa uspešno izpolnjuje tudi namen. Bistveno pa je, da ustvarjena razlika med prihodki in odhodki ne sme pripadati ustanoviteljem oziroma tistim, ki ustanovo upravljajo.

¹ Pravne osebe javnega prava so podrejeni državi kot organu oblasti. Pravne osebe zasebnega prava so druga drugi prirejeni oziroma druga od druge neodvisni, avtonomni in pravno svobodni osebk, ki uresničujejo lastne interese (Pavčnik, 1998, str. 454 – 456).

Ta razlika se lahko porabi izključno za izpolnjevanje namena ustanove oziroma širitve le-te na druga področja dobrodelne nravi. Tako na primer regulativa določa, da stroški, ki so namenjeni poslovodstvu ustanove, ne smejo presegati višine, določene s predpisi za področje državne uprave, če v aktu o ustanovitvi ni določeno drugače (Trstenjak, 1997, str. 36-42).

3. ITF – MEDNARODNA USTANOVA - FUNDACIJA ZA RAZMINIRANJE TER POMOČ ŽRTVAM MIN

3.1. PROBLEM MINSKIH POLJ IN NEEKSPLODIRANIH ARTILERIJSKIH IZSTRELKOV

Smrtonosna zapuščina vojne – minska polja in neeksplodirani artilerijski izstrelki, še dolgo po njenem koncu posega v življenje ljudi, ki naj bi sicer živeli v miru. Zapuščina spopada na Balkanu je ocenjena na 1,6 milijona min in neeksplodiranih artilerijskih istrelkov. Albanija, Bosna in Hercegovina, Hrvaška, Srbija in Črna gora ter Makedonija se iz dneva v dan trudijo rešiti ta problem, saj je prebivalcem na prizadetih območjih onemogočeno normalno življenje. Strah občutijo pri delu na poljih, pri hoji na delo, v šolo, v cerkev. Vsak napačen korak je lahko usoden (ITF Annual Report 2004, 2005).

Prizadete države na področju JV Evrope:

1.) Albanija

Mine na področju Albanije so nastavljene ob meji s Kosovom na severu, od mesta Šistavec na jugu do mesta Tropoje na severu. Predel države, kjer naj bi bile podtaknjene mine, je dolg 120 kilometrov in širok 400 metrov. Dodatne raziskave kažejo, da je v tem predelu 15,1 kvadratnih kilometrov ozemlja, kjer bo treba opraviti odstranjevanje min.

2.) Bosna in Hercegovina

Območje, kjer so podtaknjene mine, je po ocenah veliko 2.089 kvadratnih kilometrov oziroma 4,2 odstotka celotnega ozemlja Bosne in Hercegovine, vsega skupaj 18.600 minskih polj z enim milijonom min ter 300.000 neeksplodiranih artilerijskih izstrelkov.

3.) Hrvaška

Miniranih naj bi bilo 1.174 kvadratnih kilometrov Hrvaške, kar je 3 odstotke celotnega območja države.

4.) Makedonija

Ob meji s Kosovom naj bi bilo predvsem z neeksploziranimi artilerijskimi izstrelki neočiščenih 21 kvadratnih kilometrov, kar je 0,07 odstotka celotnega ozemlja Makedonije.

5.) Srbija in Črna gora

Po podatkih Centra za razminiranje v Beogradu naj bi bilo 0,04 odstotka Srbije oziroma 39 kvadratnih kilometrov onesnaženih z eksplozivnimi predmeti. Ogrožena območja v Črni gori naj bi bila ob meji z Albanijo, veliko število neeksploziranih artilerijskih izstrelkov pa je po vsej verjetnosti tudi v vodah ob črnogorski obali.

Mine so za mednarodno skupnost eden najbolj perečih problemov na področju varnosti, humanitarnih problemov, okolja, gospodarstva in razvoja ogroženih držav. Prav tako imajo seveda posreden in neposreden vpliv na tam živeče prebivalstvo, kar se kaže v velikem številu civilnih žrtev, sovraštvu, v večanju nezaupanja in nestrpnosti med narodi, ki so se zapletli v spopade, ter v nasploh slabem zdravju prebivalstva, ki živi v neprestani nevarnosti in strahu.

Finančna sredstva tako niso potrebna le neposredno za odstranjevanje min in neeksploziranih artilerijskih izstrelkov, ampak tudi posredno za razvoj in zmanjševanje revščine, ki je prav tako posledica neodstranjenih min in neeksploziranih artilerijskih izstrelkov (ITF Annual Report 2004, 2005).

3.2. PREDSTAVITEV ITF

Ustanova ITF je humanitarna, nepridobitna organizacija, ki jo je leta 1998 ustanovila vlada Republike Slovenije, sprva z namenom zbirati sredstva za pomoč Bosni in Hercegovini pri odstranjevanju min in zagotavljanju preživetja žrtev min, tako na področju fizične kot socialno-ekonomske rehabilitacije. Ker pa Bosna in Hercegovina ni bila edina država z minskimi polji je bilo razumljivo, da bo ITF razširila območje pomoči na vse ostale države v jugovzhodni Evropi z enakim problemom. Trenutno je pomoč ITF vidna v Albaniji, Bosni in Hercegovini, Hrvaški, Makedoniji, Srbiji in Črni gori ter v južnem Kavkazu in na Cipru.

Naloga ITF je pridobiti tako javne kot zasebne donatorje, ki bi prispevali sredstva za očiščenje poseljenih območij, kjer so nastavljene mine ter ostali neeksplozirani artilerijski izstrelki, za pomoč žrtvam min, izobraževanja o nevarnostih min. Kljub temu, da je ITF izbral celostni pristop k reševanju tega problema, si prav tako prizadeva razrešiti težave posameznih z minami poseljenih območji (ITF Annual Report 2004, 2005).

Prednosti, s katerimi se ITF ponaša so:

- Poznavanje okolja tako z geografskega kot tudi sociološkega, političnega, zgodovinskega in ekonomskega vidika, saj je njegova ustanoviteljica ena izmed republik bivše SFRJ², kar olajša koordinacijo aktivnosti s tamkajšnjimi državnimi in lokalnimi organi. Za lažje opravljanje aktivnosti na območju bivše SFRJ ima ITF pisarni na Hrvaškem in v Bosni in Hercegovini, kar olajša nadzorovanje izvajanja projektov.
- Projekti po meri donatorjev³, kar pomeni, da ITF v projektu upošteva želje donatorja, vsekakor pa pri tem upošteva potrebe z minami prizadetih območij.
- Koordinacija z državnimi organi, odgovornimi za razminiranje, da bi zagotovili pomoč območjem, ki so je zares najbolj potrebni.
- Temeljit sistem notranjih kontrol ter zunanja revizija sta dejavnika, ki zagotavljata skladnost porabe sredstev z donacijskimi pogodbami.
- Prisotnost donatorja v prenesenem pomenu besede je zagotovljena tako na samih minskih poljih kot tudi v publikacijah in poročilih ITF.
- Predpis vlade Združenih Držav Amerike, ki določa, da je vsaka donacija zbrana z vložki donatorjev ITF v enaki meri podarjena s strani vlade ZDA⁴. Te donacije vlade ZDA so prednostno lahko porabljene za isti projekt kot prvotna donacija, če pa to ni potrebno pa za kateregakoli drugega na območju JV Evrope.
- Predhodno natančno ocenjevanje minskih polj, kar izvaja osebje zaposleno v ITF in njenih pisarnah v tujini. Rezultat so poročila oziroma ocene, katera področja imajo prednost pri razminiranju. Na željo donatorja ITF tudi najame storitve organizacije, ki je pristojna za vsakodnevni nadzor nad aktivnostmi na minskih poljih, da bi le-te zadovoljevale potrebe po varnosti.

Cilj ITF je počistiti z minami ter drugimi neeksplozivnimi artilerijskimi izstrelki prizadeta območja jugovzhodne Evrope do leta 2010 (International Trust Fund for Demining and Mine Victims Assistance, 2005).

² SFRJ – Socialistična federativna republika Jugoslavija.

³ ang. Tailor-Made Projects.

⁴ ang. Matching-Fund Mechanism.

3.3. DEJAVNOSTI ITF

Različne dejavnosti, za katere ITF zbira sredstva javnih in privatnih donatorjev ter jih tudi upravlja, so (ITF Annual Report 2004, 2005):

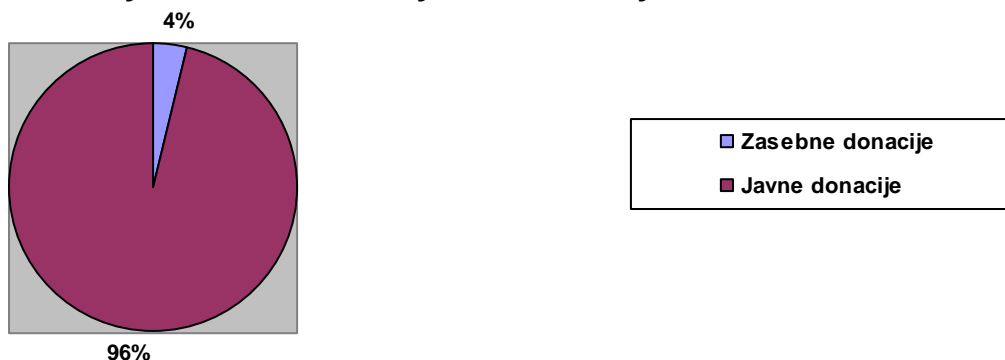
- odstranjevanje min s prizadetih območij v skladu s planom (prednostna merila oblikuje država v katerem je prizadeto območje),
- programi za pomoč žrtvam min (prednostna merila obsegajo vse od fizične do psihične in socialne rehabilitacije),
- programi za izobraževanje o nevarnostih min ter ostalih neeksplodiranih artilerijskih izstrelkov v skladu z mednarodnimi vodili,
- zagotavljanje podpore državnim komitejem za razminiranje prizadetih področij z nadziranjem izvajanjem projektov v sodelovanju z različnimi agencijami Organizacije Združenih Narodov,
- usposabljanje kadra za odstranjevanje min in drugih artilerijskih izstrelkov na prizadetih območjih,
- promocija in pospeševanje vključevanja različnih teles prizadetih območij ter Svéta za razminiranje jugovzhodne Evrope (SEEMAC⁵).

3.4. POSLOVANJE ITF V LETU 2004

ITF je v letu 2004 z donacijami zbral 30,7 milijonov dolarjev. Sredstva so bila donirana od 11-ih držav, Evropske unije ter 17-ih zasebnih donatorjev in organizacij. Od tega je bilo 9,941 milijonov dolarjev podarjenega na podlagi predpisa vlade ZDA (Matching-Fund Mechanism).

⁵ SEEMAC – South-East Europe Mine Action Coordination Council.

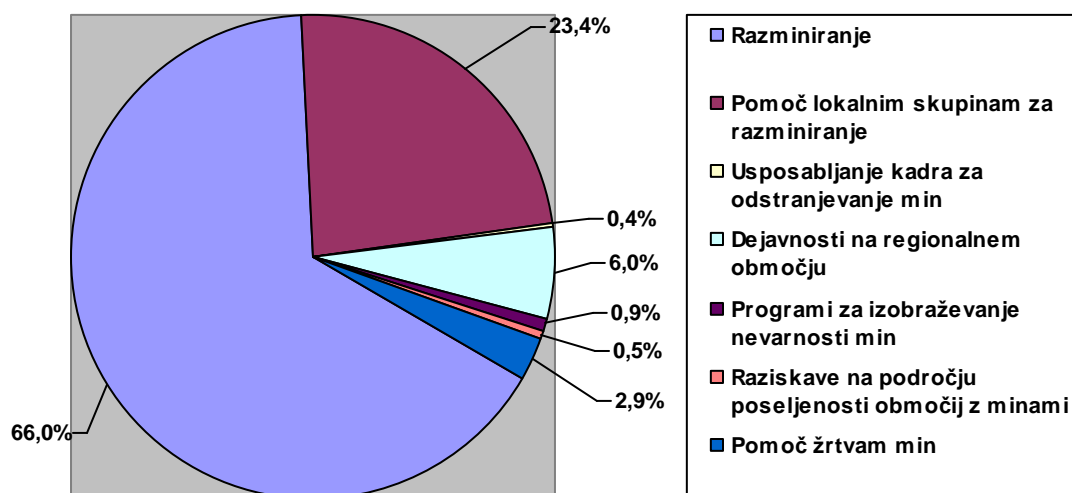
Slika 2: Razmerje med zasebnimi in javnimi donatorji v letu 2004



Vir: ITF Annual Report 2004, 2005.

Pomemben podatek, predvsem z vidika zaupanja donatorjev v ustanovo, je, da so vse države, ki so donirale v letu 2004, sodelovale z ITF že v predhodnih letih. ITF si prizadeva pridobiti čim več novih donatorjev oziroma dovolj sredstev, da bi izpolnili zadani cilj, počistiti ogrožena območja v jugovzhodni Evropi do leta 2010 (ITF Annual Report 2004, 2005).

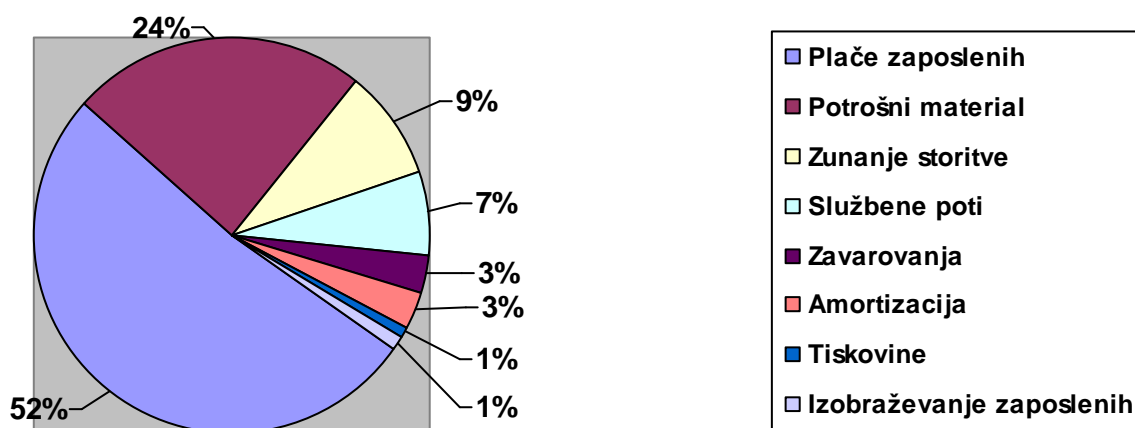
Slika 3: Razporeditev doniranih sredstev v letu 2004



Vir: ITF Annual Report 2004, 2005.

Provizija, s katero ITF pokriva stroške delovanja (plače zaposlenih, pisarniški material, razne storitve, službene poti, zavarovanja, izobraževanje zaposlenih, tiskovine, amortizacija stalnih sredstev), je 3 odstotke od vsake pridobljene donacije. To pomeni, da je ta provizija poleg pridobivanja donacij namenjena tudi pokrivanju stroškov vseh procesov, ki spremljajo dejavnosti podizvajalcev, kot so nadzor nad projekti, ocena projektov, priprava poročil itd. (ITF Annual Report 2004, 2005).

Slika 4: Razvrstitev provizij med stroške v letu 2004



Vir: ITF Annual Report 2004, 2005.

4. PREDSTAVITEV REVIDIRANJA IN REVIZIJE

4.1. DEFINICIJA REVIDIRANJA IN REVIZIJE

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

»Revidiranje računovodskih izkazov po tem zakonu je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi« (Zakon o revidiranju, 2001).

Definicija revizije je po zakonu o revidiranju že kar ozko opredeljena, vendar pa jo ameriški inštitut računovodij (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) definira še podrobneje. Pravi, da je cilj pregleda finančnih poročil s strani neodvisnega revizorja izraziti mnenje, kako poštena je organizacija, ki predstavlja svoj finančni položaj, rezultate poslovanja, finančne tokove in skladnost s sprejetimi standardi. Revizorjevo poročilo je medij, skozi katerega revizor izrazi svoje mnenje oziroma, če okoliščine narekujejo drugače, mnenja ne

poda, se pravi, da ga zadrži. V vsakem primeru pa potrdi, da je bil njegov pregled opravljen v skladu s splošno sprejetimi standardi (Robertson, 1990, str. 4-9).

Najmodernejša teorija o revidiranju pa revidiranje opredeljuje kot proces zniževanja tveganja neresničnega podajanja podatkov v finančnem poročilu na družbeno sprejemljivo raven (Robertson, 1990, str. 4-9).

4.2. VRSTE REVIDIRANJA

Zgornje opredelitve revidiranja so zelo široke. V nadaljevanju poglavja o reviziji bom podrobneje opisal vrste revidiranja in vrste revizorjev, ki le-te opravljajo.

4.2.1. Vrste revidiranja

A.) Revidiranje računovodskih izkazov

Končni cilj te vrste revidiranja je uradna potrditev, do katere pridemo z zbiranjem dokazov o uradnih trditvah v temeljnih računovodskih izkazih organizacije in z uporabljanjem teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi standardi. To uradno potrditev lahko poda samo neodvisna in pristojna oseba, ki sporoči mnenje, ali uradne trditve v temeljnih računovodskih izkazih organizacije v vseh pomembnih pogledih ustrezajo računovodskim standardom (Taylor, Glezen, 1996, str. 33).

B.) Revidiranje skladnosti s predpisi

Ugotovitev, ki izhaja iz tovrstnega revidiranja, je ugotovitev, ali oseba ali organizacija upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise. Sodila, po katerih se preverja delovanje osebe ali organizacije, so ponavadi navodila posloводства ali zakon z izvedbenimi predpisi (Taylor, Glezen, 1996, str. 34).

C.) Revidiranje poslovanja

Revidiranje poslovanja je opisano kot »sistematično pregledovanje delovanja organizacije glede na določene cilje, katerega nameni so oceniti dosežke, izboljšave in nadaljnje delovanje organizacije« (Taylor, Glezen, 1996, str. 34).

Slika 5: Primerjava revidiranja glede na cilje delovanja

Vrsta revidiranja	Revidiranje računovodskih izkazov	Revidiranje skladnosti s predpisi	Revidiranje poslovanje
Namen	preverjanje uradnih trditev v računovodskih izkazih	preiskovanje delovanja osebe ali organizacije	analiza celotnega delovanja organizacije
Sodilo	splošno sprejeta računovodska načela (standardi)	usmeritve, zakoni in drugi predpisi	cilji organizacije
Rezultat	poročilo o poštenosti računovodskih izkazov v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli	poročilo o skladnosti s sodili	poročilo o priporočenih izboljšavah

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

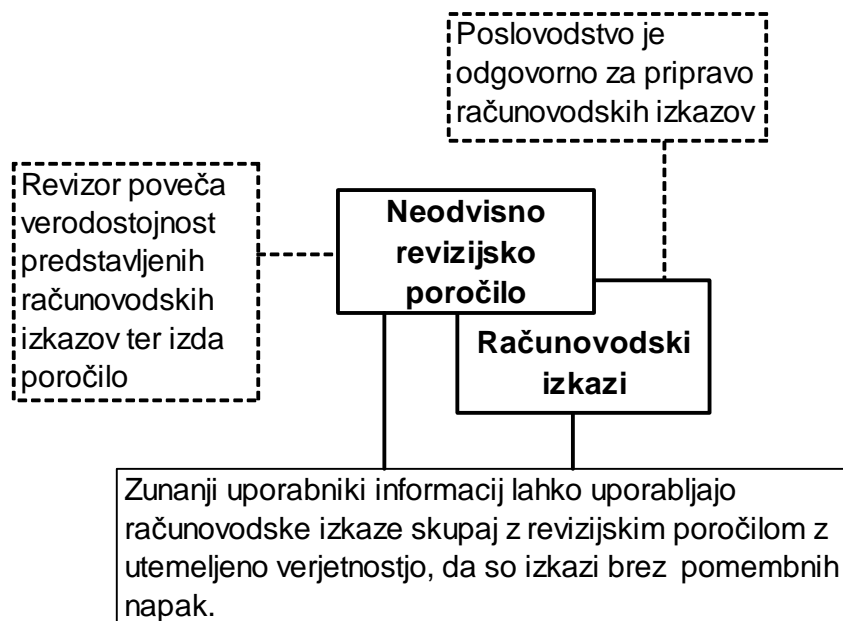
4.2.2. Vrste revizorjev

Ta razvrstitev obstaja vzporedno z razvrstitvijo, ki je bila predstavljena v prejšnji točki. Revizor je lahko zunanji, notranji ali državni, vsak posebej je opisan glede na najpogostejše cilje, ki si jih revizor lahko zada.

A.) Zunanji revizor

Zunanji revizor je bodisi samostojni izvajalec ali zaposlenec revizijske družbe, ki ponuja revizijske storitve strankam. Odgovoren je za revizijo prikazanih temeljnih računovodskih izkazov velikih in srednjih organizacij, kot to določa Zakon o gospodarskih družbah. Sicer je zunanji revizor zaradi svojih izkušenj kvalificiran za opravljanje vseh vrst revizij, obravnavanih v prejšnji točki. Njegov poklic je na nek način podoben odvetniškemu, hkrati pa se od njega razlikuje, saj revizor neodvisno ocenjuje posle svoje stranke, odvetnik pa je zagovornik svoje stranke (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 14).

Slika 6: Odnos med delom zunanjega revizorja in računovodskimi izkazi



Vir: Mueller et al., 1991, str. 367.

B.) Notranji revizor

Notranji revizor je največkrat zaposlenec organizacije (lahko tudi zunanji sodelavec), katere delovanje ocenjuje. Tu gre lahko za revidiranje skladnosti s predpisi ali za revidiranje poslovanja. Največkrat notranji revizorji merijo stopnjo usklajenosti organizacije z usmeritvami posloводства, zato je potrebno poznavanje vseh oddelkov neke organizacije (Taylor, Glezen, 1996, str. 36).

C.) Državni revizor

Je zaposlen pri različnih organih državne uprave (npr. računsko sodišče). Cilj državnega revidiranja je nedvomno povezan z ugotavljanjem, ali (javno) podjetje pri poslovanju upošteva sprejete zakone in uredbe, se pravi, ali je poslovanje organizacije skladno s predpisi. Poudarek je predvsem na kontroli porabe proračunskih sredstev (Taylor, Glezen, 1996, str. 36).

4.2.3. Vrste revidiranja in revizorja pri reviziji Mednarodne ustanove – fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min

Zahtevo po vsakoletni reviziji temeljnih računovodskih izkazov postavljata upravni odbor in odbor svetovalcev⁶ (zapisano v statutu ustanove), ki je pomembno telo v ustanovi, saj je vezni člen med donatorji in upravnim odborom. Prav tako nastopa v vlogi svetovalca in postavljalca smernic delovanja Mednarodne ustanove – fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min v prihodnosti.

Enkrat na leto upravni odbor in odbor svetovalcev potrdita revizijsko hišo, ki bo opravila revizijo. Tu gre predvsem za revidiranje temeljnih računovodskih izkazov in revidiranje skladnosti s predpisi, ki ga opravi revizijska družba, pooblaščen za opravljanje zunanje revizije. Le-ta v sklopu svojega dela opravi tudi revizijo notranjih kontrol, vendar zgolj zaradi opredelitve posameznih vrst tveganj, ki niso odvisne od revizorjevega dela, tako da lahko le-ta prilagodi svoje tveganje pri odkrivanju in s tem tudi potrdi dovoljeno revizijsko tveganje.

4.3. REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL

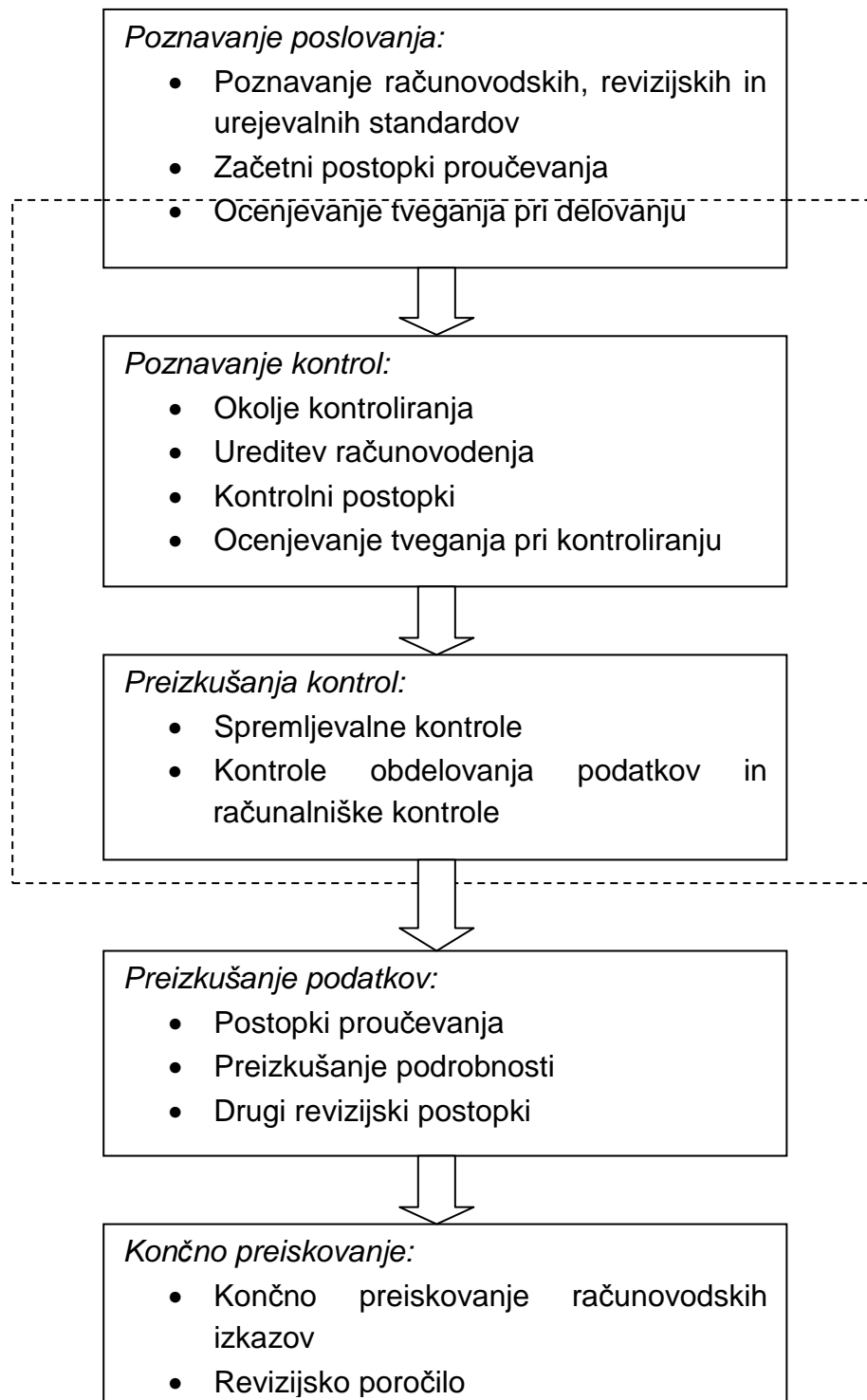
4.3.1. Pojem in cilji notranjega kontroliranja

V svetu, pa tudi pri nas se čedalje bolj povečuje pomen notranjih kontrol. Razvoj sistema notranjih kontrol je povezan s čedalje kompleksnejšimi tehnikami poslovanja in čedalje obsežnejšimi organizacijami. Namen notranjih kontrol ni samo preprečitev in odprava morebitnih napak ali celo prevar ter s tem zagotovitev pravih in resničnih računovodskih izkazov, ampak tudi povečanje učinkovitosti poslovanja.

Notranje kontrole so proces, na katerega vplivajo tako poslovanje organizacije kot ostali zaposleni. Njihova kvaliteta je podlaga za oceno, kolikšno tveganje sploh nosi revizor, saj se ob slabih notranjih kontrolah pojavi potreba po večjem vzorcu pri revidiranju, ker je možnost napake organizacije pri evidentiranju podatkov veliko večja. V organizacijah, kjer posvečajo veliko pozornost notranjim kontrolam, je to tveganje seveda veliko manjše (Boynton, Kell, 1996, str. 254).

⁶ ang. Board of Advisors.

Slika 7: Vloga vrednotenja notranjih kontrol pri poteku revizije (znotraj črtkanega pravokotnika so glavna področja revidiranja notranjih kontrol)



Vir: Vrednotenje notranjih kontrol, 1998, str. 4.

Poleg funkcije zaščite premoženja pred krajo, zlorabo in neučinkovitostjo poznamo še tri funkcije notranjega kontroliranja (Hočevar, 1990, str. 11):

- zagotavljanje zanesljivosti računovodskih informacij,
- delovanje organizacije v skladu z njeno poslovno politiko in državno regulativo,
- ocenjevanje poslovne uspešnosti organizacije.

Ovrednotenje notranjih kontrol ima tako pomembno vlogo pri poteku revizije. Koristi ovrednotenja notranjih kontrol za revizorja so dvojne, in sicer ugodna ocena, ki jo podpira preizkušanje skladnosti s pravili, lahko po eni strani dovoljuje revizorju znižanje ravni preizkušanja podatkov. Poleg tega, da vpliva na njegovo delo, mu kaže, kje je treba izboljšati kontrolne postopke, ter s tem opravlja za naročnika dodatno ustvarjalno storitev. Če so izboljšave sprejete, seveda prav tako daje okvir za učinkovitost revizije v prihodnosti.

4.3.2. Ustroj notranjega kontroliranja

Ustroj notranjega kontroliranja je sestavljen iz treh delov. Okolje kontroliranja, računovodski sistem ter kontrolni postopki so tisti, od katerih je odvisna veljavnost uradnih trditev, ki jih vsebujejo vsi konti računovodskih izkazov. Kot del ustroja notranjega kontroliranja so to usmeritve in postopki, ki zagotavljajo, da so evidentiranje, obdelovanje, povzemanje in sporočanje računovodskih podatkov na teh kontih v računovodskih izkazih v skladu z uradnimi trditvami.

A.) Okolje kontroliranja

Okolje kontroliranja zajema obnašanje in dejanja lastnikov in posloводства v zvezi z vprašanjem, kako pomembne so kontrole. Neučinkovito in proti kontrolam nastrojeno ozračje lahko izniči koristi dobrih računovodskih sistemov in kontrolnih postopkov. Posloводство lahko z željo po dobičku ostalim zaposlencem pošlje napačen signal, da notranje kontrole še zdaleč niso tako pomembne kot na primer povečevanje prodaje. Pomemben dejavnik revidiranja notranjih kontrol je revizorjeva ocena načina razmišljanja in delovanja posloводства. Če je revizor na podlagi opazovanj in izkušenj prepričan, da računovodsko poročanje zasluži malo pozornosti, je seveda tveganje pri kontroliranju potrebno oceniti kot veliko. Ravno tako, je sodilo pri ocenjevanju kontrol tudi razvrstitev pristojnosti ter odgovornosti v organizaciji. Odgovornost mora biti jasno opredeljena za vsak segment vodstva. Če je preveč odgovornosti na ramah premalo zaposlencev, prevelika obremenitev lahko vpliva na delovanje notranjih kontrol. Seveda ima tako obnašanje vpliv na

delo revizorja, in sicer v obliki povečevanja vzorca pregledanih evidentiranj. Da bi revizor ugotovil, ali se določene usmeritve uporabljajo, lahko na primer povpraša o notranjerevizijskem delu (Taylor, Glezen, 1996, str. 362-365).

B.) Računovodski sistem

Naloge računovodskega sistema so predvsem preoblikovanje podatkov v informacije, tako da lahko poslovodstvo sprejema odločitve na podlagi le-teh. Naloge lahko razdelimo v štiri informacijska področja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 22):

- knjigovodenje; obravnavanje podatkov o preteklosti,
- predračunavanje; obravnavanje podatkov o prihodnosti,
- nadziranje; nadziranje obravnavanja podatkov,
- proučevanje; proučevanje podatkov.

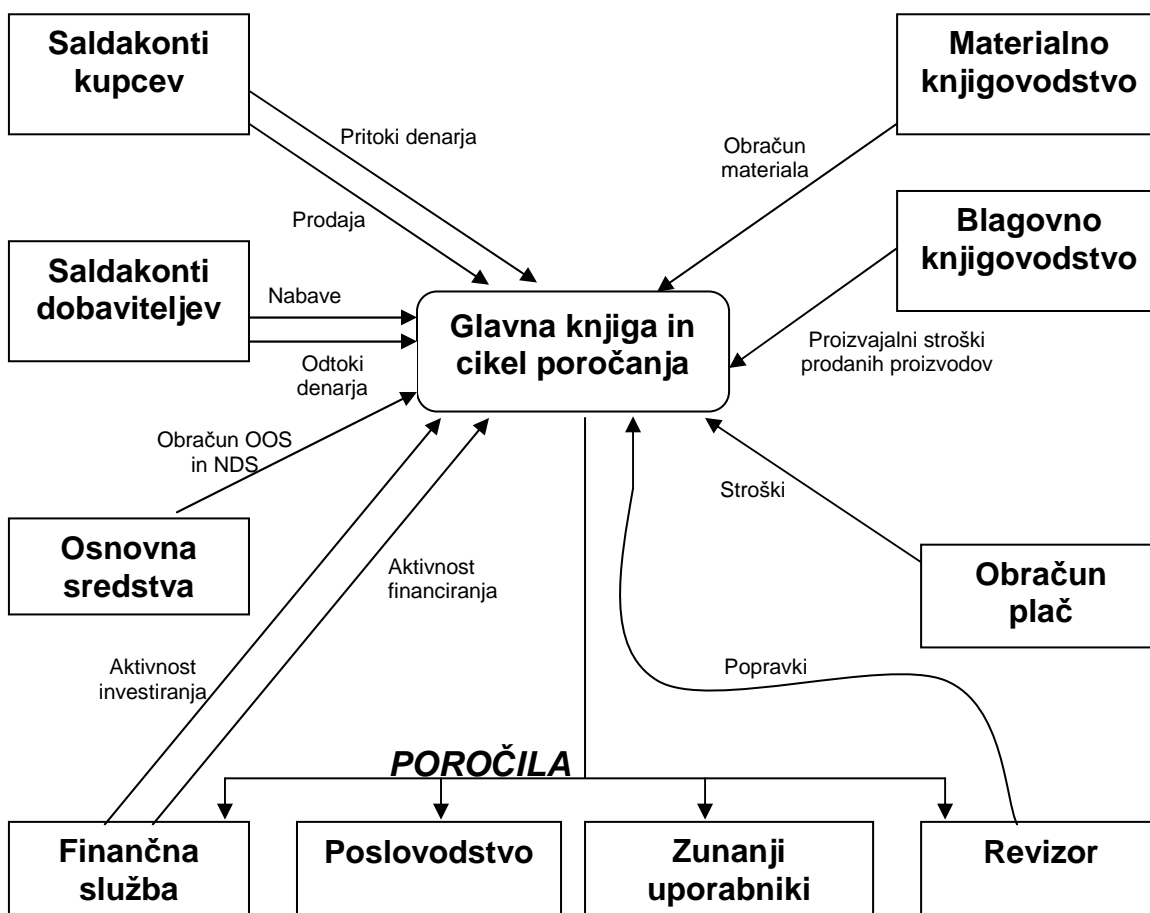
Ta računovodski sistem je treba oblikovati in vzdrževati tako, da ugotavlja, zbira, analizira, razvršča, evidentira in sporoča podatke o poslih organizacije ter ohranja odgovornost za svoja sredstva in obveznosti. Revizor pri reviziji temeljnih računovodskih izkazov kontrolira pravilnost evidentiranja posameznega dogodka.

Evidence v posamezni organizaciji so sestavljene iz (Taylor, Glezen, 1996, str. 365):

- računovodskih evidenc, kot so glavna knjiga, dnevnik itd.,
- dokaznih listin, kot so računi, dobavnice, čeki itd..

Računalniško vodeni računovodski sistemi so vpeljani v večino organizacij, ki so zavezane k reviziji (srednje, velike organizacije), zato revizor potrebuje precejšnje znanje s področja računalniških informacijskih sistemov in računalniških postopkov. Postopki in listine omogočajo in ohranjajo knjigovodsko prikazovanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ter s tem pomagajo poslovodstvu, da učinkovito vodi organizacijo. Glavno vlogo v računovodskem sistemu ima glavna knjiga s ciklom poročanja. Glavna knjiga in cikel poročanja obsegata proces obdelave informacij, v katerem se posodablja stanje v glavni knjigi in pripravljajo poročila, v katerih se sintetizirajo vse informacije o poslovnih dogodkih. Te informacije se zbirajo iz različnih virov, kot so saldakonti, materialno knjigovodstvo, blagovno knjigovodstvo, obračun plač, obračun osnovnih sredstev, finančna služba, prodajna služba in podobno. Kako se posamezne informacije zbirajo v glavni knjigi ter kako so povezani drugi deli računovodskega sistema, kaže shema računovodskega sistema (glej Sliko 8, str. 19) (Romney, Cushing, 1997, str. 741).

Slika 8: Shema računovodskega sistema



Vir: Romney, Cushing, 1997, str. 741.

Kot poročila (glej Sliko 8) so mišljeni računovodski izkazi, računovodski predračuni in druga poročila o uspešnosti delovanja organizacije. Zunanji uporabniki dobijo le računovodske izkaze, ki so revidirani in so vključeni v letno poročilo organizacije.

Učinkovit računovodski sistem vključuje ustrezne postopke in evidence, katerih namen je (Romney, Cushing, 1997, str. 429):

- vključevati in evidentirati vse odobrene poslovne dogodke (popolnost, odobrenost),
- pravočasno opisovati poslovne dogodke, in sicer dovolj podrobno, da se lahko klasificirajo za računovodsko poročanje (točnost),
- ovrednotiti poslovne dogodke tako, da se njihove denarne vrednosti lahko izkazujejo v računovodskih izkazih (vrednotenje),
- ugotoviti obračunsko obdobje nastanka poslovnega dogodka, da se zagotovi evidentiranje v pravilnem obračunskem obdobju (časovna razmejitev),

- ustrezno prikazovati poslovne dogodke v računovodskih izkazih ter vključiti morebitna pojasnila (predstavitve in razkritja).

Revizorjevo delo pri spoznavanju ustreznosti računovodskega sistema je preiskovanje računovodskih evidenc in ugotavljanje skladnosti listin z računovodskimi evidencami (Taylor, Glezen, 1996, str. 365-366).

C.) Kontrolni postopki

Kontrolni postopki so dodatno zagotovilo, da bodo cilji organizacije doseženi. To zagotavljajo :

- s pravilnim odobravanjem poslov,
- z ustreznim ločevanjem dolžnosti,
- z oblikovanjem in uporabljanjem ustreznih listin in evidenc,
- z neodvisnim preverjanjem delovanja.

Na področju spoznavanja delovanja kontrolnih postopkov lahko revizor povpraša ali organizacija preverja skladnost posameznih postavk s pomožnimi knjigami, ter tudi sam preveri njihovo skladnost (Taylor, Glezen, 1996, str. 366).

4.3.3. Pomen notranjih kontrol za načrtovanje revizije računovodskih izkazov

Za učinkovito izvajanje revizije je potrebno skrbno in natančno načrtovanje revizije. Pri tem je treba upoštevati poklicni dvom, ki je definiran kot usmeritev revizorja glede predpostavljajanja in zavzemanja stališča, da poslovodstvo ni niti pošteno niti nepošteno (težo imajo le dejstva, ki so dokazljiva). Pri načrtovanju revizije računovodskih izkazov mora revizor upoštevati (Taylor, Glezen, 1996, str. 301):

- tveganje pri delovanju, ki izhaja iz splošnega stanja v gospodarstvu, iz stanja v panogi in specifičnosti naročnika,
- zaupanje v sistem notranjih kontrol naročnika revizije,
- začetno oceno pomembnosti,
- potencialno problematična področja,
- vrsto pričakovanega revizijskega poročila.

Ena pomembnejših nalog pri načrtovanju revizije je ocenitev revizijskega tveganja, ki je navedeno kot tveganje, da lahko revizor nevede opusti ustrezno prilagoditev

svojega mnenja o računovodskih izkazih, ki vsebujejo pomembno napačne navedbe (Taylor, Glezen, 1996, str. 235).

Revizijsko tveganje je sestavljeno iz naslednjih komponent (Grant, 1986, str. 51):

- tveganje pri delovanju, kar pomeni tveganje, da so v računovodskih izkazih materialne napake,
- tveganje pri kontroliranju, ki je tveganje, da klientov sistem notranjih kontrol ne prepreči oziroma ne odkrije pomembnih napak,
- tveganje pri odkrivanju pomeni, da napake pomembnih vrednosti ne bodo odkrite niti s sistemom notranjih kontrol niti pri opravljanju revizije.

Funkcijski model revizijskega tveganja lahko zapišemo tudi v obliki enačbe.

$AR = f(IR, CR, DR)$, kjer je

AR = revizijsko tveganje

IR = tveganje pri delovanju

CR = tveganje pri kontroliranju

DR = tveganje pri odkrivanju

Iz enačbe je razvidno, večja kot je posamezna neodvisna spremenljivka oziroma komponenta revizijskega tveganja, večje je revizijsko tveganje. Da revizor ohrani še sprejemljivo raven tveganja⁷, mora zmanjšati tisto komponento tveganja, na katero lahko sam vpliva. To je tveganje pri odkrivanju, kar stori z obsežnejšim pregledom podatkov (Hočevar, 1990, str. 62).

Tveganje pri kontroliranju je ena od komponent revizijskega tveganja, ki ga je treba oceniti. Spoznanje in ocena sistema notranjih kontrol sta nedvomno povezana z načrtovanjem revizije.

Vidimo, da je sistem notranjih kontrol za načrtovanje in izvedbo revizije pomemben, predvsem s stališča tveganja. Boljši in popolnejši je sistem notranjih kontrol, manjše je tveganje pri kontroliranju, kar je povezano z manjšim številom podatkov, ki jih bo revizor preizkusil (Glaser, 1993, str. 83).

Pri tem mora biti revizor previden. Če se hoče zanesti na sistem notranjih kontrol, se mora najprej prepričati in oceniti, ali so sploh zanesljive. To določa tudi

⁷ Splošno sprejemljivo je 5-odstotno revizijsko tveganje, kar pomeni, da smo 95-odstotno prepričani, da ni neodkritih pomembnih napak v računovodskih izkazih.

Mednarodni revizijski standard 400. Revizor mora pri vrednotenju notranjih kontrol najprej dokumentirati sestav notranjih kontrol ter jih oceniti. Da bi dosegel zaupanje v sestav notranjih kontrol, mora najprej preveriti njihovo delovanje. Pri tem si lahko pomaga:

- z raziskovanjem dokazov,
- s ponovnim opravljanjem kontrolnih postopkov,
- z opazovanjem.

Cilj je ugotoviti, ali kontrole delujejo popolno in zanesljivo (Wedderburn et al., 1995, str. 72-74).

Tudi pri najučinkovitejših sistemih notranjih kontrol se zaradi tveganja pri delovanju revizor ne sme popolnoma zanesi na sistem notranjih kontrol, ampak mora vselej preizkušati podatke. Od učinkovitosti notranjih kontrol je odvisen predvsem obseg podatkov, ki jih bo revizor preizkusil (Glaser, 1993, str. 84).

Opomnil bi, da je smotrno preizkušanje sistema notranjih kontrol, le če revizor oceni, da tveganje pri kontroliranju ni največje. V primeru, da to tveganje je največje, revizor kontrolira predvsem podatke (Taylor, Glezen, 1996, str. 412).

4.3.4. Notranje kontrole v nepridobitnih organizacijah

Revizor za notranje kontrole v nepridobitnih organizacijah ponavadi ugotovi, da so le-te manj kakovostne kot tiste v pridobitnih organizacijah. To še posebej velja za dobrodelne ustanove.

Slabosti notranjih kontrol so v nepridobitnih organizacijah najpogosteje povezane z naslednjimi značilnostmi poslovanja:

- Skupina, ki predstavlja poslovodstvo, je pogosto velika in sestavljena iz prostovoljcev, ki so razmeroma nedejavni v vsakodnevni aktivnosti organizacije. Prav tako nimajo lastniških interesov do sredstev organizacije, posledica tega je manjša zaščita teh sredstev.
- Obseg sredstev, namenjenih za okrepitev notranjih kontrol, je ponavadi manjši kot v pridobitnih organizacijah, saj več pozornosti ponavadi namenjajo vzdrževanju in bogatenju storitev, ki jih organizacija ponuja.

- Računovodstvu ponavadi posvečajo malo pozornosti zaradi pomanjkanja osebja, kar je ravno tako posledica majhnega obsega temu namenjenih sredstev.
- Zaradi pomanjkanja osebja je želeno porazdelitev odgovornosti težko doseči.
- Nepridobitne organizacije nimajo tistih kontrol, ki jih izvajajo v pridobitnem sektorju, ker so sredstva porabljena v namene, za katere organizacija v zameno ne prejme plačila oziroma proizvodov ali storitev.

Zaradi zgoraj omenjenih slabosti notranjih kontrol v ustanovah jim mora revizor seveda posvetiti posebno pozornost, predvsem pa se mora zavedati, da se ne sme zanašati na kontrole tako, kot bi se pri revidiranju organizacije v pridobitnem sektorju (Henke, 1992, str. 683-684).

4.3.5. Identifikacija notranjih kontrol Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min

A.) Kontrolno okolje

Notranja organiziranost ustanove je takšna, da omogoča učinkovit nadzor in vodenje delovanja. Organizacija je centralizirana, zato se lahko zgodi le tisto, kar odobri poslovodstvo. Natančno so opredeljene osebe za posamezne naloge, prav tako so določene njihove odgovornosti in pooblastila. Dolžnosti, ki niso združljive, so razmejene. Poslovodstvo ITF ravna odgovorno pri vodenju ustanove. V preteklosti se ni izkazalo, da bi uprava ravnala v nasprotju z interesi ustanovitelja in donatorjev. Vsi postopki v ustanovi so opredeljeni z notranjimi akti, kot so:

- pravilnik o računovodstvu,
- organizacijska shema,
- sistematizacija delovnih mest,
- pooblastila zaposlencev in poslovodstva.

Iz predstavitve elementov kontrolnega okolja ITF lahko zaključimo, da je odnos uprave do računovodskega sistema in kontrolnih postopkov pozitiven.

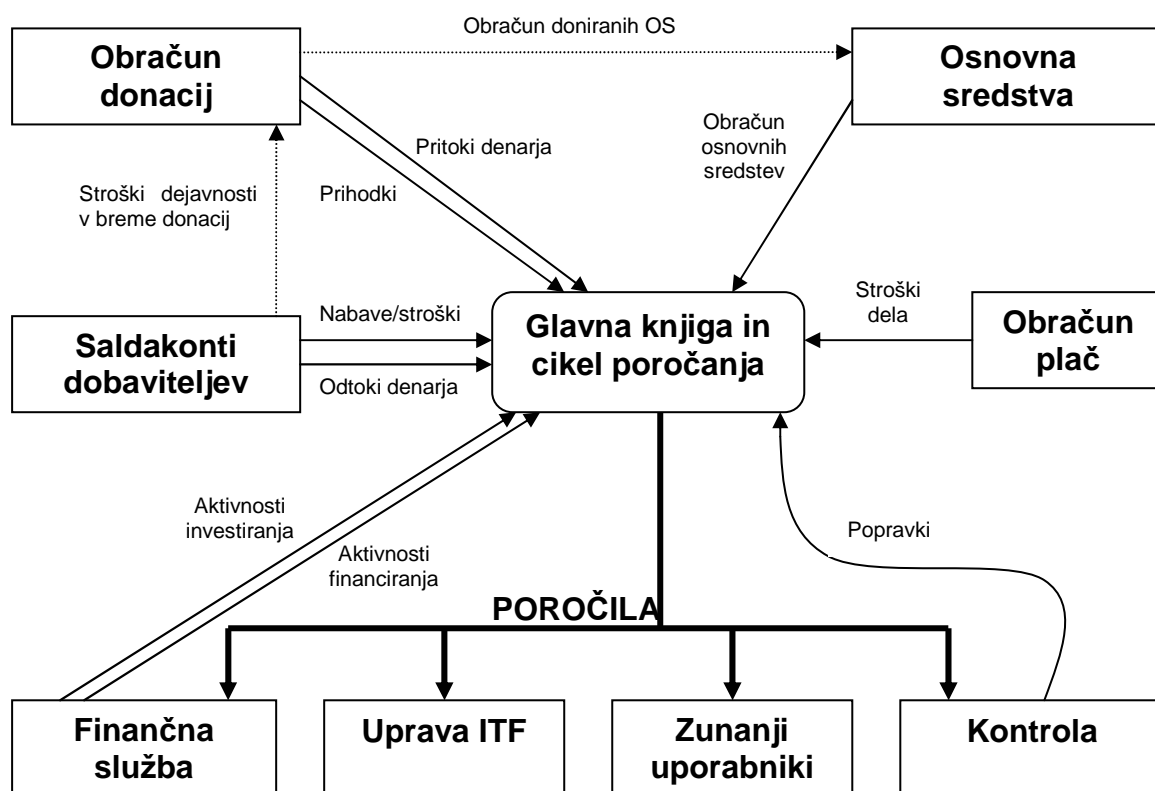
B.) Računovodski sistem

Mednarodna ustanova - fundacija za razminiranje in pomoč žrtvam min ima v skladu z Zakonom o ustanovah status pravne osebe zasebnega prava, zato se računovodski izkazi ustanove pripravljajo v skladu s Slovenskim računovodskim standardom 36 za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava. Ta

standard je začel veljati 1.1.2000. Zaradi zahtev tujih donatorjev, predvsem vlade ZDA kot največjega, se je vodstvo ustanove odločilo, da bo sestavilo računovodske izkaze za leto 2004 tudi v skladu z Mednarodnimi računovodskimi standardi in ne samo v skladu z SRS 36.

Glavno vlogo v računovodskem sistemu ustanove igra glavna knjiga s ciklom poročanja. Način, kako se sintetizirajo podatki v glavno knjigo, prikazuje cikel poročanja Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min.

Slika 9: Cikel poročanja Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min



Vir: Prirejeno za Mednarodno ustanovo – fundacijo za razminiranje in pomoč žrtvam min po Sliki 8, str. 19.

Poročila v zgoraj omenjeni sliki so zunanjim uporabnikom na voljo v obliki letnega poročila, donatorji pa prejmejo tudi poročilo o namenu in višini porabe njihove donacije.

C.) Kontrolni postopki

Najbolj pomembne bilančne postavke v računovodskih izkazih, tako obravnavane ustanove kot drugih podobnih organizacij, so povezane s procesom pridobivanja in porabe donacij.

Te postavke so:

- dolgoročne rezervacije,
- prihodki iz naslova kritja stroškov humanitarnih dejavnosti v breme donacij (dolgoročnih rezervacij),
- obveznosti do podizvajalcev humanitarnih dejavnosti in stroški iz tega naslova,
- finančne naložbe in denarna sredstva.

Za revizijo računovodskih izkazov Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min je torej z vidika notranjih kontrol pomemben le proces pridobivanja in porabe donacij, kar predstavlja edino dejavnost ITF, temu procesu pa so podrejeni tudi ostali procesi v ustanovi. V sklopu kontrolnih postopkov te ustanove so v nadaljevanju tega poglavja prikazani najpomembnejši kontrolni postopki ter testi njihovega obstoja in delovanja.

4.3.6. Test notranjih kontrol Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min

1.) Prejem donacij (financiranje humanitarne dejavnosti)

Kontrolni cilj pri prejemu donacij je, da so vse dogovorjene donacije prejete in pravilno evidentirane.

Za vsako prejeto donacijo se sestavi pogodba o višini doniranih sredstev in način porabe teh sredstev. Ob prilivu na bančni račun ustanove se na poziv banke sestavi obrazec o potrditvi prejema doniranih denarnih sredstev, ki ga podpiše direktor ustanove. Namen obrazca je identificirati priliv kot donacijo, in s tem zagotoviti pravilno evidentiranje le-te na račun posameznega donatorja v analitični evidenci kot dolgoročno rezervacijo. Primerja se tudi znesek priliva in pogodbeni znesek.

Test 1: V sklopu testa notranjih kontrol se preveri vzorec potrdil o prejemu sredstev na devizni račun, ki jih je podpisal direktor, in preveri dokaze, da so primerjani s pogodbo o doniranju.

Enkrat na mesec se opravlja kontrola vseh prilivov na podlagi izpisa vseh transakcij na deviznem računu, ki ga na izrecno zahtevo ustanove enkrat na mesec dostavlja banka. Kontrola se opravi na podlagi primerjave dnevnika knjiženja v analitično evidenco za posamezni mesec in mesečnega izpisa transakcij banke.

Test 2: Preveri se, ali obstaja dokaz o mesečnih primerjavah za tri poljubno izbrane mesece.

V skladu z dogovorom z vlado ZDA (Matching-Fund Mechanism) dobi ustanova za vsako pridobljeno donacijo protidonacijo vlade ZDA v enakem znesku. Protidonacijo se zahteva ob nastanku dogodka na podlagi pisnega obvestila ustanove. Kontrola zahtevka za protidonacijo je obdobjna in temelji na primerjavi vsote zneskov prejetih donacij drugih donatorjev ter vlade ZDA.

Test 3: Revizor pregleda vzorec zahtev vladi ZDA s spremljevalno dokumentacijo o prejetih donacijah, za katere se je zahtevala protidonacija.

Donacije v analitični evidenci in glavni knjigi ne evidentira ista oseba, prav tako ne oseba, ki evidentira prilive in odlive na bančnih računih ustanove. Torej naj bi bile zahteve po razmejitvi dolžnosti zadovoljene.

Test 4: S pregledom podpisa osebe, ki je dogodek evidentirala, se na vzorcu dogodkov preveri, da podpisnik vknjižb v analitično evidenco donacij in v glavno knjigo ni ista oseba.

Večkrat na mesec se opravi tudi primerjava stanj donacij v analitični evidenci in v glavni knjigi. Ob koncu meseca se primerja tudi ves promet v analitični evidenci donacij in v glavni knjigi (priliv sredstev, prihodki ustanove v višini dogovorjenega odstotka od prejete donacije, črpanje sredstev za kritje stroškov humanitarne dejavnosti v breme donacij).

Test 5: Revizor preveri vzorec uskladitev stanj in prometa donacij v analitični evidenci in v glavni knjigi.

2.) Gospodarjenje s sredstvi

Kontrolni cilj je zagotoviti varovanje donatorjevih sredstev na podlagi navedenih kontrol z namenom preprečitve izgub zaradi napak ali prevar.

V Mednarodni ustanovi - fundaciji za razminiranje in pomoč žrtvam min imata pooblastila za zastopanje le direktor in namestnik direktorja. Dostop do denarnih in drugih finančnih sredstev je mogoč le s podpisom obeh pooblaščenecv. Ustanova lahko nalaga prosta denarna sredstva le v bančne depozite pri bankah z visoko boniteto, kar je navedeno v statutu organizacije.

Test 1: S preiskavo in pregledom kartona deponiranih podpisov revizor ugotavlja na podlagi zahtevanega vzorca pregledanih dokumentov, ali sta na vseh v resnici, zares podpisana oba pooblaščenca. Prav tako preveri bonitetne analize bank, pri katerih ima organizacija naložena denarna sredstva.

Stanje na bančnih računih in v glavni knjigi se usklajuje vsak dan. Enkrat na mesec se opravi tudi kontrola stanj finančnih naložb (bančnih depozitov) z neodvisno potrditvijo bank.

Test 2: Revizor preveri, ali obstaja dokaz o usklajevanju bančnih računov in stanj v glavni knjigi ter sled o usklajevanju stanj finančnih naložb z neodvisno potrditvijo bank.

3.) Poraba sredstev

Kontrolni cilj je zagotoviti, da se donirana sredstva porabijo zgolj za namen, definiran v pogodbi, sklenjeni z donatorjem, oziroma da se sredstva ustanove porabijo le za namen opravljanja njene dejavnosti in da je poraba natančno ter pravilno evidentirana.

Vsi prejeti računi se v ustanovi evidentirajo v knjigo prejetih listin, kjer se tudi opremijo z ustrezno številko. Te listine se oštevilčijo računalniško ter razdelijo med osebe, odgovorne za njihov pregled in likvidacijo. Ko je obdelava končana, dobijo status »obdelano«, popolnost obdelave pa se zagotovi z obdobjim izpisom neobdelanih listin.

Test 1: Revizor preveri dokaze o dejanskem pregledu izpiska listin brez oznake »obdelano«.

Da bi zagotovili varčno gospodarjenje s sredstvi donatorjev, se izvajalce humanitarne dejavnosti izbira na mednarodnem razpisu. Pogodba se sklene z izvajalcem, ki je ga izbere komisija za ocenjevanje ponudb.

Test 2: Komisije za ocenjevanje ponudb sestavljajo poročila, ki jih pregleda revizor, ter na podlagi izbora podizvajalca preveri, ali je bila z njim sklenjena pogodba za izvajanje del iz razpisa.

Kopije prejetih računov za humanitarno dejavnost se pošljejo v pregled v pisarne ITF, če je bila storitev opravljena na Hrvaškem ali v Bosni in Hercegovini. Preveri se pravilnost količin s certifikati vladnih organizacij držav, v kateri so bile te dejavnosti izvedene. Le-te potrjujejo obseg in kvaliteto opravljenega dela. Preveri se, ali zaračunane cene ustrezajo tistim, določenim v pogodbi. Račun s podpornimi dokumenti in likvidacijskim listom, ki ga je podpisal vodja pisarne, se vrne na sedež, kjer ga ponovno preveri namestnik direktorja in dokončno odobri direktor. Njegov podpis potrjuje izpolnjevanje pogojev za vpis v primerno knjigovodsko evidenco ter plačilo tega računa. Na likvidacijskem listu se označi tudi številko računa donatorja, v katerega breme se krijejo stroški humanitarne dejavnosti. Račun, ki se ne nanaša na humanitarno dejavnost opremijo s tako oznako, da je razvidno, da se dogodek krije v breme ustanove.

Test 3: Revizor na vzorcu prejetih računov preveri, ali so le-ti vneseni v primerno analitično evidenco ter v glavno knjigo in ali je račun likvidiran po opisanem postopku z vso podporno dokumentacijo.

Višina knjiženih stroškov, povezanih s humanitarno dejavnostjo, mora biti enaka prihodkom od črpanja dolgoročnih rezervacij.

Test 4: Na izbran datum revizor preveri, ali so stroški, povezani z opravljanjem humanitarne dejavnosti, enaki prihodkom od črpanja dolgoročnih rezervacij iz naslova kritja stroškov v breme dolgoročnih rezervacij.

Če ugotovi, da ni prihajalo do odstopanj med vzpostavljenim sistemom notranjih kontrol in testom le-teh, lahko označimo tveganje pri kontroliranju kot nizko, kar se upošteva pri določitvi tveganja. V nadaljevanju zato lahko izbere manjše vzorce pri kontroli temeljnih računovodskih izkazov.

4.4. REVIZIJSKI CILJI

Poslovodstvo je odgovorno za evidentiranje, obdelovanje in povzemanje računovodskih informacij ter poročanje o njih. Posredno ali neposredno oblikuje nekatere uradne trditve, ki zadevajo salde na kontih in z njimi povezana razkritja. Revizijski cilji so tako povezani z ugotavljanjem, ali so uradne trditve posloводства veljavne. Pet splošnih uradnih trditev je:

A.) Obstoj

Poslovodstvo uradno trdi, da vsa sredstva, dolgovi in kapital iz bilance stanja na določen dan obstajajo ter da se vsi prihodki, odhodki, dobički in izgube v izkazu poslovnega izida pojavljajo v obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi.

B.) Pravice in obveznosti

Organizacija ima neokrnjene pravice do sredstev in dolguje obveznosti, prikazane v računovodskih izkazih na določen dan oziroma za določeno obdobje.

C.) Popolnost

Poslovodstvo uradno trdi, da računovodski izkazi vključujejo vsa sredstva, dolgove, kapital, prihodke, dobičke in izgube.

D.) Vrednotenje

Poslovodstvo uradno trdi, da so posamezne postavke, predstavljene v računovodskih izkazih, izkazane v primernih zneskih, kar ponavadi pomeni, da so izkazane v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi.

E.) Predstavitve in razkritja

Poslovodstvo uradno trdi, da so zneski v računovodskih izkazih pravilno razvrščeni in da so razkritja usklajena s tistimi, ki jih zahtevajo Slovenski računovodski standardi.

Revizijski cilj pri analizi vsakega konta je torej ugotovitev, ali so uradne trditve posloводства veljavne (Taylor, Glezen, 1996, str. 260-261).

4.4.1. Preizkus podatkov

Preizkus podatkov je postopek, s katerim revizor pridobiva revizijske dokaze za odkritje pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih in s tem ugotovi revizijskim ciljem (MSR 500, 2000, str. 4). Osnova, na kateri revizor oblikuje svoje mnenje o poštenosti računovodskih izkazov, je prav zbiranje dokazov. Dokazi morajo biti zadostni in ustrezni. Pojma sta nedvomno medsebojno povezana. Medtem ko je zadostnost merilo za količino dokazov, je ustreznost merilo za kvaliteto dokazov. Ustrezni dokazi dajejo uporabno informacijo o uradni trditvi v računovodskih izkazih. Poudarjam, da so dokazi ustrezni le, če so neoporečni.

Revizijski dokazi, ki potrjujejo uradne trditve, so prepričljivejši, če so zbrani iz več virov ter se ujemajo. Če revizor ne more pridobiti ustreznih revizijskih dokazov o uradnih trditvah, mora izraziti mnenje s pridržkom ali mnenje zavrniti.

4.4.2. Metode zbiranja podatkov

Metode zbiranja podatkov (vse niso nujno ustrezne za vsak konto) se lahko razvrstijo takole (Taylor, Glezen, 1996, str. 578-579):

1.) Opazovanje se nanaša na revizorjevo opazovanje kake naloge, denimo prisotnost pri popisu zalog organizacije, katere poslovanje revidira.

2.) Potrjevanje je proces pridobivanja pisnih potrditev tretjih strank o raznih trditvah posloводства organizacije, dobroimetje pri bankah se naprimer lahko potrdi z bančnimi izpiski.

3.) Izračunavanje je proces ponovnega izračunavanja salda na nekaterih kontih.

4.) Analiziranje pomeni združevanje ali razčlenjevanje zneskov na smiselne načine, tako, da je možna uporaba revizijske presoje.

5.) Povpraševanje je opravljanje intervjujev z naročnikovimi zaposlenci o poslovnih dogodkih in saldi.

6.) Preiskovanje je proces preverjanja listin v zvezi s poslovnimi dogodki in saldi.

7.) Primerjanje pomeni vzporedno pregledovanje dveh ali več poslovnih dogodkov ali saldov.

Testiranje podatkov v konkretni organizaciji ne obsega vseh zgoraj naštetih metod, saj so nekatere neprimerne za posamezne konte ali pa je znesek na kontu nepomemben, tako da je izvajanje vseh metod nesmiselno. Zato pooblaščen revizor pri izdelavi plana o poteku revizije opredeli, katere postopke je treba izvesti, upoštevajoč pomembnost in zmožnost izvajanja neke metode na posameznem kontu. Na podlagi teh postopkov, ki so v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja, revizor dobi ustrezno zagotovilo o trditvah v računovodskih izkazih.

4.4.3. Opis potrebnih postopkov pred testiranjem podatkov Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min

1.) Organizacija dela

Prvi korak je razdelitev dela med asistente, kar je naloga revizorja, ki je odgovoren za projekt. Le-ta sestavi seznam postopkov, ki predstavlja najmanjši obseg dela, ki ga morajo asistenti opraviti, da bi bila revizija v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Ker pri projektu ponavadi sodeluje več asistentov, ni nujno, da je vsak izmed njih seznanjen s celotnim potekom revizije, zato je priporočljivo oblikovati

vodilne tabele⁸. Asistent s svojimi inicialkami zaznamuje delovni papir, ko je zaključen. Glavni revizor mora pregledati, ali so asistenti zadovoljivo opravili vse načrtovane postopke, s katerimi revizor potrjuje trditve v računovodskih izkazih. Glavni revizor s svojim podpisom⁹ označi, da je pregledal delovne papirje asistentov ter zbrana dokazila o trditvah.

2.) Kontrola otvoritvenih stanj

V skladu z MSR 510 se mora revizor prepričati o pravilnosti otvoritvenih stanj v glavni knjigi, kar pomeni, da mora preveriti usklajenost končnih stanj v revidiranem poročilu omenjene ustanove za leto 2003 (za katerega je bilo izdano pozitivno mnenje) z začetnimi stanji v bruto bilanci za leto 2004.

3.) Uskladitev bruto bilance z računovodskimi izkazi za leto 2004

Za računovodske izkaze je značilna sintetizacija informacij, ki se v poslovnem letu evidentirajo v analitični bruto bilanci, ta pa predstavlja podrobnejši vir informacij o poslovnih dogodkih, kot je to izkazano v računovodskih izkazih. Tako je drugi korak preverjanje skladnosti pripravljenih računovodskih izkazov s stanji (bilanca stanja) in prometi (izkaz poslovnega izida) v analitični bruto bilanci. Po opravljenem omenjenem postopku je možna ugotovitev, da so računovodski izkazi sestavljeni na podlagi bruto bilance, ki je v nadaljevanju predmet obravnave.

4.) Pregled zapisnikov sej skupščine in upravnega odbora

Namen pregleda sej skupščine je predvsem preveriti pravilnost razporejanja čistega rezultata preteklih let. Posebnost izkaza poslovnega izida nepridobitnih organizacij je v tem, da se presežek prihodkov nad odhodki preteklega leta lahko nameni za specifičen namen v skladu z dejavnostjo ustanove ter se ga posledično izkaže kot dolgoročno rezervacijo. Ustanovitelj Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min se glede porabe presežka prihodkov nad odhodki za določen namen ni odločil, zato ustanova ni izkazala dolgoročnih rezervacij iz tega naslova, ampak znesek v bilanci stanja izkazala kot presežek prihodkov. Cilj pregleda zapisnikov sej upravnega odbora ustanove je odkriti morebitne zadeve, ki bi vplivale na računovodske izkaze ustanove.

⁸ To so tabele s sintetiziranimi podatki za vsako postavko v računovodskih izkazih iz analitične bruto bilance in so vodilo za asistenta, ki mu po revizijskemu planu pripada posamezna postavka. Vodilne tabele povečujejo predstavo asistentom o posamezni postavki in hkrati tudi verjetnost, da bo ta postavka obdelana v celoti (popolnost).

⁹ Namen podpisa je potrditev nadzora nad kakovostjo dela celotne revizijske ekipe.

4.4.4. Posebnosti testiranja podatkov pri reviziji Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min

Opis postopkov testiranja podatkov za vse postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida bi bil za eno samo diplomsko nalogo preobsežen, zato se osredotočam samo na posebnosti, ki so značilne za ustanovo kakršna je Mednarodna ustanova - fundacija za razminiranje in pomoč žrtvam min. Najprej naj omenim, da posamezen revizijski postopek ni namenjen potrjevanju zgolj ene uradne trditve posloводства, ampak jih lahko potrdi tudi več. Tako je lahko cilj enega revizijskega postopka potrditi ali zavrniti vse uradne trditve, ki so obstoj, pravice, popolnost, vrednotenje in razkritja, kar pomeni, da ni mogoče razvrstiti revizijskih postopkov testiranja podatkov po posameznih uradnih trditvah posloводства. Vodilo za opis postopkov (testiranja podatkov) so tako posamezne postavke v omenjenih računovodskih izkazih, pri katerih dejansko obstajajo posebnosti pri revidiranju.

A.) Neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva

Potrditev obstoja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev poteka predvsem na podlagi sprememb v obračunskem obdobju, ki se revidira. Ker je bilo računovodsko poročilo za leto poprej že revidirano in v zvezi z njim podano pozitivno mnenje revizorja, se torej le-ta usmeri predvsem na nove nakupe ali izločitve teh sredstev v dotičnem obračunskem obdobju, zato revizor pregleda spremljevalno dokumentacijo ob nakupih stalnih sredstev ter druge zunanje evidence, pri katerih je ta možna (npr. zemljiška knjiga pri zemljiščih in stavbah).

Posebnost pri tej postavki je, da je zelo verjetno, da bomo naleteli na donirana stalna sredstva. Ker so v tem primeru to donacije za določen namen, se jih v skladu s SRS 36 na pasivni strani bilance stanja pripozna kot dolgoročno rezervacijo, ki se zmanjšuje z gibanjem porabe stalnih sredstev. Pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih (dolgoročno odloženih stroških) revizor preveri, ali je časovna razmejitev skladna s pogodbo o donaciji, ter opravi kontrolo usklajenosti stanj dolgoročne rezervacije iz naslova tega doniranega sredstva in stanja dolgoročno odloženih stroškov ter prihodkov iz črpanja dolgoročnih rezervacij.

Tako pri dolgoročnih premoženjskih pravicah in drugih neopredmetenih dolgoročnih sredstvih kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih je ena pglavitnih nalog revizorja kontrola uskladitve analitičnih evidenc s stanjem v glavni knjigi, da

lahko nadaljnje obdelave podatkov potekajo po teh evidencah. Na podlagi tega lahko preverimo, ali so bili novi nakupi vrednostno pravilno evidentirani v analitiko (po faktorni vrednosti) ter ali je bil začetek amortiziranja pravilno evidentiran, se pravi prvi mesec po začetku uporabe sredstva, kar določa SRS 1.23.

Kot pri reviziji pridobitnih organizacij je tu treba na podlagi vzorca testirati obračun amortizacije ter ga primerjati z zneskom na kontih stroškov amortizacije v glavni knjigi. Za donirana opredmetena osnovna sredstva pa je smiselna še kontrola oziroma primerjava stroška amortizacije v obračunskem letu in prihodkov iz naslova črpanja dolgoročnih rezervacij.

Razkriti je treba predvsem uporabljene amortizacijske stopnje, tabele gibanj neopredmetenih dolgoročnih ter opredmetenih osnovnih sredstev, omejitve razpolaganj s sredstvi, spremembe računovodskih usmeritev in kot posebnost tudi višino stroška amortizacije v breme dolgoročnih rezervacij, kar določa SRS 36.30. Seveda so dodatna razkritja odvisna od želja poslovodstva in dodatnih zahtev revizorja.

B.) Kratkoročne terjatve iz poslovanja

Zaradi narave delovanja ustanove kratkoročnih terjatev do kupcev ni. Lahko pa v bilanci tovrstne organizacije naletimo na odobrena in neizplačana donatorska sredstva. Prav tako tudi tu preverimo uskladitev analitične evidence z glavno knjigo, zato da lahko na podlagi te evidence dejanski obstoj teh terjatev potrdimo z vzorcem pregledanih donatorskih pogodb.

C.) Kratkoročne finančne naložbe

Že v poglavju o testiranju notranjih kontrol je bilo omenjeno, da lahko ustanova nalaga denarna sredstva samo v depozite pri bankah z visoko boniteto. Smiselna kontrola pri tej postavki je še, ali so obresti iz naslova teh depozitov v resnici pripisane njim, saj je v donatorskih pogodbah pravica do obresti omejena na uporabo v skladu z donatorskimi pogodbami. Tako te obresti niso prihodki iz financiranja, ampak se jih evidentira kot dolgoročna rezervacija, kontrola pa je opisana pod sekcijo dolgoročnih rezervacij in prihodkov iz poslovanja.

D.) Ustanovitveni vložek

Pri pridobitnih organizacijah je ustanovitveni vložek vpisan v sodnem registru. Ustanovitev in delovanje ustanov regulira Zakon o ustanovah. Ob ustanovitvi se

tako ustanovitveni vložek vpiše v evidenco ustanov pri ministrstvu, ki je ustanovitelj ustanove. Revizor preveri skladnost ustanovnega vločka, evidentiranega pri ministrstvu za notranje zadeve, kjer je Mednarodna ustanova - fundacija za razminiranje in pomoč žrtvam min vpisana s seštevkom osnovnega kapitala in splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala. Ob potrjeni skladnosti se obstoj ustanovitvenega vločka potrdi.

Posebnost ustanov je v izkazovanju prihodkov nad odhodki poslovnega leta. Če ta presežek ni razporejen za specifičen namen, se prenaša v naslednje leto in bo porabljen za namen dejavnosti ustanove. Če ustanovitelj presežek prihodkov nameni za pokrivanje specifičnih stroškov, se le-ta izkaže kot dolgoročna rezervacija, tisti del presežka, ki bo porabljen v naslednjem obračunskem obdobju, pa kot pasivna časovna razmejitev, kar je v skladu s SRS 36.

E.) Dolgoročne rezervacije in prihodki, odhodki iz poslovanja

Zaradi narave delovanja ustanove, ki je financirana z donacijami, so dolgoročne rezervacije in prihodki iz poslovanja povezani, zato so obravnavani skupaj. Omembe vredno je, da se ustanova Mednarodna ustanova - fundacija za razminiranje in pomoč žrtvam min ukvarja izključno z dobrodelno dejavnostjo, kar pomeni, da ni potrebe po delitvi bilančnih postavk na tiste, ki izhajajo iz delovanja javne službe, in tiste, ki izhajajo iz lastne dejavnosti, kot to določa SRS 36.

Obstoj donacij v stvari je že potrjen z obstojem neopredmetenih dolgoročnih sredstev ter opredmetenih osnovnih sredstev. Stanje dolgoročnih rezervacij iz tega naslova mora biti enako neodpisani vrednosti teh sredstev. Prihodki naj bi bili enaki strošku amortizacije doniranih opredmetenih osnovnih sredstev ter dolgoročnih premoženjskih pravic in strošku iz naslova dolgoročno odloženih stroškov obravnavanega obračunskega leta.

Pri donacijah v denarju je preverjanje obsežnejše. Revizor najprej preveri usklajenost zneska neporabljenih donacij v analitični evidenci s stanjem dolgoročnih rezervacij in pasivnih časovnih razmejitev. Neodvisna potrditev donacij na podlagi potrjenih izpisov odprtih postavk ni smiselna, zato je treba preveriti prilive denarnih sredstev na posebnem računu in v ta namen zahtevati izpis prometa računa pri banki, kjer je ta račun odprt. Znesek v analitični evidenci mora ustrezati znesku na izpisu prilivov.

Za kontrolo pravilnega razmejevanja si revizor izbere določeno število dni na bančnem izpisu ter preveri, ali so datumi vnosa v analitično evidenco donatorjev

skladni z datumom priliva na bančni račun. Ustanova je upravičena do določenega odstotka donacij za kritje administrativnih stroškov, zato je prav tako potrebna kontrola pravilne obremenitve računov donatorjev z dogovorjenim odstotkom (3%) od prejete donacije.

Kontrola porabe donacij v skladu z namenom donacije poteka preko kontrole stroškov, kritih v breme dolgoročnih rezervacij. Revizor preveri vse račune izvajalcev, plačila izvajalcem, da bi potrdil skladnost porabe donacij s pogodbami o donacijah. Hkrati opravi še kontrolo oziroma skladnost prihodkov od črpanja rezervacij z vsoto stroškov iz naslova opravljanja osnovnih dejavnosti ustanove (razen stroškov amortizacije, ki so bili preverjeni že v delu o donacijah v stvari). V sklopu dolgoročnih rezervacij je potrebna še kontrola pripisa obresti na račune donatorjev ter vknjižba le-teh na dolgoročne rezervacije, kar je skladno z donatorskimi pogodbami.

Na podlagi izvedenih postopkov lahko torej potrdimo obstoj in pravilnost evidentiranja dolgoročnih rezervacij ter obstoj in merjenje prihodkov, ki so nastali zaradi črpanja rezervacij. Prav tako lahko potrdimo pravilnost izkazanih stroškov, ki so povezani s humanitarno dejavnostjo Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min.

F.) Kratkoročne obveznosti iz poslovanja

Revizijski postopki pri tej postavki so obsežni in enaki kot pri revidiranju pridobitne organizacije. Edina posebnost je pri revidiranju stroškov plač. Za kontrolo neknjiženih obveznosti je treba pregledati individualne pogodbe o zaposlitvah v ustanovi, če pa teh ni, je potrebno pregledati pogodbe članov uprave. Prvi razlog za pregled pogodb je kontrola, ali obstajajo kakršnekoli neknjižene obveznosti do članov uprave. Drugi razlog za kontrolo je zakonska omejitev plač, ki pravi, da plače članov uprave ne smejo presegati plač, določenih s predpisi za področje državne uprave, če ni drugače določeno v aktu o ustanovitvi (Zakon o ustanovah, 1995). Ker v obravnavani ustanovi to ni določeno drugače, velja zakon, zato se opravi dodatna kontrola skladnosti med zakonskimi določili in dejanskim stanjem.

5. SKLEP

Zaradi večanja razlik v dohodkih med družbenimi razredi je ustanavljanje pravnih oseb, ki sem jih opisal v začetku diplomskega dela več kot smiselno. Čeprav je ustanov – humanitarnih organizacij vse več, je literature na to temo še vedno zelo malo.

Revizija ustanove kot nepridobitne organizacije je smiselna predvsem z vidika ustreznosti porabe doniranih sredstev. Posebnost ustanove, ki je pravna oseba zasebnega prava in ima svoj računovodski standard ter zakon, je, kot smo videli, v pridobivanju donacij, ki postanejo prihodki šele takrat, ko je donatorsko sredstvo dobilo svoj namen. Z vidika revidiranja je ustanova zanimiva zaradi posebne razdelitve postavk v bilanci stanja na strani obveznosti do virov sredstev in pa seveda izkaza poslovnega izida, ki ni enak kot za ostale gospodarske ali negospodarske organizacije. Namen diplomskega dela je bila analiza načina priprave (načrtovanje) in izvedbe revizije računovodskih izkazov humanitarne ustanove, zanimalo pa me je predvsem, koliko je revizija analiza namenske porabe sredstev. V tekstu sem predstavil tudi posebnosti izbora revizijskih postopkov zaradi specifičnosti dejavnosti in računovodenja v skladu s SRS 36.

Prikazal sem tudi teoretični okvir revidiranja računovodskih izkazov, pri čemer sem se naslonil predvsem na anglosaško strokovno literaturo ter na literaturo domačih strokovnjakov z obravnavanega področja. Teoretične ugotovitve sem uporabil na praktičnem primeru prikaza načina priprave in izvedbe revizije računovodskih izkazov humanitarne ustanove Mednarodne ustanove - fundacije za razminiranje in pomoč žrtvam min. Na konkretnem primeru sem torej predstavil posebnosti revizije računovodskih izkazov humanitarne ustanove.

Iz zadnjega sklopa diplomskega dela, kjer je opisano revidiranje notranjih kontrol in posebnosti testiranja podatkov v Mednarodni ustanovi – fundaciji za razminiranje in pomoč žrtvam min, je razvidno, da je revizija v resnici nekakšno zagotovilo donatorjem, da so donirana sredstva porabljenjena v skladu z donatorsko pogodbo. Zaupanje v to ustanovo je veliko, kar se kaže predvsem v dejstvu, da se isti donatorji s svojimi sredstvi vračajo iz leta v leto. Seveda je to ogledalo korektnega poslovanja ustanove. To je potrdil tudi revizor, ki je podal svoje mnenje, da so temeljni računovodski izkazi verodostojna slika poslovanja v letu 2004 in s svojim delom tudi potrdil, da so sredstva donatorjev prišla v prave roke.

Zaključim lahko, da delo, ki ga opravi revizor v neki humanitarni organizaciji, pripomore k verodostojnosti podatkov tako za notranje uporabnike kot za zunanje,

kar poveča ugled obravnavane ustanove ter nas posledično spodbudi, da se vprašamo zakaj ta ustanova obstaja oziroma kakšne težave imajo ljudje, ki jim omenjena ustanova skuša pomagati in odpraviti njihove težave.

LITERATURA

1. Arens Alvin A., Elder Randal J., Beasley Mark S.: Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. 10. izdaja. New Jersey : Pearson Education, Inc., 2005. 791 str.
2. Boynton William C., Kell Walter G.: Modern Auditing. 6. izdaja. New York : J. Wiley & Sons, 1996. 928 str.
3. Douglas Patricia P.: Governmental and Nonprofit Accounting : Theory and Practice. 2. izdaja. Fort Worth : The Dryden Press, 1995. 766 str.
4. Glaser Kenneth: Auditing. Oxford : Butterworth – Heineman Ltd., 1993. 450 str.
5. Grant Thornton: Audit Manual. London : Longman Group, 1986. 498 str.
6. Henke Emerson O.: Introduction to Nonprofit Organization Accounting. 4. izdaja. Cincinnati : South Western Publishing Co., 1992. 746 str.
7. Hočevar Marko: Revidiranje internih kontrol v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1990. 110 str.
8. Mueller Gerhard G. et al.: Introductory to Financial Accounting. London : Prentice – Hall Inc., 1991. 400 str.
9. Pavčnik Marijan et al.: Uvod v pravoznanstvo. Učbenik. 3. izdaja. Ljubljana : Uradni list Republike Slovenije, 1998. 283 str.
10. Robertson Jack C.: Auditing. 6. izdaja. Homewood : Irwin Publishing Co., 1990. 765 str.
11. Romney Marshall B., Cushing Barry E.: Accounting Information Systems. 6. izdaja. Reading : Addison – Wesley Publishing Co., 1997. 763 str.
12. Taylor Donald H., Glezen William G.: Revidiranje: Zasnove in postopki. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 1078 str.
13. Trstenjak Verica: Ustanove v sodobnem pravnem sistemu. Doktorska disertacija. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 375 str.
14. Trunk Širca Nada, Tavčar Mitja I., Abrahamsberg Niko: Management nepridobitnih organizacij. Koper : Visoka šola za management, 1998. 136 str.
15. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec–Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. 2. izdaja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.
16. Verbinc France: Slovar tujk. 4. izdaja. Ljubljana : Cankarjeva založba, 1974. 770 str.
17. Wedderburn Mary Luise et al.: Revizijski priročnik. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1995. 578 str.

VIRI

1. International Trust Fund for Demining and Mine Victims Assistance. [URL:<http://www.itf-fund.si>], 17.4.2005.
2. Interno gradivo UHY Constantia d.o.o., revizijska družba.
3. ITF Annual Report 2004. Ig : ITF, 2005. 81 str.
4. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997.
5. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
6. Vrednotenje notranjih kontrol: Vodič. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998.
7. Zakon o gospodarskih družbah. Ljubljana : Primath, 2002. 738 str.
8. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).
9. Zakon o ustanovah (Uradni list RS, št. 60/95).