

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE
**REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL V PROCESU NABAVE V
PODJETJU MERCATOR**

Ljubljana, oktober 2021

VANJA BANJAC

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Vanja Banjac, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Revidiranje notranjih kontrol v procesu nabave v podjetju Mercator, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL.....	2
1.1 Notranja revizija	3
1.2 Notranja revizija kot podpora pri odločanju	3
1.3 Organizacijski status in notranja organizacija notranje revizije.....	5
2 NOTRANJA NADZORNA REVIZIJA	6
2.1 Notranja revizija in perspektiva vpeljevanja v naših razmerah	7
2.2 Postopek naročil v družbi.....	9
2.3 Neločljivo tveganje pri reviziji postopka javnega naročanja.....	12
2.4 Ocena obvladovanja tveganja.....	13
2.5 Vrednost revidiranja	14
3 NOTRANJE KONTROLE V PROCESU NABAVE V PODJETJU MERCATOR.....	15
3.1 Predstavitev podjetja Mercator.....	15
3.2 Pregled in odobritev pogodb, sklenjenih z dobaviteljem	16
3.3 Nadzor nad prejemki surovin in drugih materialov.....	16
3.4 Nadzor nad vračili materiala, surovin ali blaga in reklamacijami	17
3.5 Nadzor evidentiranja plačil dobaviteljem	17
3.6 Nadzor registracije prejemkov materiala in surovin ter nadzor odprtih računov	18
3.7 Postopek likvidacije v podjetju Mercator	18
3.8 Vračilo blaga – dobropisi	19
SKLEP	20
LITERATURA IN VIRI	21

KAZALO SLIK

Slika 1: Tradicionalni pristop	5
Slika 2: Proces nabave.....	11

SEZNAM KRATIC

DDV – davek na dodano vrednost

ZDDV-1-NPB11 – Zakon o davku na dodano vrednost

UVOD

Poslovanje v organizacijah vseh velikosti se ves čas razvija, pri čemer se dosledno opravlja notranji nadzor. To je še posebej pomembno za poslovno kritično funkcijo, kot je nabava, kjer lahko nastanejo odpadki, nepotrebni stroški in nevarne stopnje izpostavljenosti tveganju. Ustvarjanje in opravljanje učinkovitih notranjih kontrol javnih naročil ne bi smelo predstavljati težav. Z upoštevanjem nekaj najboljših praks lahko zagotovimo, da so delovni tokovi varni in dobro optimizirani, hkrati pa so v negotovih časih dovolj prilagodljivi za nemoteno poslovanje in reaktivno fleksibilnost. Ne obstajata dve enaki delovni organizaciji, niti enaki njuni potrebi. Lastniki malih podjetij se bodo verjetno znašli v enakem izzivu skupaj z vsemi drugimi, vendar je v večjih organizacijah bolj smiselno izbrati posameznika ali ekipo, ki se bo ukvarjala z nadzorom javnih naročil (Chorafas, 2001).

Osebe, odgovorne za ta postopek, bi morale zagotoviti nadzor nad (Chorafas, 2001):

1. upravljanjem zalog,
2. izbiro dobaviteljev, upravljanjem in razvojem odnosov,
3. tehniko pogajanja in upravljanjem pogodb,
4. nakupom najboljših praks, vključno z načini plačila, odobrenimi strankami in s formaliziranimi tokovi odobritve,
5. sodelovanjem z obveznostmi in povezovanjem vseh podatkov o nabavi z računovodskim sistemom med postopkom javnega naročanja,
6. izbiro in uporabo programske rešitve za nakup.

Notranji nadzor je vključen v dejavnosti upravljanja znotraj podjetja. Vključuje politike, postopke, procese, načrte, strategije, funkcije, sisteme, pobude, dejavnosti in druge ukrepe vodstva za doseganje zastavljenih poslovnih ciljev. Sistem notranjih kontrol predstavlja ukrepe, metode in postopke, ki jih je družba uvedla za zaščito integritete premoženja in zagotavljanje podpore upravljalški strukturi, tako da se vse naloge v tekočem delovnem procesu opravljajo na predpisani ali predvideni način (Vitorović, 2002). Hkrati je sistem notranjih kontrol poslovnega sistema najpomembnejša in najpogosteje uporabljena oblika notranjega nadzora. "Rešitev notranjega nadzora je sestavni del obvladovanja tveganj in je vgrajena v upravljalško strukturo, ki zajema vsa področja poslovanja podjetja." (Chorafas, 2001).

V zadnjih štirih desetletjih se je nabava preoblikovala iz upravne, skozi taktično, v zelo pomembno strateško funkcijo pri razvoju podjetja. Zato je revizija javnih naročil zelo pomembna ekonomska kategorija. Bistvo celotnega postopka revizije javnih naročil je, da se lastniki seznanijo z obstoječim odlivom kapitala in njegovo utemeljitvijo. Vse to je potrebno, da so stroški čim manjši. Tudi ta postopek lahko ugotovi zakonitost poslovnih subjektov. Če želimo doseči pravi učinek pri izvedbi revizije naročil, se moramo držati predpisanih pravnih norm z uporabo standardiziranih metod in tehnik (Holmes, 1939).

Upravljanje in razvoj podjetja sta nujna pogoja, ki zagotavljata doseganje ciljev podjetja, neprekinjenost poslovanja in njegovo preživetje na trgu. Proces upravljanja se doseže z zaporednimi poslovnimi odločitvami in nadzorom nad njimi. Na poslovno odločitve vplivajo: cilj, ki ga je treba doseči, razpoložljive informacije, ocena trenutnega stanja razvoja in prihodnjega poslovanja. Zato lahko sklepamo, da je vodenje poslovanja podjetja proces postavljanja ciljev, usmerjanja prizadevanj k doseganju zastavljenih ciljev, vrednotenja rezultatov in oblikovanja ustreznega načina delovanja, s katerim želimo doseči trajnostno konkurenčnost in prednost podjetja. V današnjem času globalizacije, velikih in hitrih sprememb, trg potrebuje zanesljiv in kakovosten način upravljanja. Upravljanje mora temeljiti na resničnih, natančnih in objektivnih informacijah. V takih tržnih razmerah je treba zaščititi interese lastnikov kapitala, realno in objektivno informacijsko osnovo za odločanje ter zanesljivost in točnost informacij. Zaradi teh sprememb je nastalo edinstveno in močno orodje za poslovanje različnih podjetij, to je notranja revizija. Vloga notranje revizije, njene naloge, zahteve, ki so postavljene pred njo, in pristop k opravljanju revizijskih del od začetka razvoja notranje revizije do danes so se bistveno spremenili. Pričakovanja od notranje revizije naraščajo in v njenem razvoju so nenehno potrebne spremembe, da se lahko odzove na globalne gospodarske in družbene spremembe ter na pospešen razvoj tehnike in tehnologije. V današnjem poslovnem okolju postaja preventiva veliko pomembnejša od nadaljnjih ukrepov notranje revizije. Njene dejavnosti so namenjene zagotavljanju podpore in pomoči vodstvu pri predvidevanju prihodnjih tveganj in predlaganju sistema notranjih kontrol, ki bodo pravočasno preprečile tveganja. Predmet preverjanja notranjega revizorja postane celotno poslovanje podjetja, usmerjeno v prihodnost (Holmes, 1939).

V takih razmerah poročilo notranjega revizorja postane sredstvo komunikacije med notranjim revizorjem in poslovodstvom, v katerem notranji revizor opozori na opažene pomanjkljivosti v poslu in predlaga ukrepe za njihovo odpravo. Notranji revizor spremlja, ali je poslovodstvo sprejelo predlagane korektivne ukrepe, in spremlja spremembe, ki nastanejo zaradi uveljavljanja sprejetih korektivnih ukrepov, da bi izboljšali kakovost poslovanja družbe. V sodobnih razmerah, v katerih je poudarjen pomen trga in zasebne pobude, notranja revizija dobiva vedno večji pomen in veliko več pozornosti namenjamo vpeljevanju notranje revizije v našo vsakodnevno prakso, njenemu razvoju in izboljševanju. V tem kontekstu se postavlja vprašanje, ali stopnja razvoja notranje revizije v podjetjih v Republiki Sloveniji ustreza stopnji razvoja stroke v razvitih tržnih gospodarstvih, pa tudi o vlogi notranje revizije pri upravljanju podjetja. To vprašanje je tudi osnovni problem te raziskave (Holmes, 1939).

1 REVIDIRANJE NOTRANJIH KONTROL

Sredi osemdesetih let prejšnjega stoletja se je v našem gospodarskem prostoru začel proces reform z namenom graditi gospodarstvo na tržni osnovi. Te reforme gospodarskega sistema vodijo tudi do sprememb v normativni osnovi računovodskega poročanja. Pričakovalo se je, da bodo te spremembe povzročile spremembo odnosa vodstva do računovodskega

poročanja, a veliko število poslov vodstva računovodskih poročil ne sprejema kot vira informacij, ki so ključnega pomena za oceno, izboljšanje in uspešno poslovanje, temveč kot "neprijetno obveznost", ki jo nalaga država. Ko se je pojavila notranja revizija, je dopolnjevala neodvisno računovodsko stroko in se sčasoma razvila v posebno poslovodsko usmerjeno disciplino. Brez podpore se vodstvo ni moglo spoprijeti z vse bolj zapletenimi nalogami in delovnimi mesti, da bi lahko pravilno nadziralo vse poslovne dejavnosti in spremembe. V praksi je mnenje, da se dejavnosti, ki jih ne spremljamo, torej nenadzorovane, sčasoma zagotovo poslabšajo. V podporo vodstvu obstaja notranja revizija, ki se bo odzvala na njene potrebe in nadzirala poslovne dejavnosti v skladu s predpisanimi standardi in z načeli. Nezainteresirano vedenje poslovodstva in njihov odpor do računovodstva in revidiranja nista le posledici nerazumevanja tega poklica, temveč tudi nerazvitosti finančnih trgov in pomembne udeležbe podjetij v družbeni lasti. Vendar pa so pospešeni postopek privatizacije, povečana prizadevanja za razvoj finančnih trgov in želja po privabljanju tujih vlagateljev poudarili zanesljivost, razumljivost in primerljivost računovodskih izkazov naših podjetij in bank, zato mora vodstvo izboljšati svoje računovodske sposobnosti ali se vsaj zavedati narave in daljnosežnega vpliva poslovnih odločitev na podobo podjetja, predstavljeno v njegovih računovodskih izkazih (Vitorović, 2002).

1.1 Notranja revizija

Kakovost notranje revizije je odvisna od upoštevanja pravil in polnega sodelovanja revizorja. Strokovnost je v veliki meri odvisna od objektivnosti revizorjevih stališč in presoje, upoštevanja kakovosti pri uporabi revizijskih standardov ter učinka in praktičnosti revizijskih priporočil. Notranja revizija nima inšpekcijske vloge. Zahteva sodelovanje zaposlenih in vodstva, da se pridobi zadostna količina resničnih informacij, potrebnih za opravljanje revizijskih nalog. Najboljši način za ohranjanje ozračja medsebojnega zaupanja in sodelovanja je, da notranja revizija sprejme participativni pristop, da je pregledna pri svojem delu in ciljih ter ves čas ohranja poklicne odnose. Strokovno stališče samega revizorja ostaja osnovna značilnost (Vanstraelen & Schelleman, 2017):

1. revizija naj bo prilagojena okoliščinam revidiranca in temelji naj na oceni revizijskega tveganja;
2. dajanje mnenja o notranjih kontrolah ni edini namen revizije;
3. proučevanje strukture upravljanja podjetij v revidiranem subjektu in preverjanje uspešnosti v srednjeročnem obdobju bi moralo postati enako pomembno;
4. revizijske ugotovitve je treba pravočasno predstaviti v poročilu, da se zagotovi pravočasno sprejetje ustreznih ukrepov.

1.2 Notranja revizija kot podpora pri odločanju

V nasprotju z revizijo računovodskih izkazov, ki je namenjena preučevanju in ocenjevanju resničnosti, objektivnosti računovodskih izkazov in jo običajno opravljajo zunanji revizorji,

je notranja revizija namenjena preučevanju in ocenjevanju poslovanja ter razvoju in povečanju uspešnosti organizacije kot celote. Gerald Vinten poudarja, da je notranja revizija "neprekinjeno in obsežno raziskovanje na videz dobrih organizacij s ciljem pridobiti vpogled v dejansko stanje ali položaj organizacije in njenega okolja, da bi dosegli boljši nadzor nad prihodnjim poslovanjem" (Pickett, 1997).

V primerjavi z vsemi prejšnjimi definicijami notranje revizije ta opredelitev poudarja, da je treba notranjo revizijo osredotočiti na izboljšanje prihodnjega poslovanja podjetja in ne samo na pregled preteklih dogodkov. Vloga notranje revizije v procesu poslovnega odločanja izhaja iz dejstva, da notranja revizija določa zanesljivost, resničnost in celovitost finančnih in operativnih informacij, ki prihajajo iz različnih organizacijskih enot in na osnovi katerih se sprejemajo ustrezne poslovne odločitve na vseh ravneh vodenja. Pri vsakodnevnem delu se vodje na vseh ravneh v organizaciji zanašajo na informacije, ki jih posreduje služba notranje revizije. Predhodno revizijsko preverjanje in preverjanje informacij naredi poslovne odločitve zanesljivejše, varnejše in hitrejše, saj temeljijo na informacijah, ki jih preverijo strokovne, objektivne in neodvisne osebe. Načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadzor temeljijo bolj ali manj na teh informacijah. Razvoj notranje revizije kot instrumenta poslovnega odločanja je posledica današnjih turbulentnih in zapletenih razmer poslovanja in odziv na vse težave, ki se pojavljajo pri tradicionalnem pristopu odločanja. V razmerah hitrega razvoja tehnike in tehnologije, naraščajoče konkurence, globalizacije poslovanja, diverzifikacije in decentralizacije podjetij, krajše življenjske dobe izdelkov in podobno se način odločanja bistveno spreminja. Potrebno je decentralizirano odločanje, pri čemer se cilji podjetja prenesejo na več nižjih hierarhičnih ravni. To seveda vodi do posebej poudarjene vloge in pomena načrtovanja, organiziranja in nadzora na vseh ravneh v organizaciji. Notranja revizija zato preučuje načrte, programe, politike in postopke, da bi čim bolj objektivno ocenila načrtovanje na ravni podjetij in posameznih organizacijskih enot z vidika ocene izvedljivosti doseganja ciljev in ustreznosti organizacijskih rešitev, ki bi morale zagotoviti njihovo doseganje. Zato je naloga notranje revizije kritično spremljanje uresničevanja splošnega načrta in posameznih načrtov, obveščanje vodstva o odstopanjih od standardov in načrtovanih ciljev ter zagotavljanje priporočil in nasvetov glede morebitnih korektivnih ukrepov za odpravo opaženih odstopanj. Odločitev o izbiri, načinu in času uveljavljanja korektivnih ukrepov, s katerimi se želi doseči želeni ukrep, sprejme poslovodstvo in v tem okviru ima notranji revizor svetovalno vlogo. Dela notranjega revizorja ni mogoče, kot se pogosto misli, omejiti le na prepoznavanje težav v poslovanju podjetja. To je šele prva faza njegovega dela. Notranja revizija mora poleg prepoznavanja težav nenehno iskati nove rešitve in jih predlagati vodstvu. Pri tem je treba vzpostaviti in vzdrževati ustrezno komunikacijo med vodstvom in notranjim revizorjem. Notranja revizija mora vzpostaviti sodelovanje in zaupanje med vodstvom in izvršitelji, le tako lahko upraviči svoj obstoj. Trajno je treba razvijati nove pristope k notranji reviziji, oblikovati nove revizijske izdelke in storitve, skupaj z vse bolj zapletenimi zahtevami za poslovno odločanje v sodobnih razmerah. Lahko pričakujemo, da se bo notranja revizija vse bolj osredotočala na predvidevanje možnih tveganj na določenih področjih poslovanja in svetovanje vodstvu

o možnostih obvladovanja teh tveganj. Predmet preverjanja notranjega revizorja postane celotno podjetje, ki je usmerjeno v prihodnost (Soltani, 2009).

1.3 Organizacijski status in notranja organizacija notranje revizije

Organizacijski status notranje revizije je odvisen od notranjih in zunanjih dejavnikov, ki jih opredeljujejo cilji in področja notranje revizije.

Stabilno okolje je primerno za birokratske organizacije (Soltani, 2009):

- s centraliziranimi pooblastili,
- z ozkim obsegom nadzora,
- s formalnim usklajevanjem in
- z manjšim številom organizacijskih enot in skupin.

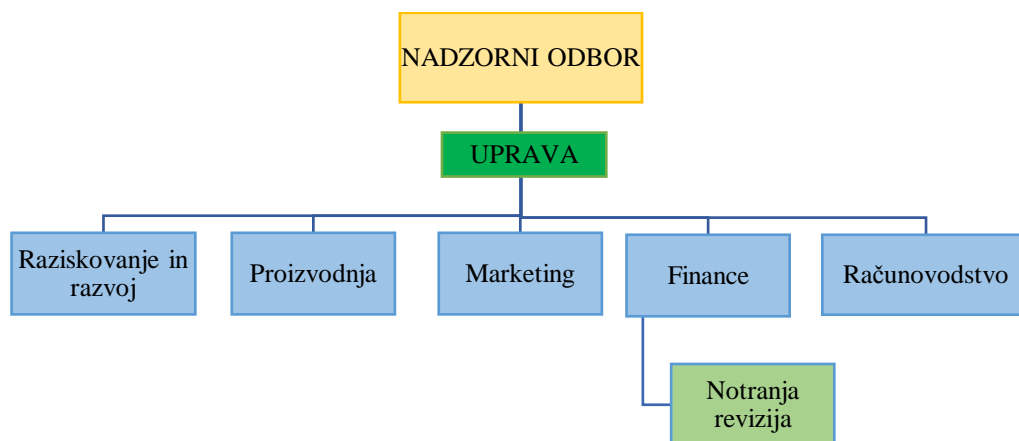
V dinamičnem okolju prevladujejo organske ali prilagodljive strukture (Soltani, 2009):

- z decentraliziranimi močmi,
- s prilagodljivim vedenjem,
- z inovacijami,
- s širokim obsegom nadzora,
- z visoko stopnjo oddelka.

Naloga vodstva je najti sredino med temi skrajnostmi. Po tradicionalnem pristopu je notranja revizija organizacijsko umeščena v službo financ, računovodstva, kontrolinga in podobno. Poročilo odda in je za svoje delo odgovoren vodji organizacijske enote, v kateri je. Ne zdi se neodvisno in objektivno (Soltani, 2009).

Organizacijska lokacija notranje revizije v tradicionalnem pristopu je shematsko prikazana na sliki 1.

Slika 1: Tradicionalni pristop



Prيرهjeno po Soltani (2009).

Sčasoma postane notranja revizija samostojna organizacijska enota. Poroča neposredno upravi, torej nadzornemu svetu, in jim predloži poročilo. Nima dovoljenja za popoln, prost in neomejen dostop do vseh dejavnosti in članov organizacije. Tako je notranja revizija učinkovita le, če je popolnoma neodvisna od nižjega in srednjega vodstva. Revizijska komisija je svetovalni organ nadzornega sveta. Člani revizijske komisije so običajno osebe, ki ne sodelujejo pri vsakodnevem vodenju poslovanja družbe.

2 NOTRANJA NADZORNA REVIZIJA

Ob rasti in razvoju podjetja, njegovega poslovanja in spremembah v okolju se je razvila tudi notranja revizija. Ta se je sčasoma razvila v visoko strokovno svetovalno funkcijo, katere področje dela se intenzivno razvija in širi od vrednotenja računovodskih poročil do preverjanja in ocenjevanja učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti celotnega poslovnega procesa. Notranja revizija je učinkovit instrument vodstvenega nadzora. Čeprav je pogosto omejena na revidiranje računovodskih izkazov, se na svojem delovnem področju nanaša na oceno poslovanja kot celote. Tako notranji revizorji, da bi preverili verodostojnost dokumentacije, ocenjujejo tudi politiko, postopke, pooblastila, kakovost odločitve in upravljanje, učinkovitost metod in postopkov, posebne težave, posamezne faze poslovanja itd. (Chambers & Odar, 2015)

"Naloga notranje revizije je raziskati, preučiti in ovrednotiti sistem notranjih kontrol in njihovo učinkovitost pri delovanju vsakega posameznega poslovnega sistema, poročati o ugotovitvah in predlagati rešitve vodstvu." Notranja revizija "preučuje organizacijo in delovanje računovodskega sistema in s tem povezanih notranjih kontrol, zanesljivost finančnih in operativnih informacij, ocenjuje stroškovno učinkovitost, uspešnost in uspešnost poslovanja in kontrol, uporabo politik, načrtov in postopkov ter izvaja posebna preverjanja." (Meigs & Meigs, 1988).

Cilje notranje kontrole lahko razdelimo na (Meigs & Meigs, 1988):

1. operativne cilje (zagotavljanje poslovne učinkovitosti in uspešnosti),
2. informacijske cilje (zagotavljanje zanesljivih finančnih informacij v postopku poslovnega odločanja),
3. cilje skladnosti (skladnost s politikami, programi, postopki, z zakoni in drugimi omejitvami).

Notranji nadzor zajema vrsto postopkov in dejanj, ki prežemajo celotno organizacijo in ki neposredno prispevajo h kakovosti poslovnih procesov in pogojev. Da bi dosegli učinkovitost in uspešnost poslovanja, notranji nadzor opravljajo ljudje na vseh ravneh v organizaciji, v skladu z načelom samokontrole, od izvršiteljev do menedžerjev na vseh ravneh, vključno seveda z drugimi postopki preventivnega nadzora. Notranji nadzor tako postane naravni del poslovnega, izvršnega in informacijskega podsistema podjetja in del upravljanja. Notranji nadzor je postopek, ki ga je zasnoval nadzorni svet družbe, tj. uprava,

da bi pridobil razumno zagotovilo o doseganju ciljev na naslednjih področjih (Soltani, 2009, str. 303):

1. izboljšanje učinkovitosti vodstvenega odločanja,
2. povečanje zanesljivosti računovodskega poročanja,
3. ohranjanje skladnosti z veljavnimi zakoni in s predpisi ter zaščita lastnine.

Notranji nadzor je namenjen predvsem doseganju naslednjih ciljev (Vitorović, 2002):

1. zagotavljanje zanesljivosti in celovitosti ustvarjenih podatkov in informacij,
2. zagotavljanje skladnosti s poslovnimi politikami, z načrti, delovnimi programi, zakonskimi in drugimi predpisi ter drugimi omejitvami,
3. hramba premoženja,
4. gospodarna in učinkovita raba vseh vrst virov,
5. uresničevanje oblikovanih načrtov, programov, zastavljenih ciljev in nalog.

Sistem notranjih kontrol oblikuje vodenje podjetja in se običajno razlikuje od podjetja do podjetja, kar je posledica številnih dejavnikov, kot so velikost podjetja, organizacijska oblika, slog vodenja, usposobljenost ljudi itd. Pri organizaciji sistema notranjega nadzora je treba posebno pozornost nameniti razmerju med pričakovanimi stroški in koristmi opravljanja kontrolnih postopkov. Pomembno je namreč, da so stroški kontrolnih postopkov nižji od koristi, ki jih lahko pričakujemo od opravljanja nadzora, saj le tako lahko upraviči obstoj notranjih kontrol.

Notranji nadzor je sestavljen iz (Vitorović, 2002):

1. organizacijske strukture subjektov in poslovnih funkcij,
2. politike, aktov, postopkov, načrtov, sklepov, odlokov, navodil in ustreznih praks,
3. poslovne kulture in tradicije izobraženih delavcev z ustreznimi izkušnjami,
4. lojalnosti vodstva in zaposlenih,
5. informacijskega sistema, njegove varnosti, zaščite in opreme,
6. tehnične in tehnološke ravni poslovanja ter opremljenosti z delovnimi sredstvi.

2.1 Notranja revizija in perspektiva vpeljevanja v naših razmerah

Notranja revizija je nadzor poslovnih transakcij, vključno s kontrolnim nadzorom. Kadar je aktivirana notranja revizija, preizkuša in ocenjuje računovodske in upravne kontrole v vseh sektorjih. Mislimo na strokovno notranjo revizijo, katere delo temelji na preverjenih in splošno sprejetih standardih. Glede na dejstvo, da je v notranji reviziji zelo malo ustreznega osebja, če sploh, to pomeni timsko delo in angažiranje osebja, ki si prizadeva doseči pomembno kariero v notranji reviziji, pa tudi njihovo usposabljanje za notranjo revizijo. Notranja revizija je običajno organizirana v matičnih družbah s takimi pooblastili, da lahko opravlja naloge v matični družbi in v povezanih družbah, kar omogoča uskladitev postopkov

notranje kontrole in večjo učinkovitost na vseh ravneh. Razvoj računovodske stroke bo pozitivno vplival na ustvarjanje temeljev za notranjo revizijo. Uvedba notranje revizije se bo najprej zgodila v tistih podjetjih, v katere se vlaga tuji kapital, torej bodo tuji vlagatelji zahtevali uporabo metodologije notranje revizije, ki bo omogočila oblikovanje temeljev za izobraževanje kadrov in širšo uvedbo notranje revizije v našo prakso. Politika podjetja je ocenjevati poslovanje podjetja, da bi vodstvu podjetja pomagala pri uresničevanju ciljev, opredeljenih v poslovni politiki podjetja. Služba notranje revizije je organizacijsko povezana z generalnim direktorjem in svoja poročila predloži generalnemu direktorju, upravi in nadzornemu svetu. Zaposleni v oddelku za notranjo revizijo imajo za opravljanje svojih nalog pravico do popolnega in brezplačnega dostopa do vseh informacij in dokumentacije. Glavni cilj organizacijskega dela notranje revizije je učinkovito pomagati vodstvu podjetja pri opravljanju naloge. Vodja notranje revizije vodi notranjo revizijo v podjetniškem, hčerinskem ali drugem organizacijskem delu, uresničuje program notranje revizije v skladu z revizijskimi standardi in operativnimi navodili ter vzpostavlja sodelovanje s pristojnimi vodji v organizacijskih delih, kjer se revizija opravlja (Vanstraelen, 2017).

Notranji revizor ima naslednje naloge (Chorafas, 2001):

1. preučuje poslovanje podjetja na področju, ki ga je prejel s programom, in oceni ustreznost in učinkovitost notranjih kontrol na tem področju;
2. preučuje organizacijski postopek, v katerem se opravlja revizija, uporablja predpisane postopke, ki se nanašajo na načrtovanje, računovodstvo, ohranjanje premoženja podjetja in nadzor nad delom, ter ugotavlja, ali so ti postopki v skladu s poslovno politiko podjetja in sodobnimi standardi organizacije poslovanja;
3. načrtuje in opravlja revizije v skladu s strokovnimi standardi;
4. obdeluje revizijske ugotovitve in priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti;
5. opravlja posebne preglede na zahtevo posloводства;
6. daje navodila mlajšim revizorjem.

Na organizacijo in učinkovitost nadzora vpliva velikost podjetja. V majhnem podjetju je bolj zapleteno spopolniti notranji nadzor kot v velikem, ker v majhnem podjetju ni mogoče na primer urediti zadovoljive delitve pooblastil za sedem zaposlenih. Poleg tega je to povezano s stroški. Iz navedenega lahko sklepamo, da je treba strukturo notranjega nadzora prilagoditi individualnim potrebam vsakega podjetja posebej. Notranji nadzor ima primarni cilj, tj. preventivno delovanje v boju proti goljufijam, kar je opredeljeno kot namerno napačno razlaganje dejstev z namenom zavajanja tretje osebe. Če računovodski nadzor zazna nepravilnosti, jih obravnava kot namerne napake, vpisane v računovodske evidence, poslovne knjige in računovodske izkaze za lažne namene. Nepravilnosti lahko opredelimo v dve skupini: goljufije zaposlenih in goljufije vodstva (Vanstraelen, 2017).

2.2 Postopek naročil v družbi

Znotraj podjetja je nabava prvi in zelo pomemben postopek, prvi pogoj za nastanek odhodkov. Organizacija javnih naročil je lahko centralizirana in decentralizirana. Prednost prvega je večja sposobnost pogajanj s strankami, da bi v podjetju uresničili večjo količino blaga, nadzorne politike in postopke. Prednost decentraliziranega javnega naročanja pa je, da traja manj časa za izvedbo javnega naročila in da obstaja več neposrednih povezav med kupci in dobavitelji. V sistemu organizacije javnih naročil mora biti jasno, kdo je odgovoren za nabavo blaga in storitev. V trgovskem podjetju je nabava začetna stopnja menjave in vključuje kupovanje (nakup) izdelkov, ki se v glavnem uporabljajo za nadaljnjo prodajo (Vitorović, 2002).

Cilji nabave morajo biti usklajeni s cilji podjetja. Glavni cilj nabave je redno oskrbovati proizvodnjo z najnižjimi možnimi stroški – pravi material v pravi količini, pod pravimi pogoji, ob pravem času, iz pravih virov, s pravo storitvijo, na pravem mestu. Jasne in dosledne smernice pomagajo poenostaviti potek dela od izbire dobavitelja do pogajanj o pogodbi in dejanskih dovoljenj za nakup. Prav tako izboljšujejo odgovornost, zagotavljajo, da celotna ekipa upošteva iste smernice in ščiti pred nepošteno porabo in goljufijami, tako da ohranja vidne vse nabavne dejavnosti in zagotavlja, da se blago in storitve kupujejo za poslovne namene in ne za osebno uporabo ali goljufije. Nabava je ena izmed osnovnih poslovnih funkcij vsakega podjetja, zlasti trgovine, od tega dela je v veliki meri odvisna uspešnost poslovanja podjetja. V operativnem smislu nabava vključuje organizacijo nabave, raziskave trga javnih naročil, načrtovanje nabave, določanje količine, naročanje, spremljanje izvrševanja naročil, dostavo materiala ali blaga, prevzem, kvalitativni in kvantitativni nadzor blaga in materiala, evidence, nadzor in analizo naročil. Vidiki funkcije nabave vključujejo (Vitorović, 2002):

1. zunanje okoliščine,
2. notranje okoliščine, tj. pogoje, ki so predmet analize.

Zunanji vidik analize javnih naročil se nanaša na tržno uspešnost in bi moral določiti ustreznost stopnje centralizacije/decentralizacije te funkcije. Notranji vidik analize javnih naročil pa zanimajo delitev dela, ugotavljanje njegove učinkovitosti in učinki delitve dela glede na skupine homogenih delovnih mest ali izdelkov.

Pri vseh oblikah organizacije postopka javnega naročanja je treba načrtovati preostale velikosti in morebitne razlike, tj. neskladnosti, zlasti (Vitorović, 2002):

1. nepredvidljive dejavnike pri uresnitvi načrta,
2. pogoje javnega naročanja in tendence gibanja cen na trgu javnih naročil,
3. medsebojne škodljive vplive zalog (blaga, surovin, vmesnega blaga),
4. kalo, razsip, razbitje, okvaro v skladiščnem prostoru.

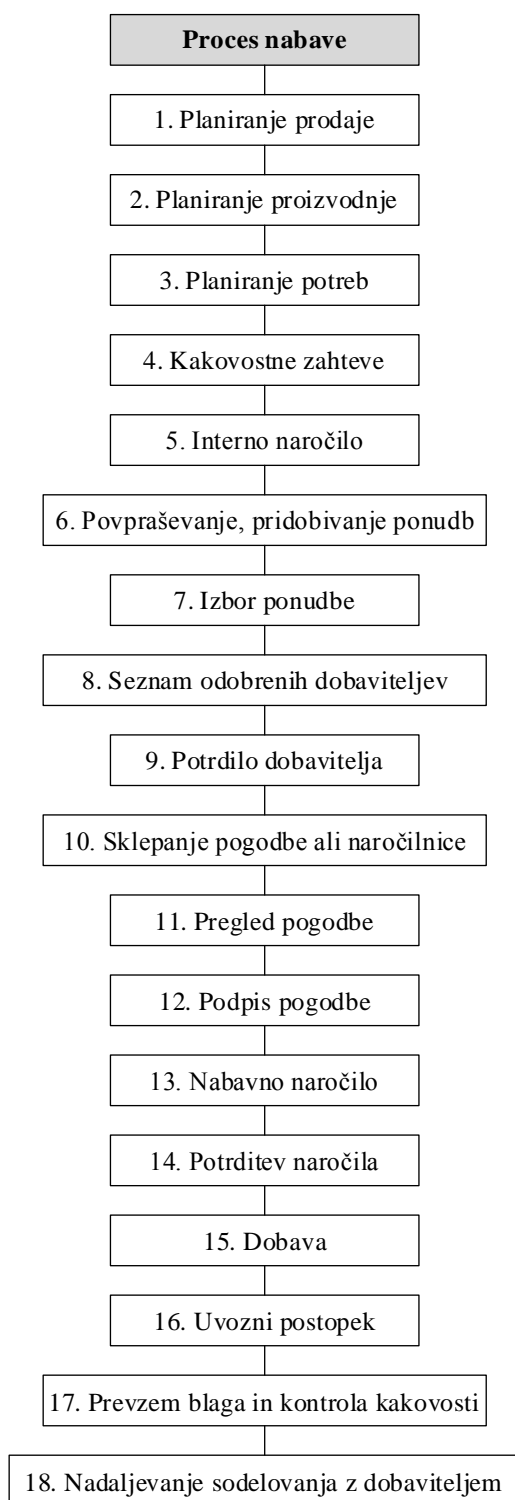
Pri določanju politik, ki urejajo pretok nakupov, je treba prepoznati pomen nepredvidenih dogodkov za kritične procese, zlasti odobritvene tokove in kakršne koli dejavnosti dobavne verige, ki so ključne za ohranjanje proizvodnje in vsakodnevno poslovanje podjetja. Dokumentiranje teh pravil v priročniku o postopkih pomaga pri stalni skladnosti, odgovornosti in pregledu postopkov.

Najbolje bi bilo, če bi nabavni proces razdelili na (Vitorović, 2002):

1. odobritve nakupov,
2. prejem blaga,
3. odobritve/plačila računov,
4. vodenje računovodskih/finančnih evidenc,
5. upravljanje zalog.

Če teh nalog ne ločimo, lahko pride do nepooblaščenih nakupov, prevare ali kraje, dodatnih stroškov zaradi dvojnih plačil itd. Slika 2 prikazuje postopek, ki opredeljuje potek dejavnosti, nosilce informacij in izvajalce v postopku nabave surovin, embalaže in drugih materialov. Postopek obsega več dejavnosti: načrtovanje javnih naročil, analizo načrta javnih naročil, začetek javnih naročil, izbor in ocenjevanje dobaviteljev, sprejem in sklepanje pogodb, spremljanje in analizo izvajanja javnih naročil. Primarni cilj procesa naročanja je zagotoviti zanesljivost organizacije dobave materiala. Prikazana je ključna strateška funkcija, ki lahko v podjetje pripelje prave dobavitelje, nove inovacije in tehnološke rešitve, zagotavlja ustrezno oskrbo in kakovost, vpliva na sredstva in to vse za konkurenčno ceno. Nekateri najpomembnejši koraki so prvi, ki vključujejo določitev in opis profila in vrste bodočih strank oziroma uporabnikov storitve glede na merila: storost, spol, izobrazbo, dohodek, interese, geografsko lego itd. To mora vključevati tudi vse elemente ter tehnične in kakovostne zahteve, ki so lahko preprosto sestavni del pogodbe kot priloga v obliki specifikacij javnega naročanja ali drugih standardov kakovosti, ki opredeljujejo sprejem tehničnih pogojev. V primeru koraka 10 na sliki 2 lahko vidimo, da bi lahko nadaljevali delo tudi na podlagi obrazca za naročilo, brez potrebne uradne pisne pogodbe. V takem primeru se obrazec za naročilo šteje za enakovrednega pogodbi. Obrazec za naročilo se uporablja v primeru, ko zmanjšuje tveganje, kot pri uporabi pogodbe. Ko se dogovorijo o vrsti pogodbe in vseh korakih po njej, se želimo osredotočiti na naslednja dva koraka, prejem blaga in kontrolo kakovosti. Družba prejema material v sistemu. Po fizičnem prevzemu materiala se vse takoj vnese v sistem, kjer se preveri in potrди količina in kakovost kupljenega materiala. Kontrola kakovosti se izvaja, kadar so v pogodbi določene posebne zahteve nadzora kakovosti. Vse pritožbe oceni nabavni oddelek, nato pa o vsem tem poroča dobavitelju in se z njim pogovori (Soltani, 2009).

Slika 2: Proces nabave v podjetju



Prirejeno po Soltani (2009).

2.3 Neločljivo tveganje pri reviziji postopka javnega naročanja

Za oceno lastnega tveganja pri reviziji cikla javnih naročil je pomembno, ali je dobava surovin ustrezna in kako se spreminja cena surovin. Če podjetje posluje z velikim številom dobaviteljev in so cene razmeroma stabilne, je manj tveganja, da bo pomanjkanje surovin vplivalo na poslovanje ali da bo težko nadzorovati proizvodne stroške. V revizijskih ciljih bi moral revizor oceniti učinke takih dejavnikov tveganja, povezanih z dejavnostjo (Kaputo & Stanojević, 2017).

Revizija cikla javnih naročil in njegovih računovodskih izkazov ni zahtevna in je ne spremljajo stalne računovodske težave. Revizijski pregled je pokazal, da so v ciklusu javnih naročil in z njim povezanih računov večje napake kot v drugih računih. Revizor bi moral najprej preučiti svoje prejšnje izkušnje z javnimi naročili iste družbe. Poznavanje postopka računovodstva javnih naročil je temelj za revizijski postopek. Poslovni dogodek, povezan z javnimi naročili, se običajno začne pri nabavni službi, ki izpolni naročilo za blago ali storitve. Ko je blago prejeto ali ko so storitve opravljene, se evidentira obveznost do dobavitelja. Na koncu podjetje plača dobavitelju. V nabavnem ciklusu obstajajo tri glavne vrste poslovnih dogodkov (Kaputo & Stanojević, 2017):

1. nabava blaga in storitev za denar ali za odloženo plačilo,
2. plačilo obveznosti,
3. vračilo blaga dobavitelju v gotovini ali z odloženim plačilom.

Nabavni cikel vpliva na številne račune računovodskih izkazov (Kaputo & Stanojević, 2017):

1. dobaviteljeva nabava zalog, stroški blaga, različni računi premoženja itd.,
2. poslovni dogodek v zvezi s plačilom obveznosti: gotovina, poslovne obveznosti, denarni popusti,
3. poslovni dogodki, povezani z vračilom blaga dobaviteljem: vračilo blaga dobaviteljem, popravek za vračilo blaga.

Dobavitelj posreduje blago kupcu s spremnim dokumentom (naziv dobavitelja, datum, šifra in naziv blaga, enota mere, količina, podpis odgovorne osebe). Prezemnik prevzame blago tako, da ugotovi dejansko stanje blaga in primerja s spremnim dokumentom, izpolni prevzemnico in ažurira stanje zalog. S tem dejanjem potrdi obveznost do dobavitelja. Dohodni račun je dokument, ki ga pošlje dobavitelj nabavi. Poleg podatkov na spremnem dokumentu so tudi cena, vrednost blaga in plačilni pogoji. Glavne funkcije javnega naročanja so (Kaputo & Stanojević, 2017):

1. izdajanje naročil – odpiranje in odobravanje naročil za nabavo blaga in storitev v skladu z merili vodstva podjetja,
2. nabava – odobritev naročil in pravilno obravnavanje glede na ceno, količino, kakovost in dobavitelje,

3. sprejem ustrezno odobrenega blaga ali storitev,
4. obdelava dohodnih računov za prejeto blago in storitve, tudi obdelava reklamacij, odobrenih cenovnih ali količinskih popustov in povračil,
5. plačilo – obdelava plačil dobaviteljem (to funkcijo obravnava finančna služba – saldakonti),
6. obveznosti do dobaviteljev – evidenca vseh dohodnih računov, plačil in uskladitev na posameznih računih dobaviteljev,
7. glavna knjiga – pravilna kumulacija in klasifikacija plačil in obveznosti v glavni knjigi.

Upoštevanje organizacijske strukture v okviru delitve nalog je eden najpomembnejših revizijskih postopkov vsakega računovodskega sistema. Delitev dolžnosti mora biti takšna, da nihče ne more nadzorovati celotne obdelave poslovnega dogodka, saj bo tako onemogočeno odkrivanje napak (Kaputo & Stanojević, 2017).

2.4 Ocena obvladovanja tveganja

Za oceno kontrolnega tveganja v javnem naročilu mora revizor vključiti pet komponent notranjega nadzora. Glavne stopnje ocene tveganja kontrolnega cikla (Kaputo & Stanojević, 2017):

1. razumevanje in dokumentiranje sistema notranjega nadzora javnih naročil na osnovi načrtovane ravni kontrolnega tveganja,
2. načrtovanje in obravnavanje kontrolnih testov na računih ciklov javnih naročil ter ocenjevanje in dokumentiranje kontrolnega tveganja cikla javnih naročil.

Revizor mora razumeti, kako poslovodstvo ocenjuje tveganja, pomembna za cikel javnih naročil, kako ocenjuje njihov pomen, kako ocenjuje verjetnost njihovega pojava in kako se odloči, katere ukrepe bo sprejelo za zmanjšanje tveganj. Revizor mora zbrati naslednje informacije za vsak večji sklop poslovnih dogodkov v javnem naročilu (Kaputo & Stanojević, 2017):

1. način nabave,
2. plačilo in vračilo kupljenega blaga,
3. računovodske evidence,
4. dokumente, na osnovi katerih se opravijo napotitve,
5. gibanje vsake vrste poslovnega dogodka od začetka do vključitve v računovodske izkaze,
6. delovanje računalniško operativnega računovodskega informacijskega sistema za obdelavo podatkov,
7. postopek, ki se uporablja za oceno obračunanih obveznosti.

S spremljanjem poslovnega dogodka od začetka do konca revizor pridobi večjo mero razumevanja računovodskega sistema vsakega posameznega cikla. Revizor bi moral razumeti način, s katerim naročnik nadzoruje naročila, kako vodstvo ocenjuje načrt in

delovanje nadzora in kako nadzorniki znotraj revizijskega cikla nadzorujejo delavce in ocenjujejo delovanje sistema za obdelavo podatkov.

Kakovost revizije je opredeljena kot skupna verjetnost, da revizor zazna in poroča o obstoječi pomembni napačni navedbi, in se na splošno šteje, da jo določata revizorjeva neodvisnost in usposobljenost. Pomembno je omeniti dejavnike, ki vplivajo na neodvisnost revizorja, kot so pomen stranke, mandat revizijske družbe, obvezna rotacija revizorja in honorarji od revizijske in nerevizijske storitve. Imamo še vrsto raziskovalnih študij značilnosti revizorjev in revizijskih podjetij, kot so demografske značilnosti revizorja, značilnosti revizijskih izkušenj, velikost in ugled revizijskega podjetja ter izboljšanje učinkovitosti, povezano z združitvami revizijskih podjetij. Predhodne študije o kakovosti revizije se osredotočajo predvsem na revizijske rezultate, merjene z revizijskimi mnenji ali računovodsko kakovostjo. Zanimivo je, kako mehanizem uresničevanja kakovosti revizije z vidika revizijskega procesa in revizijskih rezultatov prispeva k naraščajoči literaturi o determinantah kakovosti revizije. Revizijski napor ne vpliva le na verjetnost, da bodo revizorji odkrili obstoječo bistveno napačno navedbo, ampak ima tudi pomembno vlogo pri komunikaciji med revizorjem in vodstvom stranke. Vendar pa je malo akademskih dokazov o vplivu revizijskega napora na kakovost revizije, to pripisujejo pomanjkanju podatkovnih zbirk o revizijskih prizadevanjih. Ugotavljamo znatno zmanjšanje revizijskega napora, ki izhaja iz konsolidacije revizijskega trga, vendar se osredotočajo na dejavnike, ki vplivajo na revizijski napor, in ne na učinek revizijskega napora na kakovost revizije. Dokazi o ekonomskih posledicah revizijskih prizadevanj na splošno temeljijo na zrelih revizijskih trgih na razvitih trgih (DeAngelo, 1981).

V tem delu revizije revizor sistematično analizira cikel javnih naročil, da prepozna tiste kontrole, ki zagotavljajo preprečevanje, odkrivanje ali odpravljanje pomembnih napak. Za zmanjšanje tveganja se lahko revizor zanese na obvladovanje, za preverjanje njegove učinkovitosti pa se lahko izvede tudi nadzorno preizkušanje. Po izvedbi kontrolnih testov revizor sprejme odločitev o stopnji ocene kontrolnega tveganja. Če rezultati teh testov potrdijo načrtovano raven tega tveganja, spremembe načrtovane stopnje niso potrebne, da bi revizor izvedel načrtovane dokazne preizkuse. Če kontrolni testi ne potrdijo načrtovane ravni, revizor oceni višjo stopnjo kontrolnega tveganja. Dokumentacija je lahko sestavljena iz diagramov, tabel, rezultatov kontrolnih testov in opomb s splošnim revizijskim mnenjem (Kaputo & Stanojević, 2017).

2.5 Vrednost revidiranja

Kakšna je dejanska vrednost revizije za zasebna podjetja? Regulatorji po vsem svetu so predpisali različne revizijske zahteve za zasebna podjetja, od izvzetja vseh zasebnih podjetij do obveznih revizij za vsa, razen za najmanjša zasebna podjetja. Poleg tega je ustvarjanje vrednosti zaznano kot nekaj, kar ogroža kakovost revizije. Vendar drugi znanstveniki trdijo, da revizorji dodajajo vrednost strankam zaradi postavk dodane vrednosti, ki so povezane z

revizijsko storitvijo, kot so analiza poslovnega tveganja, poslovodno pismo in povratne informacije o notranjih procesih strank. Zaradi razlik v značilnostih strank, revizijskih skupinah, časovnem razporedu dela, ocenjenem tveganju in uporabljenih postopkih naj bi se prevedel tudi v kakovost in vrednost, v najboljšem primeru takšno, ki je prilagojena stranki in njenim deležnikom. Vrednost revizije si je mogoče zamisliti kot pozitivno razliko med koristnostjo revizije za različne zainteresirane strani in stroški, povezanimi z revizijo. Vendar bodo revizorji, zlasti v zasebnem okolju, podjetjem verjetno zagotovili koristi, ki presegaajo kakovost računovodskega poročanja. Te koristi so lahko notranje in zunanje narave. Revizorji zagotavljajo zagotovila s celovito oceno računovodskih operacij in kontrol podjetja, revizija pa lahko zmanjša verjetnost goljufij poslovodstva s potrditvijo učinkovitosti prenosa in spremljanja denarja v celotnem podjetju (Vanstraelen & Schelleman, 2017).

3 NOTRANJE KONTROLE V PROCESU NABAVE V PODJETJU MERCATOR

Zaključna naloga temelji na podatkih, pridobljenih iz podjetja Poslovni sistem Mercator, d. d. (v nadaljevanju Mercator). Podatke smo pridobili z intervjujem z vodjo nabavne službe. Intervju je bil v obliki strokovnih vprašanj in odgovorov na določeno temo izveden preko spleta zaradi omejitev epidemije covid-19. Intervju je bil profesionalen in zadovoljni smo z gradivom na temo notranjega nadzora in revizije, upoštevajoč omejitve, edina težava je bila, da določenih podatkov ni bilo mogoče uporabiti za javne namene.

3.1 Predstavitev podjetja Mercator

Skupino Mercator sestavlja 16 gospodarskih družb in je vodilna trgovska veriga na slovenskem trgu, poleg tega postaja tretji največji trgovec s prehrabnimi izdelki na hrvaškem trgu in pomemben trgovec na tržiščih Srbije, Črne gore ter Bosne in Hercegovine. Na Hrvaškem je Mercatorjevo dejavnost prevzel Konzum. V Srbiji je več kot 320 prodajnih enot v številnih mestih pod blagovnimi znamkami Mercator, Roda in Idea. V Črni gori Mercator posluje pod blagovno znamko Idea. V Bosni in Hercegovini je 83 prodajnih enot. Na svojih policah ponuja več kot 40.000 izdelkov. Zaposluje več kot 20.000 ljudi. V Sloveniji je 9000 zaposlenih ter 680 trgovin. Najpomembnejša in najobsežnejša gospodarska dejavnost v skupini Mercator je trgovina na debelo in drobno z izdelki široke potrošnje (Mercator, 2021).

S prijaznim odnosom ter s celovito ponudbo, prilagojenimi nakupi, z navadami in s trendom na trgu želimo kupcem izboljšati kakovost življenja. Poslanstvo Mercatorja je prihodnjo rast temeljiti na učinkovitih poslovnih modelih, ki vključujejo kupcem privlačno ponudbo, dolgoročna partnerstva z lokalnimi in regionalnimi dobavitelji, nove koncepte trgovine ter operativno in stroškovno učinkovitost na vseh področjih svojega poslovanja. Skupina Mercator je konec leta 2020 prenovila dolgoročno strategijo in jo dosledno začela

uresničevati skozi vse ključne procese v Skupini Mercator: refinanciranje, razdolževanje, izboljšanje operativne sposobnosti, učinkovito upravljanje različnih prodajnih kanalov in formatov, širitev prodajnih površin in priložnostni prevzem. Strategija je bila pripravljena za obdobje od 2020 do 2025. Večinski lastnik Mercatorja je skupina Fortenova (69,57 %) (Mercator, 2021).

3.2 Pregled in odobritev pogodb, sklenjenih z dobaviteljem

Pregled se začne z odgovornim prodajalcem, ki išče novo znamko in ga zanima trg. Z namenskim novim artiklom na trgu skušamo najti ustreznega dobavitelja, ki te izdelke uvaža v Slovenijo po sprejemljivi ceni in pristojbinah. Med postopkom oblikovanja prepoznamo potrebe potrošnikov, naredimo analizo trga, možnih dohodkov in stroškov (Mercator, 2021).

Pri tujih blagovnih znamkah komercialisti iščejo potencialni izdelek, nekaj novega na trgu, kar bi radi imeli na policah. Naredijo se analize, ali je izdelek sploh primeren za trgovino. Ko se ugotovi, ali je izdelek primeren ali ne, je naslednji korak pogajanje obeh strani za ceno. Po pogajanjih se pogodba medsebojno sklene (Mercator, 2021).

Da bi zagotovili pravočasno oskrbovanje trgovin s kakovostnim blagom in dinamiko dobave celo leto, je treba pogodbe podpisati z dobavitelji v preteklem letu za tekoče leto. Dolgoročne in letne pogodbe se sklepajo ob ustaljenem stabilnem sodelovanju z dobavitelji. Asortiment in vrste blaga se določajo na osnovi izkušenj, ponudb in povpraševanja po blagu. Terminalske pogodbe se sklepajo z dobavitelji, da zagotovijo dobavo v točno določenih terminih (na primer sezonsko blago ipd.). V pogodbah so podatki o vrsti blaga, količini, kakovosti parametrov, rabatih, cenah, pogojih plačila, dobaviteljih, terminih dobav, popustih in podobno.

Dobra notranja kontrola pravočasno preprečuje sklepanje pogodb z neustreznimi dobavitelji, ki ne zagotavljajo pravočasnega oskrbovanja trgovin in imajo neprimerne pogoje poslovanja.

3.3 Nadzor nad prejemi surovin in drugih materialov

Ko pride blago v skladišče, skladiščnik pregleda spremni dokument in preveri količino ter vrsto blaga. Če se dejansko stanje ujema s spremnim dokumentom, skladiščnik primerja skladnost podatkov s podatki na naročilu (količine, datum dobave, kakovost blaga ipd.). Ko je blago razloženo, potrdi spremni dokument in uskladišči blago. Pri vsaki dostavi materiala je treba prinesiti potrdilo o dostavi, ki se nato računalniško preveri. Preverimo, kdaj je bil prevzem opravljen, seznam dobavljenih kosov, njihovo količino in dobavitelja, naj gre za material, surovino ali blago. Ko pride račun, je ta v sistemu povezan s prevzemom, vendar je še vedno odprt, saj čaka dobaviteljev račun, hkrati pa se opravlja nadzor (Mercator, 2021).

Na računih se vedno preverja (Mercator, 2021):

1. datum prejema,
2. podatke o vrsti, količini in ceni naročenega blaga,
3. podatke, ki so predpisani z zakonom o davku na dodano vrednost,
4. priložene knjigovodske listine (dobavnico, potrdilo o prejemu blaga in pri blagu iz uvoza carinsko deklaracijo),
5. podpise pooblaščenih oseb.

3.4 Nadzor nad vračili materiala, surovin ali blaga in reklamacijami

Po veljavni zakonodaji lahko kupec blago reklamira. Ko pride kupec v trgovino z vračilom ali reklamacijo blaga, pooblaščen oseba preveri vzrok reklamacije, časovni zamik od dneva nakupa do reklamiranja (posebej pomembno za živila z rokom uporabe) in če je reklamacija nastala po krivdi dobavitelja ali podjetja. Če je krivda dobaviteljeva, reklamacijo obravnava z dobaviteljem, razen če je bilo blago uvoženo in je bila kupljena določena količina izdelkov ter tuji dobavitelj ni odgovoren za njih. Lahko pa je napaka nastala v podjetju (skladiščenje, prekladanje, pretečen uporabni rok ipd.). Glede na situacijo se trgovina odloči, ali bo kupec dobil vračilo kupnine ali izdelek podobne vrednosti (Mercator, 2021).

Kmetijska zakonodaja nalaga, da se za hrano načeloma ne sme vrniti denarja, le pri sezonskih izdelkih (na primer čokoladnih zajčkah za veliko noč, ki so le začasno naprodaj). Za neživilske izdelke je običajno, da pogodba začne teči s poskusnim obdobjem, ko se preveri, ali bi bila prodaja uspešna ali ne. Če je to poskusno obdobje neuspešno, mora dobavitelj priti po izdelke in pozneje obdelati potrebne račune (Mercator, 2021).

Reklamacije se posebej evidentirajo po vrsti reklamacije (kakovost, količina), vrsti blaga, dobaviteljih. Če so bile reklamacije kupca upravičene, se evidentirajo vzroki in povzročitelji reklamacij. Podatki o reklamacijah se analizirajo tako, da se primerjajo s preteklim obdobjem in po potrebi se predlagajo postopki odpravljanja vzrokov napak. Podjetje si želi, da je reklamacij čim manj, ker vplivajo na zadovoljstvo kupcev. Z iskrenim odnosom in s pravočasnim upoštevanjem reklamacij dosežemo, da so kupci zadovoljni z našo celovito ponudbo (Mercator, 2021).

3.5 Nadzor evidentiranja plačil dobaviteljem

Plačila dobavitelju blaga ne smejo zamujati. Plačilni roki so dogovorjeni pogodbeno, država pa določi roke plačil, saj morajo biti skladni z zakonodajo. Za prehranske izdelke je država že napovedala, da bo najdaljši rok 45 dni, kar mora družba upoštevati. Kljub temu so vsi plačilni roki dogovorjeni še s pogodbo (Mercator, 2021).

3.6 Nadzor registracije prejemkov materiala in surovin ter nadzor odprtih računov

Dobavitelji izstavljajo račune skladno z dogovori, določenimi pogoji, pri katerih so dogovorjene plačilne valute, vsebina glede na postavke itd. Za vsako prodajno mesto pošljejo ločen račun. V nekaterih izjemnih primerih, to sta naša dobava in dobavitelj, je mogoče izdati skupni dokument za vse podružnice. Po dogovoru morajo dodati tudi specifikacijo po enotah. Te prejete račune nato primerjamo s potrdilnimi listi. Če je kredit prejet, se primerja z donosi. Vse to vnesemo v enega od naših sistemov in naredimo primerjavo. Ob naključnih neskladjih morajo podružnice vse predložiti likvidacijski pisarni in zagotoviti informacije o popravkih. Računovodja opravi primerjavo med potrdili o prejemu in računom dobavitelja, da preveri, ali obstajajo količinska ali denarna odstopanja. Če ne pride do odstopanja, nadaljujemo prevzem ali račun. Ta mora izpolnjevati zahteve iz 82. in 85. člena Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1-NPB11) Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19 in 72/19. Račun je pripravljen, ko je usklajen s potrdilom, opremljen z žigom oz. datumom prejema računa. Imeti mora tudi ločeno številko in črtno kodo oz. številko arhiva ali osnovo za iskanje teh dokumentov v arhivu. Sprejemni listi morajo vsebovati tudi zbirko nakupov in maloprodajnih vrednosti po stopnjah davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) (European Commission Directorate, 2010).

3.7 Postopek likvidacije v podjetju Mercator

Računovodja preveri, če obstajajo prejeti računi ali dobropisi, izdani v skladu z 82. členom ZDDV-1-NPB11. Dobavitelj mora na računu vedno navesti naslov poslovnega sistema, mesto in identifikacijsko številko. Na računu mora biti tudi jasno naveden datum odpreme blaga oz. datum opravljanja storitev. Za vsak artikel je treba navesti ceno brez DDV in vrednost brez DDV. Na koncu računa je treba navesti stopnjo DDV, davčno osnovo in znesek davka po posameznih stopnjah ter znesek kot celoto. Dobavitelj ni davčni zavezanec, na računu mora navesti svojo davčno številko s pripisom, da morda ne bo registriran za namene DDV. V tem primeru na računu ni vstopnega DDV in se obvezno obračuna na prejemnici, razen za zaloge, ki se hranijo v materialu. Nepopolnih računov se ne sme evidentirati v računovodskih in davčnih evidencah. Takšni računi se vedno zavrnejo z reklamacijo na predpisanem obrazcu, ki ga izpolni in podpiše računovodja, ter vložijo v arhiv (European Commission Directorate, 2010). Datum prejema računa ali dobropisa se obvezno preveri v skladu z davčno zakonodajo, kar je bistven podatek za vpis v davčno evidenco. Če datum ni odtisnjen v polju za vložitev, ga je treba pri sortiranju računov pozneje vtisniti. Datum mora biti na računu. Z vpisom osemestne številke dobavitelja na račun omogočimo iskanje po davčni številki. Če številka dobavitelja v našem sistemu ni aktivna, se obvesti urad, naj odda naročilo za odprtje novega dobavitelja. Pri odstopanju v cenah je treba znova obvestiti enega od zaposlenih ali poslovodjo, da se cene uskladijo z dobaviteljem. Nato nam lahko dobavitelj pošlje opomin ali dobropis, odvisno od tega, ali so cene pozitivne ali

negativne. Naslednji korak bi bil prilagoditev računa s prevzemnim listom, davčna osnova na računu se mora nujno ujemati z nakupno vrednostjo na prevzemnem listu in če računovodja ponovno ugotovi neskladje, mora sprožiti uskladitev. Pisarna prilagodi cene z dobaviteljem na osnovi dogovora in glede na to, ali je cena pozitivna ali negativna, izda dobropis ali bremepis. Če pride do razhajanj v prodajalni in je maloprodajna služba prevzela artiklo prepozno ali prehitro, je treba prevzemni dokument popraviti v poslovalnici. Knjigovodja dvakrat preveri podatke iz plačilnih pogojev, vsebino računa primerja s pogodbenimi dogovori v našem sistemu. Posodobitev pogodbenih pogojev cenikov se opravi z oddelkom nabave ali s komercialnim oddelkom, vse se mora uskladiti s pogodbo, preden vse to vnese v sistem. Če pride do odstopanja, se preverijo napake v sistemu in se poskusijo odpraviti. Ta druga oblika preverjanja se zaključuje z obveščanjem dobavitelja o tem, da so bili v računu napačni podatki in da naj pošlje popravljen račun. Poleg tega je obvezen pogodbeni element tega postopka datum dobave na dobavnici, ker določa rok za plačilo. Pretvorba valut se določi tudi na datum dostave. Način izdajanja računov je dogovorjen s pogodbo. Izdajanje računov je lahko v realnem času sprotno, dekadno, mesečno ali celo večkrat na mesec (Mercator, 2021).

3.8 Vračilo blaga – dobropisi

Za vrnjeno oz. previsoko zaračunano blago vedno dobimo kredit od dobavitelja. Pri vračilu blaga v trgovino je treba izdelati ustrezen dokument v sistemu, ki se imenuje Vračilo blaga dobavitelju. Ta dokument ureja stanje zalog v tej trgovini in je osnova za knjiženje dobropisa, prejetega od dobavitelja. To pomeni, da nam dobavitelj izda dobropis na osnovi poročila o neskladnosti izdelka, ki ga je pripravila trgovina, in na tem poročilu o neskladnosti mora navesti tudi številko dobavnice, s katero je trgovina prejela blago. Nato mora dobavitelj na dobropisu navesti številko računa, na katerega se nanaša. Računi morajo biti likvidirani in knjiženi v istem obračunskem obdobju ali koledarskem mesecu (Mercator, 2021).

Celotni proces nabave je sledljiv s pomočjo predpisanih dokumentov. Podatki na dokumentih pa nam omogočajo, da naknadno ugotavljamo, kako so potekali posamezni postopki. Dokumenti so ažurirani v določenih tabelah in vsebujejo seštevke po posameznih podatkih (količina, vrednost ipd.). Dokumenti, ki dokazujejo pravilni postopek naročanja v nabavi, so (Mercator, 2021):

1. pogodba z dobavitelji,
2. potrjeno naročilo blaga,
3. prevzemni dokument,
4. zapisnik kontrole kakovosti blaga,
5. račun,
6. reklamacijski dokument.

Arhiv dokumentov vsebuje prepotrebne podatke za priprave poročil, za načrtovanje nabav v prihodnosti pa tudi za izvajanje postopkov kontrole in revidiranja.

SKLEP

Vloga notranje revizije, njene naloge, zahteve in pristop k opravljanju revizijskih del so se bistveno spremenili od začetka razvoja notranje revizije do danes. Pričakovanja od notranje revizije naraščajo in v njenem razvoju so nenehno potrebne spremembe, da se lahko odzove na globalne gospodarske in družbene spremembe ter na pospešen razvoj tehnike in tehnologije. V današnjem poslovnem okolju je preventiva veliko pomembnejša od kasnejšega ukrepanja notranje revizije. Njene dejavnosti so namenjene zagotavljanju podpore in pomoči vodstvu pri predvidevanju prihodnjih tveganj in predlaganju sistema notranjih kontrol, ki jih bo pravočasno preprečil. Predmet preverjanja notranjega revizorja postane celotno poslovanje podjetja, usmerjeno v prihodnost. V takih razmerah poročilo notranjega revizorja postane sredstvo komunikacije med notranjim revizorjem in poslovoilstvom, v katerem notranji revizor opozori na opažene pomanjkljivosti v poslu in predlaga ukrepe za njihovo odpravo. Notranji revizor spremlja, ali je poslovoilstvo sprejelo predlagane korektivne ukrepe in spremembe, ki nastanejo zaradi uresničevanja sprejetih korektivnih ukrepov, da bi izboljšali kakovost poslovanja družbe.

Primarni cilj notranjega nadzora je preventivno delovanje v boju proti goljufijam, te so opredeljene kot namerno napačno razlaganje dejstev z namenom zavajanja tretje osebe. Ključna naloga notranjega nadzora je nadzor vseh delov podjetja, ali dosledno izboljšuje poslovno politiko, sprejeto na začetku poslovnega obdobja, in posredovanje informacij o tem vodstvu podjetja. Prisotnost nelojalne konkurence, povečana konkurenca in erozija poslovne morale so razlogi za zaželeno vzpostavitev notranjega nadzora. Vsakdo v organizaciji je odgovoren za notranji nadzor, ki je sestavljen iz vseh ukrepov in metod, ki se uporabljajo v podjetju, da se zagotovi preventivno delovanje za preprečevanje nastajanja napak, poneverb, neučinkovitosti, da se izboljšajo natančnost in zanesljivost računovodskih in operativnih podatkov, upoštevanje poslovne politike in vrednotenje poslovne učinkovitosti.

Obveznosti, ki izhajajo iz nabavnega cikla, so obveznosti do dobaviteljev. Nekateri odhodki se na koncu vsakega poročevalskega obdobja obračunajo kot obveznost. Pri reviziji odhodkov in z njimi povezanih računovodskih izkazov revizor upošteva značilne dejavnike tveganja, ki vplivajo na obdelavo poslovnih dogodkov, pa tudi računovodske izkaze kot celoto. Notranja revizija kot poklic se nenehno spreminja, kar se večinoma kaže v pooblastilih in odgovornostih, področjih dejavnosti, pa tudi v položaju, ki ga imajo notranji revizorji v podjetju. V tem smislu je notranja revizija prešla razvojno pot od finančne revizije, kjer so bili predmet revizije le računovodske evidence in informacije, do poslovne revizije, katere cilj je preučiti vse poslovne procese. Sodobni koncept notranje revizije vključuje vlogo notranje revizije v procesu upravljanja, katerega cilj je doseči cilje organizacije, obvladovanje tveganj in aktivno sodelovanje v procesu upravljanja podjetij. Ob spoštovanju obsega dela, odgovornosti in položaja notranje revizije v podjetju je njen prispevek k povečanju kakovosti poslovanja nesporen.

LITERATURA IN VIRI

1. Chambers, A. D. & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34–55.
2. Chorafas, N. D. (2001). *Implementing and Auditing the Internal Control System*. New York: Palgrave.
3. Deangelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
4. European Commission Directorate. (2010). *Indirect Taxation and Tax Administration VAT and other turnover taxes*. Brussels: European Commission Directorate.
5. Holmes, A. W. (1939). *Auditing, principles and procedure*. Chicago: Business publications.
6. Kaputo, J. & Stanojević, S. (2017). Revizija rashoda u preduzeću. *Oditor*, 3(3), 51–60.
7. Meigs, F. R. & Meigs, W. B. (1988). *Financial Accounting*. New York: McGraw-Hill.
8. Mercator, d. d. (2021). *Vizija, poslanstvo, vrednote*. Pridobljeno 12. junija 2021 iz <https://www.mercatorgroup.si/sl/o-skupini/poslanstvo-vizija-vrednote>
9. Pickett, S. K. H. (1997). *The Internal Auditing Handbook*. West Sussex: John Wiley and Sons Ltd.
10. Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Zagreb: Mate.
11. Vanstraelen, A & Schelleman, C. (2017). Auditing private companies: what do we know? *Accounting and Business Research*, 47(5), 565–584.
12. Vitorović, B. (2002). Uspostavljanje i organizovanje interne revizije. *Revizor*, 5(17), 63–77.