

SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO

LJUBLJANA

ZAKLJUČNO DELO

ZA PRIDOBITEV STROKOVNIH ZNANJ ZA OPRAVLJANJE NALOG
POOBLAŠČENEGA REVIZORJA

**PREVERITEV VZPOSTAVITVE IN DELOVANJE NOTRANJIH KONTROL
NA PODROČJU ZALOG V PROIZVODNI DRUŽBI**

JANUAR, 2022

BLAŽ VELCL

IZJAVA

Blaž Velcl vpisan v izobraževalni program za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja izjavljam, da sem avtor tega zaključnega dela in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovoljujem objavo zaključnega dela na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo.

V Hočah, datum 31.1.2022

Podpis:  _____

Kazalo

UVOD	5
1. Notranje kontrole	7
1.1 Kaj so notranje kontrole	7
1.2 Namen notranjih kontrol.....	7
1.3 Razumevanje notranjih kontrol.....	7
1.4 Komponente notranjih kontrol	8
1.4.1 Kontrolno okolje	8
1.4.2 Ocenitev tveganja.....	10
1.4.3 Spremljanje in nadziranje	10
1.4.4 Kontrolne aktivnosti	11
1.4.5 Informacijski sistem (informacije in komunikacija)	11
1.4.5.1 Informacijski sistem.....	11
1.4.5.2 Komunikacija	12
1.4.5.3 Splošne kontrole informacijskega okolja (ITGCs)	12
1.5 Predstavitev kontrol in kontrolnih aktivnostih.....	13
1.5.1 O procesih in kontrolnih aktivnostih	13
1.5.2 Predstavitev ELC in ALC kontrol.....	13
1.5.3 Preventivne in detektivne kontrole (preventivne in zaznavne kontrole).....	14
1.5.4 Ročne in avtomatske kontrole.....	14
2. Revizijski postopki pri preveritvi vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol na področju zalog v proizvodni družbi.....	15
2.1 Predstavitev družbe.....	15
2.2 Pomembnost	17
2.3 Revizijski načrt, revizijska tveganja in revizijski cilji pri revidiranju zalog.....	19
2.3.1 Revizijski načrt	20
2.3.2 Vzorčenje	20
2.3.3 Revizijska tveganja.....	21
2.4 Razumevanje notranjih kontrol v družbi	23
2.5 Spoznavanje cikla zalog (prevzem materiala, manipulacija z zalogami in poraba zalog materiala), identifikacija vzpostavljenih notranjih kontrol in test notranjih kontrol.....	23
2.5.1 Opisna predstavitev cikla	23
2.5.1.1.....	24
Nabava.....	24
2.5.1.2 Prevzem – količinsko	24
2.5.1.3 Prevzem – računsko.....	25

2.5.1.4 Poraba	25
2.5.1.5 Inventura	26
2.5.1.6 Zaključek.....	27
2.5.2 Identifikacija kontrolnih aktivnosti/vzpostavljenih notranjih kontrol.....	27
2.5.3 Preizkus delovanja identificiranih notranjih kontrol na področju zalog.....	27
2.5.3.1 Kontrola: Izvedba inventure zalog.....	28
2.5.3.2. Kontrola: Prezemi zalog.....	30
2.5.3.3 Kontrola: Kontrola porabe materiala	32
2.5.4 Ocena preveritev vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol na področju zalog	34
Zaključek.....	36
Literatura in viri.....	37

Kazalo tabel

Tabela 1: Bilanca stanja družbe na dan 31. 12. 2020	15
Tabela 2: Izkaz poslovnega izida za leto 2020	15
Tabela 3: Postavke v računovodskih izkazih in revizijski cilji	19
Tabela 4: Velikost vzorcev	20
Tabela 5: Opredelitev tveganj	21
Tabela 6: Prikaz kontrolnih aktivnosti	27
Tabela 7: Opredelitev tveganja pri kontroliranju pred preizkusom notranjih kontrol	34
Tabela 8: Povzetek izvedenih notranjih kontrol	34
Tabela 9: Opredelitev tveganja pri kontroliranju po preizkusom notranjih kontrol	35

Pomen okrajšav in prevodi

MSR – Mednarodni standardi revidiranja
EL - Entity level (prevod: na ravni organizacije)
AL- Activity level (prevod: na ravni cikla)
ELC – Entity level control (prevod: kontrola na nivoju organizacije)
ALC – Activity level control (prevod: kontrola na nivoju cikla)
FSA – Financial statement account (prevod: postavka v računovodskih izkazih)
Assertion (prevod: revizijski cilj)
TD - Tveganje pri delovanju (prevod v ang.: Inherent Risk)
RT – Revizijsko tveganje
TPNN - Tveganje pomembno napačne navedbe (prevod v ang.: Risk of material misstatement)
TO - Tveganja pri odkrivanju (prevod v ang.: Detection Risk)
TK – Tveganje pri kontroliranju (prevod v ang.: Inherent Risk)
DN – Delovni nalog
ERP – Enterprise resource planning (prevod: poslovni oziroma računovodski sistem)
Walk-through test (prevod: sprehajalni test)
NK – notranja kontrola

UVOD

Opredelitev področja in opis problema

Revizorjeva odgovornost je pridobiti sprejemljivo zagotovilo o tem, ali so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare. V okviru izvajanja revidiranja računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (odslej MSR) se med drugim seznanimo tudi z notranjimi kontrolami pomembnimi za revizijo z namenom planiranja revizijskih postopkov. Na obseg revizijskih postopkov tako pomembno vplivajo tudi vzpostavljene in delujoče notranje kontrole.

V proizvodnih družbah se praviloma med bistvene računovodske postavke v računovodskih izkazih uvrščajo zaloge in z njimi povezane naslednje računovodske postavke, kot so čisti prihodki od prodaje, stroški materiala, nabavna vrednost prodanega blaga, sprememba vrednosti zalog ter prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih v povezavi z zalogami. Navedene računovodske postavke so praviloma vključene v procesu zalog, izjema so le čisti prihodki od prodaje, ki so zajeti v ločenem procesu prodaje.

Zaradi velikega števila izvedenih transakcij v proizvodni družbi na področju zalog so tako praviloma vzpostavljene notranje kontrole, ki preprečujejo in odkrivajo nepravilnosti pri poslovanju. Pri reviziji računovodskih izkazov se lahko tako ob ustrezno vzpostavljenih in delujočih notranjih kontrolah na področju zalog zanašamo na delovanje teh kontrol. Tako revizor s tem podpira oceno, da tveganje pri kontroliranju ni veliko. Glede na zaključke revizorja pri delovanju notranjih kontrol pa je odvisen tudi obseg preizkušanja podatkov. V primeru ustrezne vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol je obseg preizkušanja podatkov manjši. Da pa se lahko zanašamo na ustrezno vzpostavljene notranje kontrole, pa moramo v okviru revizije izvesti določene postopke. Tako se v okviru revizije, in sicer v delu preveritev vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol, predvsem srečujemo s problematiko, ali so kontrole ustrezno vzpostavljanje in delujoče. V okviru identifikacije vzpostavljenih notranjih kontrol je vedno težja ločitev na procesne in kontrolne aktivnosti. Kontrolna aktivnost je tista, na podlagi katere kasneje izvajamo preveritev delovanja vzpostavljenih notranjih kontrol. O tem pa mora obstajati tudi ustrezna sled. V določenih primerih je tudi problem pri zagotavljanju ustrezne revizijske sledi pri izvajanju kontrolnih aktivnosti, saj se le-te ne beležijo ustrezno.

V zaključnem delu bom uvodoma predstavil teoretične podlage o notranjih kontrolah. Podrobneje bom predstavil razumevanje notranjih kontrol ter njihov namen. Pojasnil in opisal bom komponente notranjih kontrol, delitev na procesne in kontrolne aktivnosti. Predstavil bom pomen revizijskih tveganj v okviru revidiranja računovodskih izkazov in s tem povezane mednarodne standarde revidiranja – predvsem standard MSR 315.

V drugem delu bom na praktičnem primeru apliciral uvodoma pojasnjeno podlago. Tako bom izvedel revidiranje ustreznosti vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol na področju zalog v proizvodni družbi na praktičnem primeru. Vključil bom predstavitev družbe, določil revizijske cilje v okviru revidiranja zalog, ocenil delovanje kontrolnega okolja v družbi. Nadaljeval bom s spoznavanjem cikla zalog, identifikacijo vzpostavljenih notranjih kontrol, ki bo zajemala tudi kontrolne cilje in uradne trditve. Drugi del naloge bom zaključil s testom identificiranih notranjih kontrol na področju zalog. Sledila bo ocena vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol na področju zalog v proizvodni družbi.

Zaključno delo bo izdelano na primeru družbe, ki se ukvarja s proizvodnjo barv, lakov in podobnih premazov, tiskarskih barv in kitov. Družba je srednje velika in je družba z omejeno odgovornostjo. Direktor družbe je tudi večinski lastnik. Poslovno leto družbe je enako koledarskemu letu. Družba

nabavlja material in surovino tako pri lokalnih dobaviteljih kot tudi pri dobaviteljih iz tujine. Prodajo vrši na domačem in tujem trgu. Zajeti bodo računovodski izkazi družbe za leto 2020. Praktičen primer revidiranja vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol bo tako narejena za leto 2020. Pri reviziji računovodskih izkazov so bila uporabljena takrat veljavna strokovna pravila.

Namen in cilj

Namen zaključnega dela je na praktičnem primeru podrobneje predstaviti postopke v okviru preveritev vzpostavitve in delovanje notranjih kontrol na področju zalog v proizvodni družbi. Na praktičnem primeru bo prikazan cikel zalog. Na podlagi cikla zalog v družbi bodo jasno ločene procesne aktivnosti in kontrolne aktivnosti. Šele dobro poznavanje samega procesa in kontrolnih aktivnosti nam omogoča preveritev ustreznosti vzpostavljenih notranjih kontrol ter nadalje tudi, ali notranje kontrole ustrezno delujejo.

Cilj zaključnega dela je tako na praktičnem primeru prikazati postopke v okviru preveritev vzpostavljenih in delujočih notranjih kontrol na področju zalog v proizvodni družbi, ki preprečujejo in odkrivajo napačne navedbe v uradnih trditvah v okviru procesa zalog v proizvodni družbi. Ugotovili bomo, ali ima družba ustrezno vzpostavljene notranje kontrole in ali so vzpostavljene notranje kontrole delujoče. Na podlagi preizkušanja notranjih kontrol bomo tako lahko zaključili, ali smo pridobili ustrezne revizijske dokaze o uspešnosti in učinkovitosti vzpostavljenih in delujočih notranjih kontrol na področju zalog v proizvodni družbi.

Predpostavke in omejitve

Predpostavke

V zaključnem delu bom izhajal iz naslednjih predpostavk:

- obravnavano bo poslovno leto 2020,
- uporabljena bo interna metodologija revizijske družbe,
- predhodni revizorjevi postopki so bili uspešno opravljeni (določanje pomembnosti in izvedbene pomembnosti, določitev revizijske strategije, določitev pomembnih postavk pri revidiranju družbe, revizijski načrt, pregled informacijskega okolja ...) Nepravilnosti niso bile ugotovljene.

Omejitve

V zaključnem delu se bom pri preučevanju zalog omejil na posebnosti revidiranja zalog materiala ter s tem povezano računovodsko postavko stroškov porabljenega materiala, zaradi česar bo tako naloga izdelana na prikazu revizijskih postopkov v okviru preveritev vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol na področju zalog v proizvodni družbi, in sicer na delu zalog materiala, ki se nanaša na prevzeme zalog materiala, manipulacijo z materialom (skladiščenje, interni premiki) ter porabo materiala v proizvodnji. V zaključnem delu bo aplicirana interna metodologija revizijske družbe.

1. Notranje kontrole

1.1 Kaj so notranje kontrole

Notranja kontrola je proces, ki ga vzpostavijo, uveljavijo in vzdržujejo pristojni za upravljanje, poslovodstvo in drugo osebje, da poskrbijo za sprejemljivo zagotovilo o uresničevanju ciljev organizacije glede zanesljivosti računovodskega poročanja, uspešnosti in učinkovitosti delovanja ter usklajenosti z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi (izraz »kontrole« se nanaša na katerokoli obliko ene sestavine ali več sestavin notranjega kontroliranja) (MSR 315, stran 5).

1.2 Namen notranjih kontrol

Notranje kontrole so ustvarjene in uporabljene z namenom preveritve poslovnih tveganj in tveganj pri delovanju, ki ogrožajo cilje organizacije v zvezi z (MSR 315, str. 32):

- zanesljivostjo računovodskega poročanja,
- uspešnostjo in učinkovitostjo delovanja,
- usklajenostjo z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi.

Načini, kako je notranje kontroliranje zasnovano, vzpostavljeno in vzdrževano, se razlikujejo glede na velikost in zapletenost organizacije.

Namen revidiranja notranjih računovodskih kontrol je v tem, da revizor s preveritvijo njihovega delovanja dobi zagotovilo, da v primeru učinkovitega delovanja notranjih računovodskih kontrol obstoja tudi verjetnost, da računovodske evidence in računovodski izkazi točno, popolno in natančno izražajo nastale poslovne spremembe. Ko revizor ugotovi, da se lahko zanese na učinkovito delovanje notranjih računovodskih kontrol, bo ustrezno temu tudi zmanjšal obseg preizkušanja podatkov v zaključni reviziji (Odar, 2007, str. 17).

1.3 Razumevanje notranjih kontrol

Revizorji morajo pridobiti razumevanje notranjih kontrol, ki so pomembne za revizijo (niso vse notranje kontrole pomembne za revizijo).

Razumevanje notranje kontrole organizacije pomeni, da revizor določi (identificira) potencialne napačne navedbe in faktorje, ki lahko vplivajo na ocenitev pomembno napačne navedbe. Prav tako vpliva na odločitev revizorja glede izvedbe nadaljnjih revizijskih postopkov, tj. vrsta, čas in obseg (*nature, timing and extent of further audit procedures*) (MSR 330, stran 5).

Revizorjevo profesionalno mnenje je tisto, ki določa, ali je notranja kontrola (posamična ali v zvezi z drugimi) relevantna za predmetno revizijo.

Za revizijo primerne kontrole – obstaja neposredna povezava med cilji organizacije in kontrolami, ki jih organizacija izvaja, da bi pridobila sprejemljivo zagotovilo o uresničevanju ciljev. Cilji organizacije in kontrole se nanašajo na računovodsko poročanje, poslovanje in skladnost s predpisi; vendar pa vsi ti cilji in kontrole ne sodijo v revizorjevo ocenjevanje tveganja (MSR 315, str. 37).

Dejavniki, ki lahko vplivajo na revizorjevo odločitev, ali je kontrola relevantna za predmetno revizijo ali ne, so (MSR 315, str. 37,38):

- pomembnost,
- bistvenost zadevnega tveganja,
- velikost organizacije,
- narava poslovanja organizacije, vključno z njeno organizacijo in značilnostmi lastništva,
- raznovrstnost in zapletenost poslovanja organizacije,
- ustrezne zakonske in regulativne zahteve,
- okoliščine in ustrezne sestavine notranjega kontroliranja,
- vrsta in zapletenost sistemov, ki so del notranjega kontroliranja v organizaciji, vključno z uporabo storitvenih organizacij,
- ali sploh in kako določena kontrola posamič ali v povezavi z drugimi prepreči ali odkrije in popravi pomembno napačno navedbo.

Revizor pridobi poznavanje notranjega kontroliranja, ki je pomembno za revizijo. Čeprav se večina kontrol, ki so primerne za revizijo, po navadi nanaša na računovodsko poročanje, pa niso vse kontrole, ki so povezane z računovodskim poročanjem, pomembne za revizijo (MSR 315, str. 8).

Stvar revizorjeve strokovne presoje je, ali je neka kontrola posamič ali v povezavi z drugimi primerna za revizijo.

1.4 Komponente notranjih kontrol

Notranje kontrole so razdeljene na 5 komponent (elementov), ki revizorju omogočajo presojo, kako bodo različne notranje kontrole organizacije vplivale na revizijo.

V sklopu faze revizije imenovane identifikacija in ocenitev tveganja, revizor pridobi razumevanje posamezne komponente notranjih kontrol.

1.4.1 Kontrolno okolje

Kontrolno okolje je temelj učinkovite notranje kontrole in ima običajno prodoren učinek na preostanek sistema notranjih kontrol organizacije. Pogosto določi »ton organizacije«.

- Odgovornost vodstva je, da vzpostavi kontrolno okolje in sistem pravilnikov ter politike organizacije, ki so usmerjeni v doseganje ciljev, ki se nanašajo na urejeno in učinkovito poslovanje organizacije – kulturo poštenosti in etičnega obnašanja.
- Kontrolno okolje vključuje vedenje, zavest in dejanja pristojnih za upravljanje in poslovanje, ki so povezani z notranjim kontroliranjem v organizaciji in njegovim pomenom zanjo.
- Kontrolno okolje odraža etično vedenje posloводства, ki nadalje vzpostavlja temelj za zaposlene glede načina, kako organizacija vodi poslovanje.

Revizor spozna okolje kontroliranja. Kot del tega poznavanja ovrednoti, ali (MSR 315, str. 8):

- je poslovanje pod nadzorom pristojnih za upravljanje ustvarilo in ohranjalo kulturo poštenosti in etičnega obnašanja,
- so sestavine okolja kontroliranja v celoti dovolj močne, da zagotavljajo ustrezno podlago za druge sestavine notranjega kontroliranja, in ali niso te druge sestavine oslABLJENE zaradi pomanjkljivega okolja kontroliranja.

Okolje kontroliranja zajema funkcije upravljanja in poslovanja ter vedenje, zavest in dejanja pristojnih za upravljanje in poslovanje, ki so povezani z notranjim kontroliranjem v organizaciji in

njegovim pomenom zanjo. Okolje kontroliranja vzpostavlja razpoloženje v organizaciji, ki vpliva na kontrolno zavest ljudi (MSR 315, str. 40,41).

Sestavine okolja kontroliranja, ki utegnejo biti pomembne pri spoznavanju okolja kontroliranja, obsegajo naslednje:

1. Medsebojno obveščanje in uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot – to so bistvene sestavine, ki vplivajo na uspešnost zasnove, upravljanja in spremljanja kontrol.

2. Uresničevanje pristojnosti – zadeve, kot sta poslovodska presoja ravni pristojnosti za posamezna dela in način, kako se na teh ravneh razlagajo zahtevane izkušnje in znanja.

3. Sodelovanje pristojnih za upravljanje – lastnosti pristojnih za upravljanje, kot so na primer:

- neodvisnost od posloводства,
- izkušnje in širina,
- obseg vključevanja in informacije, ki jih prejemajo, ter natančnost delovanja,
- primernost delovanja, vključno z ravni, do katere opozarjajo posloводство na težka vprašanja in o njih razpravljajo z njim, ter
- vzajemno delovanje z zunanjimi in notranjimi revizorji.

4. Način razmišljanja in slog delovanja posloводства – značilnosti, kot so na primer:

- način, kako posloводство sprejema poslovna tveganja in jih obvladuje,
- vedenje in ukrepanje posloводства v povezavi z računovodskim poročanjem,
- odnos do obdelovanja informacij, računovodskih funkcij in osebja.

5. Organizacijski ustroj – okvir, v katerem se načrtujejo, izvajajo, kontrolirajo in pregledujejo dejavnosti organizacije za doseganje njenih ciljev.

6. Dodeljevanje pooblastil in odgovornosti – zadeve, kot sta načina, kako so dodeljeni pooblastila in odgovornosti za poslovno delovanje in kako so vzpostavljeni odnosi pri poročanju in hierarhije pooblastil.

7. Usmeritve in prakse ravnanja s človeškimi viri – usmeritve in prakse, ki se nanašajo na primer na zaposlovanje, usmerjanje, usposabljanje, vrednotenje, svetovanje, napredovanje, nagrajevanje in popravljalne ukrepe.

Razumevanje kontrolnega okolja pomeni ocenjevanje,

- Ali je posloводство, pod nadzorom pristojnih za upravljanje, ustvarilo in ohranilo kulturo poštenosti in etičnega obnašanja,
- Ali kontrolno okolje zagotavlja primeren temelj za preostale komponente notranjih kontrol in ali so te druge komponente notranje kontrole kako prikrajšane zaradi pomanjkljivosti kontrolnega okolja.

Ob spoznavanju kontrolnega okolja organizacije revizor preuči naslednje elemente kontrolnega okolja in način, s katerim so bili inkorporirani v delovanje organizacije:

- obveščanje in uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot,
- pristojnost (commitment to competence),
- sodelovanje pristojnih za upravljanje,
- politika in način poslovoidenja posloводства,

- organizacijska struktura,
- dodelitev avtoritete in odgovornosti,
- človeški viri in postopki.

Pri tem je primeroma ponazoriti primere, ki jih je zabeležiti v kontrolno okolje:

- kdo je upravljalec,
- obstoj in pomen linije za »žvižgače«,
- odnos posloводства do notranjih kontrol,
- struktura in nadzor organov organizacije,
- prisotnost in vidnost nadzornih teles,
- vrednote organizacije in njihova prepoznavnost,
- kompetentnost vodilnih oseb in primernost njihovih opisov služb.

Okolje kontroliranja samo po sebi ne preprečuje ali odkriva in odpravlja pomembno napačne navedbe. Vendar pa lahko vpliva na revizorjevo ovrednotenje uspešnosti drugih kontrolnih mehanizmov (na primer spremljanja kontrol in delovanja določenih kontrolnih dejavnosti) in tako na revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe (MSR 315, str.43).

1.4.2 Ocenitev tveganja

Revizor spozna, ali obstoja v organizaciji postopek za (MSR 315, str. 8-9):

- prepoznavanje poslovnih tveganj, pomembnih za cilje računovodskega poročanja,
- presojo bistvenosti tveganj,
- oceno verjetnosti njihovega nastopa in
- odločanje o ukrepih za odziv na ta tveganja.

Postopek ocene tveganja posloводства organizacije tvori osnovo za odločitev posloводства, katera tveganja morajo biti nadzorovana in kontrolirana ter kateri so potrebni ukrepi. Revizor mora ugotoviti, ali ima organizacija postopke:

- za ugotovitev poslovnih tveganj v zvezi z računovodskim poročanjem,
- za oceno bistvenosti tveganja,
- za oceno verjetnosti pojava tveganja,
- za odločanje glede ugotovljenih tveganj.

Postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji sestavlja osnovo za to, kako posloводство ugotavlja tveganja, ki naj bi jih obvladovalo. Če je ta postopek primeren glede na okoliščine, vključno z vrsto, velikostjo in zapletenostjo organizacije, pomaga revizorju pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe. Ali je potek ocenjevanja tveganj v organizaciji primeren okoliščinam, je stvar presoje (MSR 315, str. 44).

1.4.3 Spremljanje in nadziranje

Revizor spozna glavne načine delovanja, ki jih organizacija uporablja za spremljanje notranjega kontroliranja računovodskega poročanja, vključno s tistimi, ki so povezani s kontrolnimi dejavnostmi, pomembnimi za revizijo, in načine, kako organizacija vzpostavlja popravne mehanizme za pomanjkljivost v njenih kontrolah. Če je v organizaciji vzpostavljeno notranje revidiranje, revizor

spozna naravo nalog notranjega revidiranja, njegov položaj v organizaciji in delovanje notranjega revidiranja oziroma delovanje, ki bi ga notranje revidiranje moralo zagotavljati (MSR 315, str. 11).

Revizor spozna vire informacij, ki so uporabljeni pri spremljanju kontrol v organizaciji, in osnove, ki poslovodstvu služijo za presojo, da so informacije dovolj zanesljive za ta namen (MSR 315, str. 11).

Spremljanje kontrol je proces ocenjevanja uspešnosti delovanja notranjega kontroliranja v času. Zajema občasno presojanje uspešnosti kontrol in izvajanje potrebnih popravkov. Poslovodstvo opravlja spremljanje kontrol sproti, s posebnim presojanjem ali s kombinacijo obojega. Sprotno spremljanje je pogosto vgrajeno v običajno ponavljajoče se delovanje organizacije in zajema redno upravljanje in nadziranje (MSR 315, str. 51).

Poslovodsko spremljanje lahko zajema uporabo informacij iz medsebojnega obveščanja z zunanjimi osebami, kot so pritožbe kupcev in pripombe regulatorja, ki lahko nakazujejo probleme ali osvetljujejo področja, ki jih je treba izboljšati (MSR 315, str. 51).

1.4.4 Kontrolne aktivnosti

Kontrolne aktivnosti so tista pravila in postopki, ki zagotavljajo, da so direktive poslovodstva izvršene, tako na stopnji organizacije kakor na stopnji posameznega cikla (*entity level and activity level*).

Primeri kontrolnih aktivnosti vsebujejo aktivnosti, ki se nanašajo na avtorizacijo, pregled uspešnosti, obdelavo informacij, fizične kontrole in ločitev nalog (*segregation of duties*).

Kontrolne aktivnosti se pogosto nanašajo na tisto, kar lahko »gre narobe« znotraj procesa organizacije.

V sklopu kontrolnih aktivnosti se revizor osredotoča na kontrolne aktivnosti, ki so relevantne za revizijo.

Revizor načrtuje in opravi preizkuse kontrol, da bi pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede uspešnosti delovanja kontrol, če (MSR 330, str. 6):

- revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev vključuje pričakovanje, da kontrole delujejo uspešno (to je revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol pri določanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov),
- postopki preizkušanja podatkov sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev.

1.4.5 Informacijski sistem (informacije in komunikacija)

Revizorjevo razumevanje informacijskega in komunikacijskega procesa organizacije je razdeljeno na 3 glavna področja:

1.4.5.1 Informacijski sistem

Informacijski sistem, ki ustreza računovodskemu poročanju in ga sestavljajo postopki in zapisi ustanovljeni z namenom sprožitve, zapisa, procesa in poročila transakcij organizacije in z namenom zagotovitve kredibilnosti povezanih sredstev, obveznosti in kapitala.

Informacijski sistem, ki ustreza računovodskemu poročanju (Information system relevant to financial reporting): Sestavni del notranjega kontroliranja, ki zajema sistem računovodskega poročanja in ga sestavljajo vzpostavljeni postopki in evidence za nastajanje, zapisovanje, obdelovanje in sporočanje poslov organizacije (kot tudi dogodkov in okoliščin) ter za ohranjanje odgovornosti za z njimi povezana sredstva, dolgove in kapital (Razlagalni slovar 2009, str. 12).

Primeri informacijskega sistema, ki ustreza računovodskemu poročanju so:

- glavna knjiga,
- obvladovanje zalog,
- sistem naročil in izdanih računov,
- sistem obračuna proizvodnje,
- sistem obračuna plač.

1.4.5.2 Komunikacija

Revizor pridobi razumevanje načina organizacije v zvezi z načinom obveščanja glede računovodskega poročanja in o pomembnih zadevah, ki se nanašajo na računovodsko poročanje.

Vrste komunikacije: v obliki priročnikov, ki so lahko elektronski, ustni ali preko aktivnosti posloводства.

Revizor spozna, kako organizacija obvešča o vlogi in nalogah računovodskega poročanja ter o pomembnih zadevah, ki se nanašajo na računovodsko poročanje, vključno z (MSR 315, str. 10): a) medsebojnim obveščanjem med poslovdstvom in pristojnimi za upravljanje in

b) zunanjim obveščanjem, kot je obveščanje regulativnih organov.

Obveščanje o vlogah v računovodskem poročanju in o odgovornostih v organizaciji ter o bistvenih zadevah v zvezi z računovodskim poročanjem obsega tudi zagotavljanje in spoznavanje posameznih vlog in odgovornosti, ki se nanašajo na notranje kontroliranje računovodskega poročanja. Vključuje zadeve, kot so obseg, do katerega je osebje seznanjeno s tem, kako so njegove naloge v sistemu računovodskega poročanja povezane z delom drugih, in načini poročanja o izjemah ustrezni višji ravni znotraj organizacije. Obveščanje ima lahko obliko priročnikov o usmeritvah organizacije in priročnikov računovodskega poročanja. Odprti kanali obveščanja pomagajo zagotoviti, da so izjeme sporočene in obravnavane (MSR 315, str. 48).

1.4.5.3 Splošne kontrole informacijskega okolja (ITGCs)

ITGCs so pravilniki in postopki, ki se nanašajo na uporabo in podpirajo učinkovito delovanje informacijskega sistema.

ITGCs imajo včasih neposreden učinek na zanesljivost drugih kontrol, zaradi česar je nujno razumeti, kako je družba odreagirala na tveganja, ki izhajajo iz IT.

Uporaba informacijske tehnologije vpliva na način izvajanja kontrolnega delovanja. Z revizorjevega stališča so kontrole nad sistemi informacijske tehnologije uspešne, če ohranjajo neoporečnost informacij in varnost podatkov, ki jih taki sistemi obdelujejo, in obsegajo učinkovite splošne kontrole informacijske tehnologije in kontrole uporabnostnih rešitev. Splošne kontrole informacijske tehnologije so usmeritve in postopki, ki se nanašajo na številne uporabnostne računalniške rešitve in podpirajo uspešno delovanje kontrol v njih. Veljajo za sisteme glavnih računalnikov, malih računalnikov

in uporabniških terminalov. Splošne kontrole informacijske tehnologije, ki ohranjajo neoporečnost informacij in varnost podatkov, na splošno vključujejo kontrole nad (MSR 315, str. 50):

- podatkovnim središčem in delovanjem omrežja,
- pridobivanjem, spreminjanjem in ohranjanjem sistemskih programov,
- spreminjanjem uporabniških programov,
- varnostjo dostopa,
- pridobivanjem, razvijanjem in vzdrževanjem sistemske programske opreme.

1.5 Predstavitev kontrol in kontrolnih aktivnostih

Kontrolne aktivnosti se pojavljajo tako na ravni organizacije (*entity level*), kakor na stopnji posameznega cikla (*activity level*) in se v nadaljevanju razlikujejo glede na njuno naravo.

1.5.1 O procesih in kontrolnih aktivnostih

PROCES = vrsta akcij, ki lahko vključujejo kontrolne aktivnosti, ki so izvršene z namenom doseganja določenega cilja. Primer tega je lahko začetek transakcije do končanja le-te z zapisom v informacijski računovodski sistem, do priprave računovodskega izkaza na podlagi tega računovodskega zapisa.

KONTROLA = preprečitev, zaznava ali korekcija pomembno napačne navedbe v računovodskem izkazu.

1.5.2 Predstavitev ELC in ALC kontrol

Kontrole se lahko podrobneje pojavijo na stopnji poslovanja – t. i. level activity kontrole (ALCs) ali pa na višji stopnji delovanja organizacije, tj. na stopnji nadzora posloводства in se imenuje entity level kontrole (ELCs).

ELCs = so višje stopnje kontrol, ki jih uporablja posloводство z namenom vodenja poslov. Pogosto nastavijo ton in ustanovijo pričakovanja kontrolnega okolja organizacije. Nekatere ELC kontrole nadzorujejo obseg, do katerega so ta »ton« in ta pričakovanja izpolnjena, druge omogočajo poslovodstvu, da nadzoruje finančno uspešnost organizacije.

ALCs = so kontrole, ki se pojavljajo znotraj posamičnih poslovnih dogodkov in vključujejo pravila in postopke, ki so namenjeni temu, da so dejanske transakcije primerno beležene v knjigah in zapisih.

ELCs, ki so nepovezane s kontrolnimi aktivnostmi: revizorjevo razumevanje kontrolnega okolja, procesa ocene tveganja organizacije, nadzora kontrol, informacijskega in komunikacijskega procesa lahko vsebuje pomembne ELC. Ne glede na to imajo lahko ELC-ji iz teh elementov notranje kontrole posredni učinek na verjetnost, da so napačne navedbe preprečene ali zaznane pravočasno. Glede na naravo teh elementov (komponent) so ELC-ji, ki se pojavljajo na tej stopnji, po navadi zelo široki. To pomeni, da nimajo potrebnega neposrednega učinka na katerokoli računovodsko postavko (*FSA*), zaradi česar bi bilo tveganje napačne navedbe zmanjšano v posledici njihovega obstoja. Čeprav ELC-ji, ki so identificirani v komponentah notranjih kontrol, ne morejo zmanjšati obsega revizije, lahko odsotnost ELC-jev poveča obseg potrebnega dela. Primeroma je navesti: V kolikor ima organizacija kodeks ravnanja organizacije, to predstavlja ELC znotraj komponent notranjih kontrol. Ne glede na to da obstoj

tovrstnega kodeksa ne more zmanjšati obsega potrebne revizije, odsotnost tovrstnega kodeksa lahko pomeni potencialen RMM in lahko vpliva na vrsto in obseg predvidene revizije.

V okviru revizijske metodologije razpolagamo z ELC vprašalnikom.

ELCs, ki so povezane s kontrolnimi aktivnostmi: mogoče je identificirati ELC-je znotraj katerekoli komponente notranje kontrole, vendar le tiste, ki so identificirane v sklopu kontrolnih aktivnosti, lahko neposredno preprečijo ali zaznajo tveganje pomembno napačne navedbe v sklopu FSA navedb.

Če takšne ELC delujejo zadosti natančno, da zmorejo znižati tveganje za pomembno napačne navedbe v določeni poslovodski trditvi oziroma revizijskem cilju (assertion), potem se je mogoče nanje zanesti in zmanjšati obseg potrebne revizije. Primeroma: poslovodstvo lahko izvaja mesečne preglede dejanskih finančnih rezultatov v primerjavi s prejšnjim mesecem ali mesecem v prejšnjem letu. Takšen pregled bi moral vsebovati raziskavo vsakršnega odstopanja od pričakovanega rezultata in korektivne ukrepe, če so potrebni. V kolikor je mogoče identificirati tako natančne ELC-je, načeloma niso potrebne druge detajlnejše kontrole.

ALCs: se pojavijo na stopnji delovanja organizacije in obstajajo le znotraj kontrolnih aktivnosti komponent notranje kontrole. Pojavijo se znotraj posameznih ciklov poslovanja in vključujejo pravila in postopke, ki zagotavljajo, da so posamezne dejanske transakcije primerno zabeležene v knjigah in zapisih. ALC-ji so zelo detajlne kontrole, ki delujejo z visoko stopnjo natančnosti. Posamezen ALC se bo pojavil le znotraj posameznega cikla.

ALC-je se preverja le na tistih mestih, kjer so ELC-ji nezadostni.

1.5.3 Preventivne in detektivne kontrole (preventivne in zaznavne kontrole)

Kontrole so zasnovane z namenom preprečitve, zaznave ali korekcije napačne navedbe.

Ločimo preventivne in zaznavne kontrole.

Preventivne:

- preprečuje nastanek napak in napačnih navedb,
- pojavijo se, preden pride do napake oziroma neprimerne akcije.

Zaznavne (Detective):

- zaznava že nastalih napak in napačnih navedb,
- pojavijo se po nastanku napake oziroma neprimerne akcije.

1.5.4 Ročne in avtomatske kontrole

Kontrole se delijo tudi na ročne in avtomatske kontrole. Ta delitev je relevantna za postopek ocene tveganja.

AVTOMATSKE KONTROLE = opravljene so s strani računalnika in so vedno opravljene na enak način (razen če so reprogramirane). Opravljene so brez kakršnekoli ročne intervencije.

ROČNE KONTROLE = so opravljene s strani človeka, neodvisno od računalniškega sistema in lahko vključujejo presojo. Zaradi človeškega elementa, lahko pride do odstopanj pri vsakokratni izvedbi kontrole.

2. Revizijski postopki pri preveritvi vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol na področju zalog v proizvodni družbi

2.1 Predstavitev družbe

Družba ABC se ukvarja s proizvodnjo barv, lakov in podobnih premazov, tiskarskih barv in kitov. Družba je srednje velika in je družba z omejeno odgovornostjo. Direktor družbe je tudi večinski lastnik (nad 90 %). Lastnica preostalega deleža je vodja računovodstva in financ. Poslovno leto družbe je enako koledarskemu letu. Podjetje je bilo ustanovljeno leta 2000. Oba lastnika sta v družbi od ustanovitve. Na dan 31. 12. 2020 je v družbi 55 zaposlenih.

Družba strmi k temu, da večino materiala in surovine nabavlja pri lokalnih dobaviteljih. Ker pa gre pri določenih materialih za posebne surovine, je mogoče le-te nabaviti iz tujine. Družba ima oblikovano »košarico« ključnih surovin, v katero so uvrščene različne surovine in materiali, ki so pomembni za družbo. V ta sklop zalog se uvršča 10 različnih materialov in surovin. Za te materiale in surovine ima družba sklenjene nabavne pogodbe z različnimi dobavitelji. Družba redno spremlja gibanje nabavnih cen na trgu, dobavnih rokov ter prognozo cen za naprej. Cene ključnih surovin na trgu se že dlje časa gibajo neenakomerno. Pri čemer ni zaznati značilnega cikličnega gibanja cen. Zaradi vsega tega družba izvaja večja naročila nabav ključnih surovin ob ugodnih cenah na trgu. Družba ima tako relativno visoko stanje zalog, predvsem če ob tem upoštevamo kazalnik koeficienta obračanja zalog materiala za leti 2020 in 2019. Ker so dobavni roki pri določenih ključnih surovinah daljši, nabavne cene pa se znajo na trgu hitro spremeniti, ima družba za košarico ključnih surovin postavljeno varnostno višino teh zalog visoko.

Prodaja se v družbi deli na dva dela, in sicer na prodajo na domačem trgu in prodajo v tujini. Na domačem trgu družba ustvari 45 % celotne prodaje in na tujem trgu 55 % celotne prodaje. Prodaja na domačem trgu se vrši do končnih uporabnikov. Na tujem trgu pa se prodaja vrši preko poslovnih partnerjev oziroma distributorjev. Praviloma je v vsaki državi en poslovni partner oziroma distributer.

V okviru naloge bodo zajeti računovodski izkazi družbe za leto 2020.

Tabela 1: Bilanca stanja družbe na dan 31. 12. 2020

BILANCA STANJA	Na dan 31. 12. 2020	Na dan 31. 12. 2019
SREDSTVA	8.267.790	8.454.894
A. Dolgoročna sredstva	2.470.300	2.587.485
I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	12.565	7.829
II. Opredmetena osnovna sredstva	2.453.871	2.575.792
IV. Dolgoročne finančne naložbe	3.864	3.864
B. Kratkoročna sredstva	5.780.398	5.853.707
II. Zaloge	3.747.758	3.514.269
1. Material	1.884.753	1.904.191
2. Nedokončana proizvodnja	213.960	219.257
3. Proizvodi	904.001	843.376
4. Trgovsko blago	520.088	460.128
5. Predujmi za zaloge	224.956	87.317
III. Kratkoročne finančne naložbe	101.138	106.575
IV. Kratkoročne poslovne terjatve	1.489.698	1.825.861
V. Denarna sredstva	441.804	407.002
C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	17.093	13.702
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	8.267.789	8.454.894
A. Kapital	4.966.023	4.761.742
B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	69.748	0
C. Dolgoročne obveznosti	465.132	701.825
I. Dolgoročne finančne obveznosti	465.132	701.825
Č. Kratkoročne obveznosti	2.766.876	2.990.963
II. Kratkoročne finančne obveznosti	236.688	458.599
III. Kratkoročne poslovne obveznosti	2.530.188	2.532.364
D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	11	364

Tabela 2: Izkaz poslovnega izida za leto 2020

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	Leto 2020	Leto 2019
1. Čisti prihodki od prodaje	12.243.008	11.907.892
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	55.327	34.143
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)	63.582	65.721
Kosmati donos iz poslovanja	12.361.918	12.007.755
5. Stroški blaga, materiala in storitev	9.881.831	9.587.102
a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	8.373.618	7.894.698
b) Stroški storitev	1.508.212	1.692.403
6. Stroški dela	1.619.030	1.540.307
7. Odpisi vrednosti	427.593	360.823
8. Drugi poslovni odhodki	19.650	21.576
Poslovni izid iz poslovanja	413.815	497.947
10. Finančni prihodki iz danih posojil	755	1.843
11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	5.753	7.413
13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	22.205	31.319
14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	14.066	7.053
Poslovni izid iz rednega delovanja	384.052	468.831
15. Drugi prihodki	11.052	12.443
16. Drugi odhodki	46.714	14.954
17. Davek iz dobička	74.893	102.989
19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	273.498	363.332

V bilanci stanja so na dan 31. 12. 2020 izkazane zaloge v skupni vrednosti 3.747 T EUR, od tega zaloge materiala v višini 1.885 T EUR, zaloga nedokončane proizvodnje v višini 214 T EUR, zaloge gotovih proizvodov v višini 904 T EUR, zaloge trgovskega blaga v višini 520 T EUR in predujmi za zaloge v višini 225 T EUR.

V okviru izkaza poslovnega izida za leto 2020 pa so zaloge glede na temo zaključnega dela povezane predvsem z naslednjimi postavkami, in sicer sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje v višini 55 T EUR, nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala v višini 8.374 T EUR (od tega znašajo stroški materiala v višini 6.451 T EUR).

2.2 Pomembnost

Okviri računovodskega poročanja pogosto obravnavajo zamisel pomembnosti v kontekstu priprave in predstavitve računovodskih izkazov. Čeprav lahko različni okviri računovodskega poročanja obravnavajo pomembnost z različnimi izrazi, na splošno pojasnjujejo, da (MSR 320, str. 4):

- se napačne navedbe, vključno z opustitvami, štejejo za pomembne, če bi lahko upravičeno pričakovali, da posamično ali skupaj vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi računovodskih izkazov;
- se presoje o pomembnosti sprejemajo v odvisnosti od razmer v okolju ter glede na velikost in vrsto napačne navedbe ali kombinacije obeh;
- so presoje o zadevah, ki so pomembne za uporabnike računovodskih izkazov, zasnovane na upoštevanju splošnih potreb uporabniških skupin v zvezi računovodskimi informacijami.

Revizorjeva določitev pomembnosti je stvar strokovne presoje in nanjo vpliva revizorjevo dojemanje potreb uporabnikov računovodskih izkazov v zvezi z računovodskimi informacijami. V tem kontekstu je primerno, da revizor predpostavlja, da uporabniki (MSR 320, str. 5):

- zadovoljivo poznajo poslovne in gospodarske dejavnosti ter računovodenje in so pripravljeni primerno prizadevno proučiti informacije v računovodskih izkazih;
- razumejo, da so računovodski izkazi pripravljeni, predstavljeni in revidirani glede na stopnje pomembnosti;
- priznavajo negotovosti pri merjenju zneskov, ki temeljijo na ocenah, presojah in upoštevanju bodočih dogodkov;
- sprejemajo razumne gospodarske odločitve na podlagi informacij v računovodskih izkazih.

Revizor uporablja zamisel pomembnosti tako pri načrtovanju kot pri izvajanju revizije ter pri vrednotenju učinkov ugotovljenih napačnih navedb na revizijo in morebitnih neugotovljenih napačnih navedb na računovodske izkaze ter pri oblikovanju mnenja v revizorjevem poročilu (MSR 320, str. 5).

Dodatno je Slovenski inštitut za revizijo sprejel metodološke usmeritve in izhodišča, v okviru katerih se lahko giblje revizorjeva strokovna presoja pri določanju pomembnosti na ravni računovodskih izkazov (SIR, 2014, stran 2). Kar smo tudi upoštevali v okviru izračuna pomembnosti.

Za naš primer smo glede na računovodske izkaze družbe in poznavanje družbe kot osnovo za določitev pomembnosti izbrali višino prihodkov od prodaje. Po metodologiji revizijske družbe so čisti prihodki od prodaje najbolj primerna osnova, saj so v našem primeru prihodki od prodaje med leti najbolj stabilni. Pomembnost se določi v višini od 0,5 do 3 % od osnove (čisti prihodki od prodaje).

Kadar je dobiček preveč nestanovitno, se pri družbi z običajno tržno dejavnostjo, s katero ustvarja prihodke iz naslova prodaje, pomembnost izračuna na podlagi prihodkov od prodaje. Pri zbiranju odstotka je treba upoštevati kvalitativne dejavnike (lastništvo, uporabnike računovodskih informacij itd.), delež pa naj bi znašal od 0,8 do 5 %. Pri tem se praviloma odstotek zmanjšuje z rastjo prihodkov. Prav tako se lahko uporabi višji odstotek (vendar ne več kot 5 %) pri družbah z enim lastnikom, kjer lastnik jamči za vse obveznosti te družbe. Glede na višino prihodkov v našem primeru sta primerna dva razpona, in

sicer razpon v okviru prihodkov od prodaje od 8 M EUR do 12 M EUR, uporabljen % znaša od 1,7 do 2 %, ter naslednji višji razpon, prihodki od prodaje od 12 M EUR do 25 M EUR, znaša razpon od 1,5 do 1,7 %.(SIR, 2014, stran 2).

Glede na metodologijo revizijske družbe in smernice SIR smo za izračun pomembnosti izbrali 2 %. Enak odstotek je bil uporabljen v reviziji računovodskih izkazov za preteklo poslovno leto. Za izbran odstotek smo se odločili, ker ima družba enega večinskega lastnika (preko 90 %), lastnik je hkrati direktor družbe. Delež finančnih obveznosti je nizek in znaša 8,5 % glede na celotno vrednost obveznosti do virov sredstva. Višino prihodkov smo zaokrožili na 12 M EUR, kar znaša ob 2 % 240 T EUR.

Načrtovanje revizije izključno za odkrivanje posameznih pomembnih napačnih navedb zanemarija dejstvo, da lahko skupen znesek posameznih nepomembnih napačnih navedb povzroči pomembno napačne računovodske izkaze ter ne pušča manevrskega prostora za možne neodkrita napačna navedbe. Izvedbena pomembnost (izražena, kot je opredeljena, z enim zneskom ali več zneski) je določena tako, da na primerno nizko raven zmanjša verjetnost, da bi skupen znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb v računovodskih izkazih presegel pomembnost za celoto računovodskih izkazov. Podobno je izvedbena pomembnost v razmerju z ravni pomembnosti, določeno za določeno vrsto poslov, saldo na kontu ali razkritje, postavljena tako, da na primerno nizko raven zmanjša verjetnost, da bi skupen znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb za posebno vrsto poslov, saldo na kontu ali razkritje presegel raven pomembnosti za to posebno vrsto poslov, saldo na kontu ali razkritje. Določanje izvedbene pomembnosti ni preprost mehaničen izračun in vključuje uporabo strokovne presoje. Nanj vplivajo revizorjevo poznavanje organizacije, dopolnjeno med izvajanjem postopkov za oceno tveganj, ter vrsta in obseg ugotovljenih napačnih navedb pri predhodnih revizijah in posledično revizorjeva pričakovanja glede napačnih navedb v tekočem obdobju (MSR 320, str. 13).

Izvedbena pomembnost je glede na metodologijo revizijske družbe znotraj razpona med 50 in 90 %. Predvsem je to odvisno od naslednjih faktorjev: ali so bile v preteklosti ugotovljene napake (popravljene, nepopravljene), ali je v okviru računovodskih izkazov veliko računovodskih ocen, učinkovitost notranjih kontrol, kompleksnost poslovanja družbe.

Poleg pomembnega zneska za celoto računovodskih izkazov je v skladu z MSR 320 treba opredeliti tudi znesek ali zneske izvedbene pomembnosti, ki jo revizor določi nižje, kot je pomembnost za celoto računovodskih izkazov, tako, da zmanjša na primerno nizko raven verjetnost, da bi skupen znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb presegel pomembnost za celoto računovodskih izkazov. Kjer je to primerno, se izvedbena pomembnost nanaša tudi na znesek ali zneske, ki jih revizor določi nižje od ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja. Znesek izvedbene pomembnosti v nobenem primeru ne more biti višji od 75 % zneska pomembnosti, veljavne za celoto računovodskih izkazov(SIR, 2014, stran 3).

Glede na metodologijo revizijske družbe in smernice SIR smo za izračun izvedbene pomembnosti izbrali 75 %. V preteklih revizijah niso bile ugotovljene pomembne napake ali nepravilnosti (lista nepopravljenih in popravljenih napak je bila preteklo leto prazna). Število računovodskih ocen je nizko. Okolje kontroliranja je stabilno z učinkovitimi notranjimi kontrolami. Vzpostavljene notranje kontrole za preprečevanje in odkrivanje pomembnih napak v računovodskih izkazih ocenjujemo kot primerne. Naša pričakovanja glede preseganja skupnega zneska napačnih navedb (nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb) v računovodskih izkazih v tekočem obdobju nad uporabljeno pomembnostjo ocenjujemo kot nizka. V okviru analize računovodskih izkazov tekočega leta in primerjalnega leta niso bili zaznani dogodki/odstopanja, ki bi pomembno vplivala na oceno tveganja napak. V kolikor bodo med revizijo računovodskih izkazov zaznani dogodki, ki bi imeli velik vpliv na oceno tveganja napak, bomo izvedli ponovno presojo glede uporabljene pomembnosti in potrebe po spremembi le-te. Izvedbena pomembnost je bila izračunana v višini 180 T EUR (75 % od pomembnosti).

Najmanjši znesek napake, na katerega je treba opozoriti naročnika in ga je revizor dolžan določiti v skladu z MSR 450, ne sme presegati 5 % zneska pomembnosti za celoto računovodskih izkazov. (SIR, 2014, stran 3). Tudi po metodologiji revizijske družbe najmanjši znesek napake ne sme presegati 5 % od zneska pomembnosti. Kar v našem primeru znaša 12 T EUR.

2.3 Revizijski načrt, revizijska tveganja in revizijski cilji pri revidiranju zalog

Pri predstavitvi, da so računovodski izkazi v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, postavlja poslovodstvo posredno ali izrecno uradne trditve, ki se nanašajo na priznavanje, merjenje in predstavljanje posameznih vrst poslov in dogodkov, saldov na kontih in razkritij (MRS 315, 55).

Uradne trditve, ki jih uporablja revizor pri proučevanju različnih vrst morebitnih napačnih navedb, ki se lahko pojavijo, so razvrščene v naslednje skupine (MRS 315, 56):

1. Uradne trditve o vrstah poslov in dogodkov ter z njimi povezanih razkritjih v revidiranem obdobju:

- nastanek – posli in dogodki, ki so bili vpisani ali razkriti, so se zgodili in taki posli in dogodki pripadajo organizaciji;
- popolnost – vsi posli in dogodki, ki jih je treba vpisati, so vpisani in vsa z njimi povezana razkritja, ki morajo biti vključena v računovodske izkaze, so vključena;
- točnost – zneski in drugi podatki, ki se nanašajo na vpisane posle in dogodke, so bili ustrezno vpisani in z njimi povezana razkritja so bila ustrezno izmerjena in opisana;
- časovna uvrstitev – posli in dogodki so bili vpisani v pravilno obračunsko obdobje;
- razvrstitev – posli in dogodki so bili vpisani na pravilne konte;
- predstavitev – posli in dogodki so pravilno združeni ali razdruženi in jasno opisani, z njimi povezana razkritja pa so pomembna in razumljiva v okviru zahtev primernega okvira računovodskega poročanja.

2. Uradne trditve o saldih na kontih in z njimi povezana razkritja ob koncu obdobja:

- obstoj – sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu obstajajo,
- pravice in obveze – organizacija poseduje ali obvladuje pravice v zvezi s sredstvi, obveznosti pa so obveza organizacije;
- popolnost – vsa sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu, ki naj bi bili vpisani, so tudi vpisani, in vsa z njimi povezana razkritja, ki naj bi bila vključena v računovodske izkaze, so vključena;
- točnost – vrednotenje in razporeditev – sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu so vključeni v računovodske izkaze z ustreznimi zneski in vse iz tega izhajajoče prilagoditve vrednotenja in razporeditev so ustrezno vpisane, z njimi povezana razkritja pa so ustrezno izmerjena in opisana;
- razvrstitev – sredstva, obveznosti in lastniški deleži so bili vpisani na pravilne konte;
- predstavitev – sredstva, obveznosti in lastniški deleži so bili ustrezno združeni ali razdruženi in jasno opisani, z njimi povezana razkritja pa so ustrezna in razumljiva v okviru zahtev primernega okvira računovodskega poročanja.

Glede na računovodske izkaze družbe in izračunanega zneska pomembnosti smo kot pomembne postavke v računovodskih izkazih opredelili zaloge, stroške materiala ter nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga. Določanje preostalih pomembnih postavk v računovodskih izkazih presega namen in cilj zaključnega dela. Za pomembne postavke v računovodskih izkazih smo opredelili revizijske cilje.

Tabela 3: Postavke v računovodskih izkazih in revizijski cilji

Postavka v računovodskih izkazih	Na dan 31. 12. 2020 (za BS) Za leto 2020 (za IPI)	Na dan 31. 12. 2019 (za BS) Za leto 2019 (za IPI)	Popolnost	Obstoj	Točnost	Vrednotenje	Pravice /obveza	Razvrstitev / Predstavitev	Nastanek in časovna uvrstitev
Zaloge (BS)	3.747.758	3.514.269	DA	DA	DA	DA	DA	DA	Ni relevantno
Stroški materiala (IPI)	6.451.000	6.090.000	DA	Ni relevantno	DA	Ni relevantno	NE	DA	DA
Nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga in materiala (IPI)	1.923.000	1.805.000	DA	Ni relevantno	DA	Ni relevantno	NE	DA	DA

2.3.1 Revizijski načrt

V zaključnem delu smo se omejili na revidiranje zalog, in sicer preveritev vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol na področju zalog v proizvodni družbi.

V okviru revizijskega načrta smo določili pomembne postavke v računovodskih izkazih, uradne trditve za izbrane računovodske postavke ter ocenili ravni tveganja pri kontroliranju za izbrane računovodske postavke pred testiranjem notranjih kontrol. Izvedli bomo popis cikla zalog, identificirali kontrolne aktivnosti oziroma aktivnosti vzpostavljenih notranjih kontrol in identificirali potencialna tveganja oziroma morebitne potencialne nepravilnosti in napake pri izvajanju procesnih aktivnosti v ciklu zalog.

V okviru identifikacije zalog bomo določili, s katerimi uradnimi trditvami je notranja kontrola povezana. Sledil bo preizkus notranjih kontrol in naš zaključek. Podali bomo sklep ocene ravni tveganja pri kontroliranju.

2.3.2 Vzorčenje

Revizijsko vzorčenje omogoča revizorju, da pridobi in ovrednoti revizijske dokaze o nekaterih značilnostih izbranih postavk, da lahko oblikuje ali si pomaga oblikovati sklepe glede populacije, iz katere izvira vzorec. Revizijsko vzorčenje je mogoče izvajati z uporabo nestatističnih ali statističnih načinov vzorčenja (MSR 530, stran 9).

Statistično vzorčenje – način vzorčenja, katerega značilnosti sta:

- i) naključna izbira vzorca in
- ii) uporaba teorije verjetnosti za vrednotenje izidov iz vzorcev pa tudi za merjenje tveganja pri vzorčenju.

Način vzorčenja, ki nima značilnosti iz (i) in (ii), se šteje za nestatistično vzorčenje. (MSR 530, stran 6).

Za preizkušanje kontrol ni potrebna nobena izrecna projekcija odstopanj, saj je stopnja odstopanja vzorca tudi projicirana stopnja odstopanja za populacijo kot celoto. MSR 330 daje navodila za primer, da so odkrita odstopanja od kontrol, na katere se namerava revizor zanašati (MSR 530, stran 12).

V okviru testiranja vzpostavljenih notranjih kontrol v družbi se srečujemo z notranjimi kontrolami, ki se ne izvajajo pogosto. Frekvenca oziroma pogostost teh kontrol je od 1, v primeru da je kontrola letna, do največ 52, v primeru, da je kontrola tedenska. Velikokrat so enote v vzorcu v okviru postopka preizkuševanja notranjih kontrol izbrane z metodo nestatističnega vzorčenja. V teh primerih gre majhne populacije.

Med prednosti pri uporabi nestatističnega vzorčenja spadata enostavnejša uporaba in krajši čas, potreben za izvedbo. Oblikuje se lahko nestatistična rešitev, ki je prav tako uspešna, kakor uporaba statističnega vzorčenja (Taylor, Glezen, 1996, str. 248).

V okviru interne metodologije revizijske družbe so predvideni okvirji velikosti vzorca glede na frekvenco in velikost populacije. Prav tako pa je združenje AICPA za notranje kontrole, ki se ne izvajajo pogosto, oblikovalo predloge o velikosti vzorcev, ki bi jih naj revizorji upoštevali pri postopkih preizkušanja delovanja notranjih kontrol. V spodnji tabeli so predstavljeni minimalni okvirji velikosti vzorcev po AICPA združenju ter po interni metodologiji revizijske družbe.

Tabela 4: Velikost vzorcev

Frekvenca in velikost populacije	Velikost vzorca AICPA	Metodologija revizijske družbe
Letna (1)	n/a	1
Kvartalna (4)	2	1–2
Mesečna (12)	2-4	2–4
Polmesečna (24)	3-8	n/a
Tedenska (52)	5-9	5–8
Ponavljajoča (približno 350)	n/a	14–25
Ponavljajoča (približno 500)	n/a	14–45

Vir: AICPA, 2019 stran 8 in interna metodologija revizijske družbe

2.3.3 Revizijska tveganja

Revizijsko tveganje (RT) je tveganje, da bo revizor izrazil neprimerno revizijsko mnenje, kadar so računovodski izkazi pomembno napačni. Revizijsko tveganje je odvisno od tveganj pomembno napačne navedbe (TPNN) in od tveganja pri odkrivanju (TO) (Skitek, 2016, stran 2).

Tveganje pomembno napačne navedbe (*Risk of material misstatement*) je tveganje, da vsebujejo računovodski izkazi pred revizijo pomembno napačne navedbe (Skitek, 2016, stran 2).

Tveganje pri delovanju (TD) (*Inherent Risk*) je dovzetnost uradne trditve o vrsti posla, saldu na kontu ali razkritju za napačno navedbo, ki utegne biti posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami pomembna pred upoštevanjem vseh ustreznih kontrol (Skitek, 2016, stran 2).

Tveganje pri kontroliranju (TK) (*Control Risk*) je tveganje, da notranje kontroliranje v organizaciji ne bo pravočasno preprečilo ali odkrilo ter popravilo napačne navedbe, ki se lahko pojavijo v uradni trditvi o vrsti posla, saldu na kontu ali razkritju in ki so lahko posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami pomembne (Skitek, 2016, stran 2).

Zapisano v obliki enačbe (Skitek, 2016, stran 3):

$$TPNN = TD * TK$$

$$RT = TPNN * TO$$

$$RT = TD * TK * TO$$

Tveganje pri odkrivanju (*Detection Risk*) je tveganje, da postopki, ki jih revizor izvaja za manjšanje revizijskega tveganja na sprejemljivo nizko raven, ne bodo odkrili obstoječe napačne navedbe, ki utegne biti posamično ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembna (Skitek, 2016, stran 3).

S preizkušanjem notranjih kontrol si revizor pridobiva ustrezne revizijske dokaze o obstoju in delovanju notranjih kontrol. S tem ocenjuje tveganje pri kontroliranju, ki je ena od sestavin revizijskega tveganja. Tveganje pri kontroliranju je tveganje, da ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja ne bosta pravočasno preprečili ali odkrili in popravili napačne navedbe, ki se utegne pojaviti pri saldu konta ali vrsti poslov, in je lahko pomembna. Ob ugotovitvi napak mora revizor oceniti vpliv teh napak na računovodske izkaze, uspešnost ureditve računovodenja in notranjega kontroliranja ter o tem obvestiti poslovodstvo (Nemec, 2018, stran 12).

S pridobljenimi dokazi revizor podpira oceno, da tveganje pri kontroliranju ni veliko. Večje kot je tveganje pri kontroliranju, več dokazov o primerni zasnovi in uspešnem delovanju kontrol si mora revizor pridobiti. Od končnega ovrednotenja notranjih kontrol pa je odvisen tudi obseg preizkušanja podatkov v naslednji fazi revidiranja (Nemec, 2018, stran 12).

Cilj preizkušanja notranjih kontrol je pridobiti revizijske dokaze o uspešnosti in učinkovitosti (Nemec, 2018, stran 12):

- zasnove in ureditve računovodenja in notranjega kontroliranja, ki je sposobno preprečevati in odkrivati nepravilnosti pri poslovanju ter pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih,
- delovanja notranjih kontrol v celotnem revidiranem obdobju – načinu uporabe postopkov ali usmeritev ter njihovi dosledni uporabi (kako se uporabljajo, kakšna je moč njihovega delovanja, kdo jih izvaja).

V nadaljevanju zaključnega dela obravnavamo samo tveganje pri kontroliranju zaradi preizkusa delovanja notranjih kontrol.

Pred preizkusom delovanja vzpostavljenih notranjih kontrol na ciklu zalog smo tveganja pri kontroliranju pri postavkah v računovodskih izkazih opredelili v spodnji tabeli. V skladu z metodologije revizijske družbe so tveganja pri kontroliranju opredeljena na nizko, srednje, visoko in visoko+. Z oznako visoko+ se opredelijo postavke v računovodskih izkazih, ki so povezane s tveganjem prevare. Na podlagi izvedene analize računovodskih izkazov, smo zaključili, da za obravnavane postavke ne obstaja tveganje prevare. V spodnji tabeli obravnavane postavke smo opredelili z oznako visoko, ker je vrednost postavk izrazito nad določeno pomembnostjo in velikega števila evidentiranih dogodkov v poslovnem letu.

Tabela 5: Opredelitev tveganj

Postavka v računovodskih izkazih	Popolnost	Obstoj	Točnost	Vrednotenje	Pravice / obveza	Razvrstitev / Predstavitev	Nastanek in časovna uvrstitev
Zaloge (BS)	Visoko	Visoko	Visoko	Visoko	Visoko	Visoko	Ni relevantno
Stroški materiala (IPI)	Visoko	Ni relevantno	Visoko	Ni relevantno	Ni relevantno	Visoko	Visoko
Nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga in materiala (IPI)	Visoko	Ni relevantno	Visoko	Ni relevantno	Ni relevantno	Visoko	Visoko

Pri vrednotenju uspešnosti delovanja kontrol, na katere se revizor namerava zanesti, presodi, ali napačne navedbe, ki so bile odkrite s postopki preizkušanja podatkov, nakazujejo, da kontrole ne delujejo uspešno. Vendar pa neodkrite napačne navedbe s postopki preizkušanja podatkov ne

zagotavljajo revizijskih dokazov, da so kontrole v zvezi s preizkušano uradno trditvijo uspešne (MSR 330, stran 8).

Če so odkrita odstopanja pri kontrolah, na katere se namerava zanašati revizor, opravi revizor posebne poizvedbe, da bi se seznanil s temi zadevami in njihovimi možnimi posledicami ter odloči, ali:

- a) so opravljeni preizkusi kontrol primerna podlaga za zanašanje na kontrole;
- b) so potrebni dodatni preizkusi kontrol;
- c) zahtevajo tveganja pomembno napačne navedbe uporabe postopkov preizkušanja podatkov (MSR 330, stran 8).

Revizor preizkuša kontrole za določeno posamezno obdobje ali skozi vse obdobje, v katerem se namerava zanašati na te kontrole, da bi zagotovil primerno osnovo za svoje nameravane zanašanje na kontrole (MSR 330, stran 6).

Če pridobi revizor revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol v medletnem obdobju:

- a) pridobi tudi revizijske dokaze o bistvenih spremembah teh kontrol, ki so se zgodile po medletnem obdobju,
- b) določi, katere dodatne revizijske dokaze mora pridobiti za preostalo obdobje (MSR 330, stran 7).

2.4 Razumevanje notranjih kontrol v družbi

V okviru poglavja 1.4 Komponente notranjih kontrol smo podrobneje predstavili posamezne komponente, in sicer:

- kontrolno okolje,
- ocenitev tveganja,
- spremljanje in nadziranje,
- kontrolno delovanje,
- informacijski sistem.

V skladu z MSR 315 moramo podrobneje spoznati, oceniti in dokumentirati vse sestavine notranjega kontroliranja, ki so primerne za revizijo računovodskih izkazov za revidirano družbo ABC.

Namen zaključnega dela je preveritev vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol v procesu zalog v proizvodni družbi, zato podrobnejših revizijskih postopkov v povezavi s spoznavanjem in dokumentiranjem kontrolnih dejavnosti na ravni družbe ABC ne predstavljamo. Dodajamo pa, da v okviru izvedenih postopkov ni bilo ugotovljenih tveganj napačnih navedb povezanih s kontrolnimi aktivnostmi na ravni družbe ABC. Zaključujemo, da so kontrolne aktivnosti na ravni družbe ABC ocenjene kot učinkovite.

2.5 Spoznavanje cikla zalog (prevzem materiala, manipulacija z zalogami in poraba zaloga materiala), identifikacija vzpostavljenih notranjih kontrol in test notranjih kontrol

2.5.1 Opisna predstavitev cikla

V družbi se zaloge uporabljajo v okviru naslednjih procesov: nabava, proizvodnja, prodaja, razvoj in kakovost ter računovodstvo.

V nadaljevanju je predstavljen proces zalog v proizvodni družbi. Podrobneje samo del, ki je povezan z zalogami materiala, ki se nanašajo na prevzeme zaloga materiala, manipulacijo (obvladovanje) z materialom ter porabo materiala v proizvodnji.

Izvedli smo poizvedovanje pri vodji proizvodnje, vodji računovodstva, vodji splošnih zadev, skladiščniku ter vodji nabave.

Posnetek cikla je naslednji:

2.5.1.1 Nabava

Vodja proizvodnje enkrat dnevno v ERP sistemu preverja višino zalog ter razliko do varnostne minimalne višine zalog za ključne surovine. Hkrati v sistemu preverja stanje sprejetih naročil kupcev. V primeru, da gre za večja neobičajna naročila kupcev, se o proizvodnih/dobavnih rokih pred sprejemom naročila uskladijo roki z vodjo proizvodnje, vodjo prodaje in z vodjo nabave. Vodja nabave je odgovoren za sklenjene pogodbe z dobavitelji za ključne surovine, s katerimi so dogovorjene cene in roki dobave. Razpon dobavnih rokov za ključne surovine je od 1 do 4 mesecev vnaprej. Vodja proizvodnje nato v ERP sistemu kreira in digitalno podpiše naročilnico. Naročila v sistemu nato preveri in odobri vodja nabave. V kolikor naročilo presega nabavno vrednost 5.000 EUR, gre v obvezno potrditev tudi k direktorju. Ko so naročila ustrezno potrjena, se prikažejo v podprogramu ERP sistema v oddelku nabave – Potrjena nabavna naročila. Zaposlena oseba v nabavi se nato uskladi s posameznimi dobavitelji glede načina prevoza in rokov dobave.

2.5.1.2 Prezem – količinsko

Vodja skladišča v podprogramu ERP sistema dnevno spremlja odprta naročila zalog materiala, predvsem dnevno preverja, katera naročila naj bi bila dobavljena tekom dneva. Tako že delno vnaprej, predvsem za večje nabave, pripravi skladiščni prostor.

Prezeme zalog v družbi izvaja skladiščnik. Ko zaloga prispe do skladišča, skladiščnik v skenerju izbere dotično naročilo, tako pridobi informacije o naročilu (količina, šifra materiala). Skladiščnik na prevzeti material doda interno pripravljeno nalepko, ki vsebuje črtno kodo, številko materiala, naziv materiala, datum prevzema. Nato skenira prevzem, izvede štetje oziroma izvede tehtanje. Prešteto oziroma stehtano količino vnese v skener. V primeru, da skladiščnik prevzeto zalogo tehta, se teža avtomatsko prenese v skener (predhodno skenirana črna koda na materialu). V skener vnese tudi skladiščno lokacijo, ki je ob prevzemu vedno »skladišče prevzemov«. Skladiščnik v skener tudi vnese stanje prevzetega materiala. V primeru, da je material tehnično ustrezen, to potrdi v skenerju. Tako so v skener vnesene vse obvezne informacije, pojavi se možnost kreiranje in tiskanje prevzemnice. Skladiščnik prevzemnico natisne, nanjo se podpiše ter priloži tudi dobavnico od dobavitelja ter transportni dokument. Skladiščnik preveri, da je na dobavnici navedena enaka količina za prevzet material ter da gre za dotičen material (šifra in naziv materiala). Skladiščnik tako ne more prevzeti zalog, za katere ne obstaja naročilnica v ERP sistemu. Skladiščnik prevzeme ključnih surovin takoj ob prevzemu evidentira in skladišči v »karantenskem skladišču«. Gre za lokacijo znotraj skladišča, ki je ločena od ostalih zalog, saj se za ta del zalog v roku 2 delovnih dni od prevzema izvede kontrola kakovosti. Čeprav gre za nabave ključnih surovin pri odobrenih in vnaprej preverjenih dobaviteljih, se redno za vsako dobavo izvede kontrola kakovosti, saj se že manjša odstopanja v recepturi poznajo na končnem izdelku (izogib morebitnim reklamacijam prodanih artiklov). Zaposlena oseba iz oddelka za razvoj in kakovost dnevno v podprogramu ERP sistema spremlja stanje zalog v »karantenskem skladišču«. V roku dveh delovnih dni izvede kakovostni pregled prevzetih zalog, hkrati izvede tudi kontrolo količinskega stanja. Kakovosten in količinski pregled se dnevno arhivirata v sistemu ter fizično v redniku »izvedeni kakovostni pregledi«. Po izvedenem pregledu v podprogramu ERP sistema zalogram v karantenskem skladišču doda status pregledano. Avtomatsko se generira interno sporočilo, ki ga

prejmeta vodja skladišča in vodja proizvodnje. V primeru, da je izveden pregled pokazal ugotovljene nepravilnosti, se avtomatsko iz sistema generira sporočilo ter se pošlje vodji skladišča, vodji proizvodnje, vodji nabave in v vednost tudi direktorju družbe. Ta del se potem procesno nadaljuje v oddelku nabave za reklamacije. Ko skladiščnik prejme obvestilo, da je bil kakovosten pregled izveden, lahko fizično prestavi zaloge v redno glavno skladišče. V sistemu se preko skenerja izvede tudi prenos zaloge v glavno skladišče. Tako se zalogi posodobita lokacija in količina. Ta zaloga je sedaj na voljo za nadaljnje premike.

2.5.1.3 Prezem – računsko

Po drugi strani prejete račune v ERP sistem vnaša in skenira poslovna sekretarka. Vsi prejeti računi so tako vidni v ERP sistemu. Poslovna sekretarka v sistemu za prejet račun vnese ključne podatke iz računa in določi potrjevalce. Potrjevalci so vodja nabave, direktor in v našem primeru vodja proizvodnje (tretji potrjevalec se razlikuje glede na vsebino računa – torej ali gre za storitev, nabavo zalog, nabavo osnovnih sredstev ...). Vodja nabave v ERP sistemu poveže prejet račun z naročilnico in ga potrdi. Sledi še potrjevanje vodje proizvodnje (kreiral naročilo) in direktorja (kontrolni pregled). Račun je nato obarvan z zeleno. Posebnost je še pri potrjevanju računa za opravljen transport in uvozne/carinske dajatve. Poslovna sekretarka v tem primeru dodeli potrjevalce – vodja nabave in nabavnik odgovoren za logistiko. Pri tem nabavnik v programu ERP navede, na kateri prevzem se te storitve nanašajo. V primeru, da transportni račun predstavlja več izvedenih prevozov, nabavnik v sistemu vrednost računa razdeli po ključu na posamezen prevzem. Ti stroški predstavljajo odvisne stroške nabave zalog.

Vodja računovodstva dnevno preverja status prejetih računov, torej zeleno obarvanih. Le-te izbere iz seznama in zažene knjiženje prejetih računov v glavno knjigo. Hkrati se izvede tudi preračun prevzemov zalog materiala v ločenem programu za zaloge – materialna evidenca. Prevzemi zalog v družbi se tako evidentirajo po dejanskih cenah.

2.5.1.4 Poraba

Na dnevni ravni v skladišče prispe interno naročilo izdaj materiala za določen dan, ki ga pripravi vodja proizvodnje na podlagi plana dela. Osnova za plan dela so sprejeta naročila kupcev. Vodja proizvodnje ima vpogled v sistem naročil (od prodaje). Če je predvideno večje naročilo, se vodja proizvodnje uskladi z vodjo prodaje in vodjo nabave. Osnova za delo je tako plan dela, podrobneje pa je delo opredeljeno na delovnih nalogih. Dnevno se kreira od 10 do 30 delovnih nalogov, kar predstavlja delo za en dan. Delovni nalogi se odpirajo sproti, glede na plan dela. Delovne naloge kreira vodja proizvodnje. Povprečni čas proizvodnje DN (delovni nalog) je 3 dni. Delovni nalogi so najdlje odprti do 1 tedna.

V programu za proizvodnjo, podprogram odprti delovni nalogi, lahko vodja proizvodnje v trenutku preveri stanje delovnih nalogov. Izpis vsebuje podatke, kot so: številka delovnega naloge, naziv, datum, količina, opis, naročnik, datum, začetek izdelave, rok izdelave, odgovorna oseba, predvidena poraba materiala, predvidena proizvedena količina. Delovni nalogi se delijo na dva dela, in sicer na DN za polizdelke in DN za izdelke. Vodilo je delovni nalog za polizdelek, kjer sta predvideni priprava in proizvodnja večjega količinskega obsega, npr. laka 300 l po recepturi X (npr. hitro sušeni rumeni lak). To je osnovni delovni nalog, sledijo DN za izdelke, ločeno glede na velikost izdelka (npr. 1 l polnjenje, 0,5 l velike posode, način zapiranja, embalaža na željo kupca). DN za izdelke so tako različni glede na velikosti in različne artikle. Na DN so vidni naslednji podatki: količina in velikost polnjenja. DN za izdelek

vsebuje količino polizdelka, ki je zajet v okviru osnovnega delovnega naloga za polizdelek. Pri DN za polizdelek je vključena tudi postavka izvedba kontrole kakovosti.

Pregled odprtih delovnih nalogov na določen trenutek prikazuje vse odprte DN z naslednjimi informacijami: datum pričetka dela, predviden datum končanja, ali je DN v zamudi, naziv polizdelka ali končnega artikla. Status na DN je torej, ali se delo na DN še ni začelo, ali se DN izvaja, ali pa da je DN končan.

Delavec se ob pričetku dela prijavi na terminal. Z uporabo skenerja oziroma odčitavanja DN delavec dobi podatek o strukturi/recepturi/kosovnici izdelka. Prejme tudi podatek o nazivu končnega materiala, ciljno oziroma predvideno količina, potrebno količino materialov za izdelavo. Delovni nalog vsebuje tako predviden obseg oziroma ure zaposlenega (na kateri poziciji) in točno predpisan material ter predvideno količino. Naveden je tudi postopek priprave.

Skladiščnik pripravi material in izdajnico na podlagi internega dnevnega naročila izdaj. Količino materiala stehta, tehtalni list se izpiše in veže na izdajnico ter se bremeni delovni nalog. Skladiščnik že na izdajnico vnese številko delovnega naloga. Izdajnica je podpisana iz strani skladiščnika, ki je pripravil material. Material in izdajnico nato prevzeme zaposlena oseba iz proizvodnje, odgovorna za delovni nalog. Na koncu se na delovni nalog podpiše zaposlena oseba v proizvodnji, pregleda in podpiše se tudi vodja proizvodnje. Priloga delovnemu nalogu je tudi planska kalkulacija, vodja proizvodnje preveri plansko kalkulacijo in dejansko porabo materiala.

Poraba materiala na delovni nalog: na DN se pišeta dejanska poraba in dejanska proizvedena količina. Tehnica je natančna na 0,05 kg. Porabljene količine se prenesejo direktno po skenerju v okviru programa za zaloge. Na podlagi programa za zaloge se razknjižuje tudi material v ERP – glavni knjigi. Razknjiženje zalog poteka po povprečni drseči ceni. Obračun se naredi po skeniranih podatkih.

2.5.1.5 Inventura

Inventura zalog se izvaja enkrat letno, in sicer s stanjem zalog na 31. 12. 2020. Inventuro izvedejo prvi delovni dan, to je 3. 1. 2021. Za izvedbo inventure zalog je odgovoren vodja splošnih zadev. Poskrbi, da so pripravljena pisna navodila za izvedbo inventure, da je podpisan sklep o izvedbi inventure iz strani direktorja ter da je podpisan sklep o imenovanju inventurnih skupin iz strani direktorja.

Vodja splošnih zadev je zadolžen, da se podatki o zalogah prenesejo v »navidezno skladišče«, tako inventurne skupine ne morejo dostopati do podatkov o stanju in lokaciji zalog preko skenerja. Hkrati je vodja splošnih zadev zadolžen, da so ob ugotavljanju viškov in manjkov na podlagi izvedene inventure zajete celotne zaloge iz sistema.

Inventura se izvaja v več ločenih skupinah glede na skladišča. V skupinah sta po dva zaposlena. Družba je pozorna, da ob imenovanju inventurnih skupin niso zajeti skladiščniki. Vsaka skupina ima en skener. Ena oseba prešteje količino zaloge, druga oseba skenira lokacija, vnese šifro materiala in prešteto količino. Nato prešteto zalogo označita z listkom »inventura 2020«, kar pomeni, da je ta zaloga bila že prešteta, tako preprečijo dvojno štetje iste zaloge. Ko je končano prvo štetje, se izvede primerjava zalog z dejanskimi stanji, to izvede vodja splošnih zadev. Na mestih, kjer so ugotovljene razlike, vodja splošnih zadev na to lokacijo pošlje drugo inventurno skupino, da izvede ponovno štetje. Ko je končano drugo štetje, se ponovno izvede primerjava z dejanskimi stanji zalog. V primeru večjih razlik se izvede še tretje, zadnje, kontrolno štetje, ki ga izvede ponovno druga skupina. Nato vodja splošnih zadev izvede primerjavo viškov in manjkov ter pripravi inventurno poročilo.

2.5.1.6 Zaključek

Na podlagi izvedenega poizvedovanja pri odgovornih osebah, pregledane dokumentacije in opazovanja v okviru cikla zalog smo identificirali v spodnjem delu navedene kontrolne aktivnosti.

Na podlagi izvedenega popisa cikla zalog smo v skladu z metodologijo revizijske družbe identificirali potencialna tveganja oziroma potencialne nepravilnosti in napake, ki so povezane s ciklom zalog:

- neustrezno izvedeni prevzemi zalog (količinsko in vrednostno),
- neustrezna poraba materiala,
- stanje zalog v glavni knjigi na presečni bilančni dan ni enako fizičnemu obstoju zalog.

2.5.2 Identifikacija kontrolnih aktivnosti/vzpostavljenih notranjih kontrol

V okviru popisa cikla zalog zgoraj smo identificirali vzpostavljene notranje kontrole. Notranje kontrole oziroma kontrolne aktivnosti so naslednje:

Tabela 6: Prikaz kontrolnih aktivnosti

Kontrolna aktivnost Postavka v računovodskih izkazih	Uradna trditev	Frekvenca kontrole
1. Inventura		letna
Zaloge	Popolnost, obstoj, točnost	
2. Prevzemi zalog materiala		ponavljajoča
Zaloge	Obstoj, točnost	
3. Poraba zalog materiala		ponavljajoča
Zaloge	Obstoj, točnost	
Stroški porabljenega materiala	Popolnost, nastanek, časovna uvrstitev, točnost	

Na podlagi identificiranih kontrolnih aktivnosti bomo naprej izvedli sprehajalne teste, glede na frekvence kontrol bomo nato določili velikost vzorca za izvedbo preizkušanja delovanja vzpostavljenih notranjih kontrol v okviru zalog.

2.5.3 Preizkus delovanja identificiranih notranjih kontrol na področju zalog

Revizor preizkuša le tiste kontrole, za katere se je odločil, da lahko preprečijo ali odkrijejo pomembno napačne navedbe oziroma znižujejo tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih. Navadno jih revizorji imenujemo ključne kontrole. Pri tem morajo revizorji preizkusiti tako obstoj kot delovanje. Uspešna zasnova notranje kontrole z določenimi kontrolnimi aktivnostmi v splošnih postopkih, navodilih ali aktih organizacije namreč še ne zagotavlja uspešnega delovanja kontrole. Zato je potrebno tudi preizkušanje delovanja kontrol (Nemec, 2016, stran 8).

Preveritev delovanja notranjih kontrol smo izvajali za celotno obdobje. Revizijo računovodskih izkazov smo izvedli v marcu 2021. Revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol smo pridobili za celotno obdobje, kar predstavlja primerno osnovo za zanašanje na te kontrole.

2.5.3.1 Kontrola: Izvedba inventure zalog

NK 1.1 izvedba letne inventure zalog – preveritev usklajenosti fizičnega obstoja zalog

Inventura zalog se izvaja enkrat letno, in sicer s stanjem zalog na 31. 12. 2020. Inventuro izvedejo prvi delovni dan, to je 3. 1. 2021. Za izvedbo inventure zalog je odgovoren vodja splošnih zadev. Zadolžen je, da se podatki o zalogah prenesejo v »navidezno skladišče«, tako popisovalne skupine ne morejo dostopati do podatkov o stanju in lokaciji zalog preko skenerja. Hkrati je vodja splošnih zadev zadolžen, da so ob ugotavljanju viškov in manjkov na podlagi izvedene inventure zajete celotne zaloge iz sistema.

Vodja računovodstva preveri, da so celotne zaloge prenesene v »navidezno skladišče«, to naredi tako, da iz sistema pridobi zbirni izpis zalog. Izpis zalog ne sme vsebovati stanja zalog. Vodja računovodstva to izvede do pol ure pred pričetkom inventure, to je 3. 1. 2021 med 7.30 in 8.00.

Po končani inventuri preveri, da so v izračune viškov in manjkov zajete celotne zaloge. Izvede primerjavo končnega seštevka stanja vseh zalog, ki se primerjajo s popisanimi količinami. Izpis zajema šifro materiala, naziv materiala, lokacijo materiala, popisano količino, količinsko in vrednostno stanje zaloge v sistemu ter ugotovljene količinske in vrednostne razlike. Vodja računovodstva primerja vrednost zalog s predhodno izpisanim podatkom o stanju zalog. Vodja računovodstva pred začetkom inventure za lastne potrebe izpiše varnostno kopijo analitičnega stanja zalog.

Delovanje notranje kontrole zagotavlja pravilnost naslednje uradne trditve

Postavka v računovodskih izkazih	Uradna trditev
Zaloge	Popolnost, obstoj, točnost

Delovanje notranje kontrole zmanjšuje verjetnost nastanka napake in nepravilnosti

Neustrezno izvedena inventura – v okviru inventure niso zajete celotne zaloge družbe na presečni datum. Inventura ni izvedena v skladu z navodili družbe. Popisne skupine niso ustrezno izvedle štetja zalog. Na popisnih listih so zabeležene napačne količine. Stanje zalog v glavni knjigi na presečni bilančni dan ni enako fizičnemu obstoju zalog.

Vrsta notranje kontrole

Ročna notranja kontrola z avtomatsko komponento

Usposobljenost, znanje in izkušnje izvajalca notranje kontrole

Kontrolo izvajata vodja računovodstva in vodja splošnih zadev. Vodja računovodstva je v družbi od začetka, torej ima več kot 20-letne izkušnje. Vodja splošnih zadev je v družbi 8 let. Po izobrazbi je diplomiran ekonomist. Kontrolo so vzpostavili pred 5 leti. Od takrat redno izvajata kontrolo. Zaključujemo, da sta primerni osebi za izvajanje notranje kontrole.

Frekvenca izvajanja notranje kontrole

Inventura se izvaja enkrat letno. Vendar se v okviru izvedbe inventure izvajajo štetja 200 različnih šifer materiala.

Sprehajalni test (*walk-through test*)

Družba izvaja inventuro enkrat letno, in sicer drugi delovni dan po bilančnem presečnem dnevu (3. 1. 2021). Vodja računovodstva dokumentacijo za izvajanje kontrole hrani v posebni mapi, v kateri so zajeti naslednji izpisi: izpis iz glavne knjige z dne 3. 1. 2021 ob 7:40, kjer so vidni zbirni podatki o količinskem in vrednostnem stanju zalog po vrstah zalog na dan 31. 12. 2020. Nato sporoči vodji splošnih zadev, da lahko prenese zaloge v »navidezno skladišče«. Naslednji dokument je zajem slike iz sistema, ki prikazuje, da je stanje zalog v skladiščih enako 0. Izpis je bil narejen 7:55. Tretji uporabljen dokument v notranji kontroli je Wordov dokument, v katerem je zajet zajem slike iz inventurnega poročila, in sicer informacija o količinskem in vrednostnem stanju zalog v glavni knjigi ter zajem slike iz glavne knjige o vrednostnem stanju zalog pred inventuro (zajem slike dokumenta izvoženega ob 7:40). Iz dokumenta je razvidno, da ni razlik med obema stanjema.

V okviru prisotnosti na izvedbi inventure smo izvedli kontrolo štetja za izbran vzorec. Sprehajalni test smo izvedli za kontrolno štetje materiala X. Iz popisnega lista smo za kontrolno štetje izbrali material X ter preverili v naravi, ali je bilo štetje izvedeno ustrezno. Na popisnem listu je bila navedena količina 482 kg. V okviru kontrolnega štetja smo prešteli enako. Material X je bil tudi označen z listkom, da je bil preštet. Ni bilo razlike med kontrolnim štetjem in popisano količino na inventurnem listu. Nadalje smo za material X preverili končno stanje v prejetem analitičnem izpisu zalog po izvedeni inventuri. Stanje se ujema. Prejet analitični izpis zalog po izvedeni inventuri je usklajen s stanjem zalog v glavni knjigi.

Preizkus notranje kontrole

Za izbran vzorec 25 smo v okviru naše prisotnosti na inventuri naključno izbrali šifre materialov iz popisnih listov ter preverili njihovo količinsko stanje v naravi. Kontrolo smo testirali na enak način kot smo navedli v okviru sprehajalnega testa. Za vsako posamezno šifro materiala smo izvedli celotna štetja, v primeru, če se je ista šifra materiala pojavljala na različnih mestih, smo le-te tudi prešteli. Tako smo izvedli kontrolo štetja za celotno šifro materiala. Po izvedeni inventuri smo za te iste šifre preverili stanje zalog v analitični evidenci zalog po inventuri. Izbrane šifre so bile ustrezno popisane, prav tako ni bilo razlik med štetjem in stanjem v analitični evidenci zalog po izvedeni inventuri.

Zaključujemo, da je vzpostavljena kontrola zmožna uspešno preprečevati, odkrivati in popravljati pomembno napačne navedbe.

Obseg preveritve

Ker gre za letno kontrolo, se izvaja enkrat v obdobju. V okviru izvedbe inventure se izvajajo štetja 200 različnih šifer materiala. Po interni revizijski metodologiji je za tak primer kontrole priporočen obseg izvedbe kontrolnih štetij v obsegu 25.

To kontrolo izvajamo hkrati s testom podatkov, zato smo dejansko izvedli večji obseg kontrolnih štetij. Dodatno lahko revizor zasnuje preizkus kontrol, ki ga je treba opraviti istočasno s preizkusom podrobnosti istega posla. Čeprav je cilj preizkusa kontrol drugačen od cilja preizkusa podrobnosti, sta lahko oba dosežena hkrati z izvajanjem preizkusa kontrol in preizkusa podrobnosti istega posla, kar je poznano tudi kot preizkus z dvojnimi namenoma. Revizor lahko na primer zasnuje preizkus in ovrednoti izide tega preizkusa, s katerim preverja račun, da bi ugotovil, ali je bil odobren in ali daje vsebinske revizijske dokaze o poslu. Preizkus z dvojnimi namenoma je načrtovan in ovrednoten z upoštevanjem vsakega namena preizkusa posebej (MSR 330, str. 18).

Opredelitev populacije

Kontrola zajema preveritev celotnega stanja zalog v okviru izvedene inventure zalog.

Zaključek

Zaključujemo, da je kontrola ustrezno vzpostavljena in da ustrezno deluje.

2.5.3.2. Kontrola: Prevzemi zalog

V okviru procesa zalog so bile na področju prevzemov identificirane naslednje kontrole:

NK 2.1 Pregled izvedenih prevzemov z dobaviteljevo dokumentacijo o količini, vrsti, stanju dobavljenega blaga in s pregledom odobrenih naročil v podjetju (količinska kontrola naročenega materiala in prevzetega materiala) – primerjava dobavnice, prevzemnice in naročila

NK 2.2 Pregled evidentiranja količinskega prevzema – tehtanje, štetje (količinska kontrola dejansko prevzetega materiala v skladišču) – primerjava tehtalnega lista z navedeno količino na prevzemnici in dobavnici

NK 2.3 Pregled izvedenih prevzemov z dobaviteljevo dokumentacijo o količini, vrednosti, vrsti dobavljenega blaga in s pregledom odobrenih naročil v podjetju (vrednostna kontrola naročenega materiala in prevzetega materiala) – primerjava prejetega računa, dobavnice, transportnega dokumenta, prevzemnice in naročila

NK 2.4 Pregled evidentiranja v analitične evidence zalog (prevzemi knjiženi v ustreznem znesku in količini

Delovanje notranje kontrole zagotavlja pravilnost naslednje uradne trditve

Postavka v računovodskih izkazih	Uradna trditev
Zaloge	Obstoj, točnost

Delovanje notranje kontrole zmanjšuje verjetnost nastanka napake in nepravilnosti

Neustrezni količinski prevzemi, neustrezno vrednostno obračunani prevzemi

Vrsta notranje kontrole

Ročna notranja kontrola z avtomatsko komponento

Usposobljenost, znanje in izkušnje izvajalca notranje kontrole

Kontrolo izvaja skladiščnik. V družbi je zaposlen 8 let, kontrolo izvaja zadnjih 5 let. Zaključujemo, da je primerna oseba za izvajanje notranje kontrole.

Frekvenca izvajanja notranje kontrole

Gre za ponavljajočo kontrolo, kontrola se izvaja večkrat dnevno

Sprehajalni test (*walk-through test*)

Sprehajalni test smo v okviru poizvedovanja pri skladiščniku izvedli za prevzem materiala X, ki je bil izveden 8. 12. 2020. Skladiščnik nam je predložil podpisano prevzemnico, podpisano dobavnico, transportni dokument, ti dokumenti so arhivirani skupaj. Ker je v tem primeru prevzem bil tehtan, je skladiščnik iz sistema natisnil tehtalni list, ki se sicer preko skenerja veže na prevzemnico. Skladiščnik je predložil tudi naročilo. Pregledali smo, da se podatki medsebojno ujemajo – količina na dobavnici, količina na prevzemnici, količina na tehtalnem listu, količina na transportnem dokumentu in količina na naročilu. Pozorni smo bili, da je na vseh dokumentih navedena ista šifra materiala. Datumi so bili usklajeni. Dokumenti podpisani. Na prevzemnici je bilo označeno, da stanje prevzetega materiala ustreza naročeni kvaliteti.

Sprehajalni test smo nadaljevali pri poslovni sekretarki, ki nam je za prevzem materiala X z dne 8. 12. 2020 predložila naslednjo dokumentacijo: prejet račun, iz sistema natisnjen dokument z vidnimi potrditvami prejetega računa (direktor, vodja nabave in vodja proizvodnje), podpisano naročilo, obračun prevzema (strošek transporta). Pregledali smo, da so vrednostni podatki medsebojno usklajeni. Preverili smo, da so dokumenti ustrezno podpisani, ter datumi usklajeni.

Pri vodji računovodstva smo pridobili iz analitične evidence zalog (pomožna knjiga) izpisano kartico zalog materiala X za mesec december 2020. Na kartici smo na dan 8. 12. 2020 preverili ustreznost evidentiranega prevzema. Podatki so usklajeni (količina, vrednost, šifra materiala, datum).

Preizkus notranje kontrole

Za izbran vzorec smo pridobili potrebno dokumentacijo – podpisano prevzemnico, podpisano dobavnico, podpisani transportni dokument, tehtalni list, prejet račun, naročilo, potrditev računa iz strani podpisnikov, kartico materiala, obračun prevzema. Test notranjih kontrol smo naredili na enak način, kot je opisano v okviru sprehajalnega testa. V okviru tega testa so bile testirane notranje kontrole NK 2.1 do NK 2.4.

Pri pregledu nismo ugotovili napak. Dokumenti so bili ustrezno podpisani in odobreni (naročilnica, prevzemnica, dobavnica, transportni dokument, tehtalni list, prejet račun). Odstopanj pri posameznih prevzemih šifer materiala in dobavnicami ni bilo. Vsi prevzemi so bili ustrezno tehtani ali prešteti. Vsi pregledani prevzemi so bili ustrezno knjiženi v analitični evidenco in posledično v glavno knjigo.

Na podlagi izvedenega testa notranjih kontrol zaključujemo, da je notranja kontrola ustrezno vzpostavljena in delujoča. Vzpostavljene kontrole so zmožne uspešno preprečevati in odkrivati morebitne napačne navedbe.

Obseg preveritve

Gre za ponavljajočo se kontrolo. Po interni revizijski metodologiji smo velikost vzorca za test notranje kontrole določili na 30. Upošteva se, da postavka ni povezana s tveganjem prevare, nismo izbrali maksimalne velikosti vzorca, ker pa je na letni ravni transakcij čez 350, pa smo izbrali raven velikosti vzorca nad 25. Ker gre za statistično vzorčenje, smo vzorec izbrali s pomočjo računalniško podprte revizijske tehnike, in sicer z IDEA programom – modul test kontrol. Za zgoraj navedene kontrole od 2.1. do 2.4 je bil izbran enak vzorec prevzemov materiala.

Opredelitev populacije

Vsi prevzemi zalog v obdobju 2020 – v tem obdobju je bilo izvedenih 745 prevzemov. Prometi so usklajeni s povečanjem zalog v glavni knjigi na kontih 31 in 66.

Zaključek

Zaključujemo, da je kontrola ustrezno vzpostavljena ter da notranja kontrola ustrezno deluje.

2.5.3.3 Kontrola: Kontrola porabe materiala

NK 3.1 Pregled ustrezne odobritve iz strani pooblaščenih oseb za izdajnice materiala v proizvodnjo (evidentiranje na delovni nalog) – kontrola, da so izdaje zalog bile ustrezno odobrene

NK 3.2 Pregled porabe materiala napram planski kalkulaciji gotovega izdelka – kontrola, da je izdaja/poraba materiala usklajena s plansko kalkulacijo gotovega izdelka

NK 3.3 Pregled ustreznosti zmanjševanja zalog po metodi (drseče povprečne cene) – kontrola, da se porabljen/izdan material razkniži po ustrezni ceni, preračun analitične kartice

NK 3.4 Izdaje evidentiranja v analitične evidence zalog (izdaja knjiženja v ustreznem znesku in količini) – primerjava količine in vrednosti na izdajnici s podatki v analitični evidenci zaloge.

Delovanje notranje kontrole zagotavlja pravilnost naslednje uradne trditve

Postavka v računovodskih izkazih	Uradna trditev
Zaloge	Obstoj, točnost
Stroški porabljenega materiala	Popolnost, nastanek, časovna uvrstitev, točnost

Delovanje notranje kontrole zmanjšuje verjetnost nastanka napake in nepravilnosti

Neustrezno porabljen material (količinsko in vrednostno).

Vrsta notranje kontrole

Ročna notranja kontrola z avtomatsko komponento

Usposobljenost, znanje in izkušnje izvajalca notranje kontrole

Kontrolo izvaja skladiščnik. V družbi je zaposlen 8 let, kontrolo izvaja zadnjih 5 let. Zaključujemo, da je primerna oseba za izvajanje notranje kontrole.

V kontroli sodeluje tudi vodja proizvodnje. Vodja proizvodnje je v družbi od leta 2015. Pred tem je bil zaposlen na primerljivem delovnem mestu. Zaključujemo, da je primerna oseba za izvajanje notranje kontrole.

Frekvenca izvajanja notranje kontrole

Gre za ponavljajočo kontrolo, kontrola se izvaja večkrat dnevno.

Sprehajalni test (*walk-through test*)

Sprehajalni test smo v okviru poizvedovanja pri skladiščniku izvedli za izdajo materiala Y, ki je bil izveden 10. 12. 2020. Skladiščnik nam je predložil podpisano izdajnico, tehtalni list in zbirno interno naročilo izdaj materiala za dan 10. 12. 2020. Na izdajnici je bila navedena ustrezna količina za šifro materiala Y na dan 10. 12. 2020, izdajnica je bila ustrezno podpisana iz strani skladiščnika. Količina in šifra materiala na izdajnici in tehtalnem listu sta usklajeni. Izdana količina materiala Y je skladna z internim naročilom izdaj materiala za dan 10. 12. 2020

Sprehajalni test smo nadaljevali pri vodji proizvodnje, ki nam je predložil delovni nalog na dan 10. 12. 2020 in plansko kalkulacijo gotovega izdelka. Izvedli smo primerjavo izdanega materiala in evidentiranja na delovni nalog (količina, vrednost ter vrsta materiala). Izdan material Y je bil ustrezno evidentiran na delovni nalog. V nadaljevanju smo preverili, da je evidentiran izdan material Y na delovnem nalogu v skladu s plansko kalkulacijo. Delovni nalog je bil ustrezno podpisan iz strani zaposlenega v proizvodnji ter pregledan in podpisan iz strani vodje proizvodnje.

Pri vodji računovodstva smo pridobili iz analitične evidence zalog (pomožna knjiga) izpisano kartico zalog materiala Y za mesec december 2020. Na kartici smo za dan 10. 12. 2020 preverili ustreznost evidentirane izdaje. Podatki na analitični kartici materiala Y so usklajeni z izdajnico in podatki na delovnem nalogu (količina, vrednost, šifra materiala, datum). Nadalje smo izvedli preračun ustreznosti razknjiževanja zalog po metodi drsečih povprečnih cen (glede na vrednost zaloge materiala Y na dan 1. 12. 2020 ter izvedene prevzeme v decembru 2020, smo za izdaje v decembru 2020 preračunali povprečno drsečo ceno za posamezno izdajo).

Preizkus notranje kontrole

Za izbran vzorec smo pridobili potrebno dokumentacijo – podpisano izdajnico, podpisan delovni nalog, tehtalni list, kartico materiala. Test notranjih kontrol smo naredili na enak način, kot je opisano v okviru sprehajalnega testa. V okviru tega testa so bile testirane notranje kontrole NK 3.1 do NK 3.4.

Pri pregledu nismo ugotovili napak. Dokumenti so bili ustrezno podpisani in odobreni (izdajnica, tehtalni list, delovni nalog, planska kalkulacija, kartica materiala Y). Odstopanj pri pregledanem vzorcu posameznih izdaj materiala z navedeno dokumentacijo ni bilo. Vse pregledane izdaje so bile ustrezno tehtane ali preštete. Vse pregledane izdaje so bili ustrezno knjižene v analitično evidenco in posledično v glavno knjigo.

Na podlagi izvedenega testa notranjih kontrol zaključujemo, da je notranja kontrola ustrezno vzpostavljena in delujoča. Vzpostavljene kontrole so zmožne uspešno preprečevati in odkrivati morebitne napačne navedbe.

Obseg preveritve

Gre za ponavljajočo se kontrolo. Po interni revizijski metodologiji smo velikost vzorca za test notranje kontrole določili na 30. Upošteva se, da postavka ni povezana s tveganjem prevare, nismo izbrali maksimalne velikosti vzorca, ker pa je na letni ravni transakcij čez 350, pa smo izbrali raven velikosti vzorca nad 25. Ker gre za statistično vzorčenje, smo vzorec izbrali s pomočjo računalniško podprte revizijske tehnike, in sicer z IDEA programom – modul test kontrol. Za zgoraj navedene kontrole od 3. 1 do 3. 4 je bil izbran enak vzorec prevzemov materiala.

Opredelitev populacije

Vse izdaje zalog materiala v obdobju 2020 – v tem obdobju je bilo izvedenih 1121 izdaj. Izdaje so usklajene z zmanjšanjem zalog v glavni knjigi na kontih 31.

Zaključek

Zaključujemo, da je kontrola ustrezno vzpostavljena ter da ustrezno deluje.

2.5.4 Ocena preveritev vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol na področju zalog

Po izvedenem testu notranjih kontrol sledi ocenitev tveganja pri kontroliranju. Podati moramo sklep, ki smo ga sprejeli na podlagi izvedene ocene tveganja pri kontroliranju. Oceno tveganja pri kontroliranju je potrebno podati za uradne trditve za vsako pomembno postavko v računovodskih izkazih. Glede na naš primer, bomo podali ocene tveganja pri kontroliranju za obravnavane postavke v računovodskih postavkah.

Pred preizkušanjem vzpostavljenih notranjih kontrol v okviru procesa zalog je bila ocenjena raven tveganja pri kontroliranju za obravnavane postavke v računovodskih postavkah naslednja.

Tabela 7: Opredelitev tveganja pri kontroliranju pred preizkusom notranjih kontrol

Postavka v računovodskih izkazih	Popolnost	Obstoj	Točnost	Vrednotenje	Pravice /obveza	Razvrstitev / Predstavitev	Nastanek in časovna uvrstitev
Zaloge (BS)	Visoko	Visoko	Visoko	Visoko	Visoko	Visoko	Ni relevantno
Stroški materiala (IPI)	Visoko	Ni relevantno	Visoko	Ni relevantno	Ni relevantno	Visoko	Visoko
Nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga in materiala(IPI)	Visoko	Ni relevantno	Visoko	Ni relevantno	Ni relevantno	Visoko	Visoko

Na podlagi izvedenega popisa cikla zalog, identifikacij kontrolnih aktivnosti in identifikaciji tveganj smo izvedli preizkus delovanja vzpostavljenih notranjih kontrol v okviru procesa zalog. V okviru izvedenih postopkov preizkušanja notranjih kontrol smo pridobili ustrezne in zadostne revizijske dokaze, da ima družba ABC ustrezno vzpostavljene in delujoče notranje kontrole. Zaključki posameznih notranjih kontrol in z njimi povezane uradne trditve so prikazani v spodnji tabeli.

Tabela 8: Povzetek izvedenih notranjih kontrol

Kontrolna aktivnost	Uradna trditve	Frekvenca kontrole	Izveden sprehajalni test	Izveden test notranjih kontrol	Ali je kontrola ustrezno vzpostavljena in delujoča?
1. Inventura		letna	Da	Da	Da
Zaloge	Popolnost, obstoj, točnost				
2. Prevzemi zalog materiala		ponavljajoča	Da	Da	Da
Zaloge	Obstoj, točnost				
3. Poraba zalog materiala		ponavljajoča	Da	Da	Da
Zaloge	Obstoj, točnost				

Stroški porabljenega materiala	Popolnost, nastanek, časovna uvrstitev, točnost				
--------------------------------	---	--	--	--	--

Na podlagi podanih zaključkov v okviru preizkušanja delovanja vzpostavljenih posameznih notranjih kontrol v okviru procesa zalog smo ocenili raven tveganja pri kontroliranju za obravnavane postavke v računovodskih izkazih in z njimi povezane uradne trditve. Naša ocena je predstavljena v spodnji tabeli.

Tabela 9: Opredelitev tveganja pri kontroliranju po preizkusu notranjih kontrol

Postavka v računovodskih izkazih	Popolnost	Obstoj	Točnost	Vrednotenje	Pravice /obveza	Razvrstitev / Predstavitev	Nastanek in časovna uvrstitev
Zaloge (BS)	Nizko	Nizko	Nizko	Visoko	Visoko	Visoko	Ni relevantno
Stroški materiala (IPI)	Nizko	Ni relevantno	Nizko	Ni relevantno	Ni relevantno	Visoko	Nizko
Nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga in materiala(IPI)	Visoko	Ni relevantno	Visoko	Ni relevantno	Ni relevantno	Visoko	Visoko

Na podlagi izvedenih postopkov preizkušanja delovanja vzpostavljenih notranjih kontrol smo sprejeli sklep, da so notranje kontrole v okviru procesa zalog ustrezno vzpostavljene in da učinkovito delujejo, zato smo tveganje pri kontroliranju ocenili kot nizko. To ugotovitev bomo ustrezno upoštevali pri preizkušanju podatkov, saj smo določena tveganja z oznako visoko znižali, kar pa tudi vpliva na manjši obseg velikosti vzorca.

Zaključek

Namen zaključnega dela je bil predstaviti revizijske postopke pri preveritvi vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol na procesu zalog v proizvodni družbi. V prvem poglavju zaključnega dela smo predstavili teoretična izhodišča notranjih kontrol. Predstavljeni so bili z notranjimi kontrolami povezani MSR-ji.

V drugem delu zaključnega dela smo na primeru proizvodne družbe ABC predstavili revizijske postopke, ki jih je potrebno izvesti v okviru preizkusa delovanja vzpostavljenih notranjih kontrol na procesu zalog. Po korakih smo naprej predstavili poslovanje družbe ABC, izračun pomembnosti, revizijsko strategijo, revizijska tveganja, revizijske cilje, uradne trditve povezane z zalogami in vzorčenjem. V nadaljevanju smo opravili opis procesa zalog, identifikacijo vzpostavljenih notranjih kontrol oziroma kontrolnih aktivnosti, povzeli smo potencialna tveganja oziroma potencialne nepravilnosti in napake, ki so povezane s ciklom zalog. Nato je sledil del, v katerem so bili prikazani revizijski postopki v okviru preizkušanja delovanja vzpostavljenih notranjih kontrol. Na podlagi izvedenih postopkov preizkušanja delovanja vzpostavljenih notranjih kontrol smo pridobili ustrezne in zadostne revizijske dokaze, da ima družba ABC ustrezno vzpostavljene in delujoče notranje kontrole v okviru cikla zalog, ki ustrezno preprečujejo ali odkrivajo napake pri evidentiranih poslovnih transakcij. Poglavje smo zaključili z oceno ravni tveganja pri kontroliranju za obravnavane postavke v računovodskih izkazih in z njimi povezane uradne trditve. Ocene ravni tveganja pri kontroliranju so podrobno prikazane v Tabeli 9. Na tem mestu povzemamo, da smo tveganje pri kontroliranju ocenili kot nizko.

S pridobljenimi dokazi, ki dokazujejo, da so notranje kontrole delujoče in ustrezno vzpostavljene, smo nato zaključili, da je tveganje pri kontroliranju nizko. Kar pa nadalje vpliva na manjši obseg podrobnega preizkušanja podatkov, na samo velikost vzorcev in posledično število potrebnih revizijskih dokazov ter na to, kako jih bomo zbrali, da bodo le-ti zadostni in ustrezni ter bo na njihovi podlagi mogoče oblikovati sklepe, na podlagi katerih je zasnovano revizorjevo mnenje.

Literatura in viri

1. AICPA. (2019). *Audit Guide: Audit Sampling*. Durham. American Institute of Certified Public Accountants.
2. Interna metodologija revizijske družbe, Audit manual (elektronska verzija). (2020)
3. *Mednarodni standardi revidiranja*. (2014). b.k. IFAC. Pridobljeno 6. 11. 2021, s <https://www.si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>.
4. Nemeč A. (2018). *Gradivo za izobraževanje: Obvladovanje tveganj in notranje kontroliranje*. Ljubljana. Slovenski inštitut za revizijo.
5. Odar, M. (2007). *Gradivo za izobraževanje: Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol*. Ljubljana. Slovenski inštitut za revizijo.
6. Taylor, D. H., Glezen, G. W. (1996). *Revidiranje: zasnove in postopki* (Peta izdaja). Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
7. Turk, I. (2007). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
8. Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo. (2014). *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*. Pridobljeno 6. 11. 2021, s <https://si-revizija.si/datoteke/revizorji/406/pomembnosti-nacrtovanje.pdf>.
9. Skitek, M. (2016). *Gradivo za izobraževanje: Obvladovanje tveganj in notranje kontroliranje*. Ljubljana. Slovenski inštitut za revizijo.
10. Slovenski inštitut za revizijo. (2018). *Mednarodne objave s področij obvladovanja kakovosti, revidiranja in preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev Razlagalni slovar*. Pridobljeno 10. 11. 2021, s <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/2601/razlagalni-slovar---junij-2021.pdf>.
11. *Slovenski računovodski standardi (2016)*. Ljubljana. Slovenski inštitut za revizijo. Pridobljeno 10. 11. 2021, s <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1533/srs-2016-www.pdf>.