

**Vili PERNER, preizkušeni davčnik**  
**(CPA Perner d.o.o. Ljubljana)**

**NOTRANJE KONTROLE IN STORITVE SVETOVANJA**

**POVZETEK**

V našem prispevku obravnavamo storitve svetovanja na področju notranjih kontrol, ki jih pojmuje kot posle zunaj dajanja zagotovil in ne zahtevajo neposredno svetovalčeve neodvisnosti. Svetovalne storitve notranjega kontroliranja se izvajajo neposredno v korist lastnikov in/ali posloводства, njihove izsledke in rezultate pa uporablja posloводство z namenom preprečevanja, odkrivanja in popravljanja napačnih navedb v računovodskih izkazih.

*1. Revizor svetovalec in notranje kontrole*

Zadnja leta opažamo, da tako računovodje kot revizorji večkrat različno razumejo pojem »notranje kontrole«, še posebej pojem »notranje kontrole pri računovodskem poročanju«. Tako na primer revizorji ne smejo več spreje(ma)ti maksimalnega kontrolnega tveganja, temveč si morajo pridobiti zadostno razumevanje vseh petih sestavin notranjih kontrol, da bi lahko ocenili tveganje pomembnejše napačne navedbe v računovodskih izkazih, bodisi kot posledice napak(e) ali prevar(e) ter na tej osnovi oblikovati naravo, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov.

Nadalje, revizorji so dolžni, če pri (o)vrednotenju notranjih kontrol naletijo na občutne pomanjkljivosti ali pomembne slabosti o slednjih *pisno* seznaniti posloводство in/ali organe upravljanja družbe, pri kateri opravljajo revizijo.

Pomanjkljivosti pri delovanju notranjih kontrol se kažejo v naslednjih pojavnih oblikah: *kontrolna pomanjkljivost (control deficiency)* je tisto stanje, ko *zasnova* ali *delovanje* kontrol poslovodstvu in/ali zaposlencem ne omogočata – v običajnih okoliščinah, potrebnih za izvajanje njihovih nalog, - da bi pravočasno preprečili ali odkrili pomanjkljivosti (napake). Pomanjkljivost pri *zasnovi* obstoja (a) če manjka kontrola, s pomočjo katere se uresničuje kontrolni cilj ali (b) če obstoječa kontrola ni ustrezno zasnovana, tako da celo v primeru, ko deluje, kontrolni cilj ni vedno uresničen. Pomanjkljivost pri *delovanju* obstoja, ko ustrezno zasnovana kontrola ne deluje tako, kot je bila zasnovana, ali ko oseba, ki kontrolo izvaja, nima zadostnih pristojnosti ali usposobljenosti, da bi jo uspešno izvajala.

*Občutna pomanjkljivost (significant deficiency)* je posamična ali kombinacija več pomanjkljivosti, ki neugodno vpliva na sposobnost organizacije, da bi zanesljivo inicirala, avtorizirala, beležila, izvajala in poročala o poslovnih dogodkih v skladu z organizacijskimi pravili in/ali zakoni (predpisi), s čimer se pojavlja manj kot oddaljeno pričakovanje, da napačno izvajanje postopek, ki je pogostejši od neobičajnega, ne bo preprečen ali odkrit.

*Pomembna oziroma bistvena slabost (material weakness)* je tista občutna pomanjkljivost ali njih kombinacija, ki se dejansko odraža - ne le kot oddaljeno pričakovanje - kot verjetnost, da napačni postopek pri izvajanju organizacijskih navodil ne bo preprečen ali odkrit.

V naših nadaljnjih izvajanjih bomo prikazali kako lahko revizor-svetovalec uspešno pomaga pri oblikovanju in izvajanju notranjih kontrol, zlasti tistih, ki zagotavljajo zanesljivost računovodskega poročanja v cilju odkrivanja, preprečevanja in odpravljanja pomembnih napačnih navedb v procesu računovodskega poročanja.

Uporaba storitev, ki jih bomo obravnavali je v svetu zelo razširjena in so eden glavnih dejavnikov pri obvladovanju poslovanja, saj lahko bistveno prispeva(jo) k uspešnemu in učinkovitemu doseganju ciljev ter izidov poslovanja. Tovrstne storitve ponujajo vse razvite revizijske družbe in/ali njihove specializirane enote za področje svetovanja.

## *2. Kaj (sploh) so notranje kontrole ?*

Lastniki in/ali poslovodstva malih podjetij so že od nekdaj iskali poti in načine, s katerimi naj bi boljše in učinkoviteje nadzirali svoja podjetja. V ta namen si organizirajo sistem notranjih kontrol, ki (naj) zagotavlja uresničevanje poslanstva in ciljev podjetja in minimizira pojave nepotrebnih presenečenj v poslovnem procesu. Tako (naj) uspešen sistem notranjih kontrol omogoči obvladovanje poslovanja podjetja, ki ga zahtevajo hitro spreminjajoče se in konkurenčno gospodarsko okolje, spremembe navad kupcev in oblikovanje prihodnje rasti podjetja. Notranje kontrole spodbujajo učinkovitost, zmanjšujejo tveganja izgub pri sredstvih in pomagajo pri zagotavljanju zanesljivosti računovodskih izkazov ter spoštovanju zakonov in predpisov.

Leta 1992 je COSO (Committee of Sponsoring Organizations) pripravil poročilo: Notranje kontrole - skupni okvir (v nadaljevanju: *Okvir*), ki je postavil - za potrebe poslovodstev - na načelih sloneča navodila za zasnovano in uvedbo uspešnih notranjih kontrol, s pomočjo katerih naj bi se izboljšal nadzor in doseganje ciljev organizacij(e); danes ga uporabljajo širom po svetu.

*Okvir* definira notranje kontrole na naslednji način:

»...Notranje kontrole so proces, ki ga v podjetju uresničujejo upravljavci, poslovodstvo in zaposleno osebje, ki je v podjetju zasnovan tako, da podaja razumno zagotovilo za doseganje ciljev na naslednjih področjih:

- uspešnost in učinkovitost poslovanja,
- zanesljivost računovodskega poročanja,
- spoštovanje zakonov in predpisov...«.

Ta definicija je odraz nekaterih temeljnih zasnov:

- notranje kontrole so proces; predstavljajo pot k cilju in ne cilj sam;
- notranje kontrole uresničujejo ljudje; to niso samo priročniki in obrazci o poslovnih politikah, temveč so ljudje na vseh ravneh organizacije,
- notranje kontrole lahko dajejo lastnikom in poslovodstvu razumno zagotovilo in nikakor ne absolutnega zagotvila,
- notranje kontrole so vzvod za doseganje ciljev na enem ali več soodvisnih področjih.

### 3. Cilji poslovodstva in notranje kontrole

Notranje kontrole vključujejo tehnike, ki se jih poslužuje poslovodstvo za doseganje ciljev in izpolnjevanje svoje odgovornosti na zgoraj omenjenih treh področjih, pri čemer se:

- *prvo* področje nanaša na temeljne poslovne cilje podjetja, predvsem cilje dobičkovnosti in varovanja poslovnih virov,
- *drugo* področje povezuje na pripravo zanesljivih računovodski izkazov,
- *tretje* področje ukvarja s tistimi zakoni in predpisi, ki so odločujoči za poslovanje podjetja.

Ta razločujoča se, a soodvisna področja označujejo različne potrebe in dopuščajo usmerjanje v doseganje različno opredeljenih in zaznanih potreb.

### 4. Notranje kontrole in računovodsko poročanje

Pojem zanesljivost, kot ga razumemo v povezavi s cilji računovodskega poročanja, se nanaša na pripravo računovodskih izkazov, ki so pošteno predstavljeni v skladu z uporabljenim okvirjem (veljavnimi računovodskimi standardi) računovodskega poročanja s strani poslovodstva.

Na ta način notranje kontrole nad računovodskim poročanjem vključujejo oblikovanje in uporabo takih politik in postopkov, za katere poslovodstvo meni, da lahko dajo razumno zagotovilo, da so računovodski izkazi podjetja pošteno predstavljeni v skladu s prej navedenim okvirjem in standardi.

*Kontrole* so tiste konkretne politike in postopki, ki so oblikovane in uvedene zato, da bi odkrile, preprečile ali odpravile napačne navedbe, ki bi – v kolikor bi ostale neodkrite ali popravljene – utegnile povzročiti, da računovodski izkazi ne bi bili pošteno predstavljeni.

*Poštena predstavitev* je definirana takole:

- izbrane in uporabljene računovodske politike so splošno sprejete,
- računovodske politike ustrezajo danim okoliščinam,
- računovodski izkazi so dovolj informativni glede zadev, ki lahko vplivajo na njihovo uporabo, razumevanje in razlago,
- predstavljene informacije so razvrščene in povzete na razumen način (kar pomeni, da niso niti preveč zgoščene ali preveč razdrobljene),
- računovodski izkazi odražajo poslovne dogodke na način, ki predstavlja finančno stanje, izide poslovanja in denarne tokove znotraj sprejemljivih okvirjev (t.j. meja, ki so razumne in uresničljive za računovodske izkaze),
- *pomembnost* (bistvenost) je vgrajena v pojem poštene predstavitve.

V podporo ciljem poštene predstavitve je nadalje niz *trditve poslovodstva* o pripoznavanju, merjenju in razkritjih v računovodskih izkazih, kar obsega:

- *Obstoj in pojavitve*. Sredstva, obveznosti in lastništvo obstoja na določen datum, predstavljeni poslovni dogodki so se dejansko zgodili v določenem časovnem obdobju.
- *Popolnost*. Vse transakcije in drugi dogodki ter okoliščine, ki so nastale v določenem časovnem obdobju in ki naj bi bile pripoznane so bile dejansko tudi knjižene.
- *Pravice in obveznosti*. Sredstva so pravice in obveznosti so obveze podjetja na določen dan.
- *Natančnost, vrednotenje ali razporeditev*. Sestavine sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov so knjižene v pravih zneskih v skladu z računovodskimi standardi. Transakcije so matematično točne in ustrezno povzete in knjižene v poslovnih knjigah podjetja.
- *Časovni presek*. Transakcije in dogodki so bili knjiženi v pravilnem časovnem obdobju.
- *Uvrščanje in razumljivost*. Postavke v računovodskih izkazih so ustrezno opisane in razvrščene. Računovodske informacije so pravilno predstavljene in jasno opisane.

Enostavneje povedano mali podjetniki se nenehno srečujejo z naslednjimi vprašanji:

- Ali sredstva in obveznosti predstavljena v računovodskih izkazih tudi dejansko obstojajo?
- Kaj naj naredijo, da bi se prepričali, da so informacije v računovodskih izkazih vseobsežne in celovite?
- Kako naj vedo, da so določene zapletene transakcije pravilno knjižene?
- Kako naj se zagotovi zajemanje transakcij med več (različnimi) računovodskimi obdobji?
- Kako naj vedo, katera razkritja so potrebna in ustrezna in katera ne?

*Samo dobro zasnovane, pravilno uporabljene in ustrezno vzdrževane h kontrolam usmerjene politike in postopki lahko zagotovijo poslovodstvu razumno osnovo za oblikovanje trditev, ki podpirajo predstavitev v računovodskih izkazih.*

Vedeti pa moramo, da mnoga mala podjetja in neprofitne organizacije nimajo dovolj znanja o notranjih kontrolah, ki bi omogočalo zanesljivo pripravo računovodskih izkazov. Vsled tega so mnoge revizijske družbe odigra(va)le pomembno vlogo s tem, ko so z izvajanjem različnih storitev pomagale svojim naročnikom pri vodenju računovodstva in pripravi računovodskih izkazov. Zaradi obsežnosti in zapletenosti mnogih računovodskih standardov, vključevanje računovodsko-revizijskih-svetovalnih podjetij v sisteme notranjih kontrol naročnikov o računovodskem poročanju izboljšuje kakovost in zanesljivost računovodskih informacij in se odraža v bolj kakovostnem odločanju uporabnikov informacij iz računovodskih izkazov. Uporabniki, predvsem pa poslovodstva in lastniki malih podjetij so zainteresirani za revizorjevo-svetovalčevo pomoč, da bi stvari »postavili na pravo mesto«. Drugače povedano, revizor-svetovalec je v pomoč naročniku pri preprečevanju, odkrivanju in popravljanju napačnih navedb v računovodskih izkazih ali pri drugih informacijah, ki jih pripravlja poslovodstvo.

## *5. Sestavine sistema notranjih kontrol*

Sistem notranjih kontrol sestoji iz petih, med seboj povezanih sestavin. Spoznamo jih lahko z opazovanjem načina vodenja organizacije ter z opazovanjem njihove vključenosti v proces poslovođenja. Čeprav se sestavine nanašajo na vse organizacije, jih lahko manjša podjetja uporabijo drugače kot velika podjetja. Kontrole pri prvih so lahko manj formalne in manj strukturirane, a vendar je sistem notranjih kontrol lahko še vedno (zelo) uspešen. Sestavine so naslednje:

### 5.1 Kontrolno okolje

Kontrolno okolje je temelj na katerem slonijo vse ostale sestavine; podaja »ozračje«, v katerem živi organizacija. Mala podjetja imajo lahko nepredstavljive prednosti pri oblikovanju močnega kontrolnega okolja. Zaposleni v kateremkoli malem podjetju so v dosti bolj tesnih stikih s poslovodstvom (kot v velikih podjetjih) in so takoj neposredno »prizadeti« z odločitvami poslovodstva. Preko dnevnih dogajanj in akcij, pa lahko poslovodstvo uspešno spodbuja temeljne vrednote in usmeritve podjetja. Tesne delovne

povezave tudi omogočajo poslovodstvu, da zazna potrebe zaposlenih, ki zahtevajo določene in nujno zahtevane spremembe.

## 5.2 Ocena tveganja

Ocena tveganja - v povezavi s ciljem zanesljivega računovodskega poročanja – obsega prepozna(va)nje in analiziranje tveganja pomembne napačne navedbe. Določitev ciljev računovodskega poročanja kot skupine trditev za glavne postavke računovodskih izkazov, je predpogoj, da se lahko lotimo ocene tveganja. Ocena tveganja v malem podjetju je lahko relativno učinkovita, predvsem zato, ker poglobljeno poznavanje poslovanja omogoča lastnikom in/ali poslovodstvu, da si pridobi(va)jo informacije »iz prve roke« o tem, kje se tveganje lahko pojavi. Pri izvajanju vsakodnevnih aktivnosti, ko pridobivajo informacije od zaposlenih, kupcev, dobaviteljev in drugih, lahko poslovodstvo prepozna(va) tveganja, ki so lastna poslovnemu procesu. Dodatno k spremljanju poslovanja lahko poslovodstvo opazuje še naslednja tveganja, ki so pomembna za zanesljivost računovodskega poročanja:

- nevarnost nepopolnega zajemanja in knjiženja poslovnih dogodkov,
- knjiženja sredstev, ki ne obstojajo ali poslovnih dogodkov, ki se niso zgodili,
- zajemanje poslovnih dogodkov v napačnem poslovnem obdobju,
- izguba ali spreminjanje že knjiženih poslovnih dogodkov,
- nezmožnost pridobivanja ustreznih informacij za zanesljivost računovodskih ocen,
- knjiženja na neprave konte,
- računске napake ali nepravilna uporaba formul za izračune.

## 5.3 Kontrolne aktivnosti

Kontrolne aktivnosti so politike in postopki, ki omogočajo poslovodstvu, da se prepriča o tem, ali se njihove usmeritve in navodila dejansko izvajajo. Pomagajo, da se sprejemajo ustrezne odločitve o obvladovanju tveganj, s pomočjo katerih bodo cilji organizacije uresničeni. Kontrolne aktivnosti potekajo na vseh ravneh in poslovnih funkcijah organizacije. Sestojе iz množice aktivnosti, od iniciranja, odobritve, preveritve, usklajevanja, analiziranja poslovnih dogodkov, do zaščite sredstev in delitve dolžnosti zaposlencev.

## 5.4 Informiranje in komuniciranje

Informacijski sistemi identificirajo, zbirajo, obdelujejo in razpečujejo informacije, ki so podpora doseganju ciljev računovodskega poročanja. Informacijski sistemi majhnih podjetij utegnejo biti manj formalni, kot v velikih podjetjih, a njihov pomen ni zato nič manjši. Mala podjetja namesto integriranih in kompleksnih IT rešitev uporabljajo posamične programske rešitve. Uspešno notranje komuniciranje med poslovodskim vrhom in zaposlenci je posebej omogočeno z manj odločevalskimi ravni ter z večjo dosegljivostjo in opaznostjo lastnikov. Notranje komuniciranje se lahko odvija preko

pogostih srečanj in vsakodnevnih aktivnosti, v katerih so neposredno udeleženi lastniki in/ali poslovodstvo.

### 5.5 Motrenje (monitoring)

Sisteme notranjih kontrol je potrebno motriti, kar se izvaja z ocenjevanjem kakovosti delovanja sistema skozi določeno časovno obdobje. Slednje dosežemo z neprestanimi aktivnostmi motrenja, ločenim ocenjevanjem ali s kombinacijo obojega. Poslovodstva malih podjetij so prvovrstno seznanjeni z dejavnostmi podjetja in njihova tesna povezanost s poslovanjem jim omogoča, da prepoznavajo odmike od pričakovanj, kot tudi možne netočnosti pri predstavljanju računovodskih informacij.

## *6. Svetovalne storitve notranjega kontroliranja*

Svetovalne storitve notranjega kontroliranja so tiste, ki so nezdružljive s poslom opravljanja revidiranja in se izvajajo v korist poslovodstva, njihov rezultat pa je uporaba s strani poslovodstva. Svetovalne storitve notranjega kontroliranja lahko obsegajo vzpostavitev notranjih kontrol (oblikovanje kontrol za odkrivanje ali popravljanje napačnih navedb) ali vzdrževanje notranjih kontrol (izvajanje notranjih kontrol za odkrivanje ali popravljanje napačnih navedb), ali oboje. Svetovalne storitve notranjega kontroliranja, ki so v svetu najbolj razširjene opisujemo v nadaljevanju.

### 6.1 Pooblaščenje, odobravanje in preverjanje

Prvi korak, ki ga je pri kontroliranju računovodskega poročanja potrebno napraviti je, da se prepričamo ali se poslovni dogodki sprožajo na osnovi ustreznih pooblastil. Poslovodstvo pooblašča zaposlenca, da izvajajo določene aktivnosti in sprožajo poslovne dogodke znotraj določenih meja (omejitev). Istočasno poslovodstvo določa, katere aktivnosti zahtevajo nadzorno odobritev, preden se lahko pričnejo izvajati. Odobritev nadrejenega pomeni, da je slednji preveril in ovrednotil, da se aktivnost ali poslovni dogodek nahaja znotraj postavljenih politik in postopkov.

*Pooblaščenje* je delegiranje dolžnosti in utegne biti splošno ali posebno. Če dobi nek oddelek dovoljenje za koriščenje sredstev, govorimo o splošnem pooblastilu. Posebno pooblastilo se nanaša na posamične transakcije, kar pomeni, da zahteva podpis ali elektronsko odobritev, s strani pooblaščenega osebe. *Odobritev* transakcije pomeni, da je »odobritelj« pregledal podporno dokumentacijo in se zadovoljil z vsebino in obliko predvidene transakcije.

Na splošno kontrole pooblaščenja pomenijo oboje:

- predhodno odobritev in

- pisni dokaz o odobritvi.

*Primer storitev notranjega kontroliranja pri pooblaščenju, odobravanju in preverjanju*

Svetovalec bo utegnil izvajati postopke, ki obsegajo pooblaščenje, odobravanje in preverjanje, kot prikazuje spodnji primer.

Postavitev kontrole pooblaščenja	Svetovalec oblikuje kontrolo, ki določi meje odobritev in navede, da mora »odobritelj« pregledati podporno dokumentacijo, preveriti nenavadne postavke ter se prepričati, da ima na razpolago potrebne informacije preden s podpisom dovoli (na primer) določeno izplačilo.
Izvajanje kontrole pooblaščenja	Svetovalec izvaja kontrole pregledovanja in odobravanja transakcij pred knjiženji v glavno knjigo.

6.2 (Za)varovanje sredstev in računovodske dokumentacije (razvidov)

Varovanje sredstev mora biti vzpostavljeno in vzdrževano v celotni organizaciji, da bi minimizirali izgube in nepravilno uporabo, redkeje pa se v podjetjih zavedajo, da je varovanje računovodske dokumentacije enako pomembno. Ustrezno varovanje sredstev in razvidov običajno obsega:

- kontrole dostopa (pristopa),
- fizično varovanje,
- rezervne računalniške zapise (backup) in
- postopke okrevanja (disaster recovery)

*Primer storitev notranjega kontroliranja pri (za)varovanju*

Svetovalec bo utegnil izvajati postopke, ki se nanašajo na varnost sredstev in razvidov, z osnovnim namenom preprečitve ali odkritja napačnih navedb v računovodskih izkazih, kot prikazuje spodnji primer.

Postavitev kontrole varovanja	Svetovalec oblikuje kontrole, ki zahtevajo, da je dostop do opreme, zalog, vrednostnic, gotovine in drugih sredstev omejen z uporabo ključev, gesel in šifrnih ključev.
Izvajanje kontrole varovanja	Svetovalec izvaja kontrolo, ki zahteva



	obdobno štetje zalog in primerjavo s knjigovodskimi razvidi.
--	--

### 6.3 Razmejitev dolžnosti

Razmejitev dolžnosti je odločilna za uspešen sistem notranjih kontrol, ker zmanjšuje tveganje zmotnih in nepravilnih dejanj. Nezdružljiva dolžnost je tista, ki bi posamezniku omogočila nepravilno dejanje in bi mu bila omogočena še kontrola nad takim dejanjem. Na primer prevzemnice služijo namenu, da se ugotavlja ali je bilo naročeno blago tudi dejansko dobavljeno. Če bi posameznik lahko izstavil naročilnico in istočasno pripravil prevzemnico, bi se na ta način lahko izdajale fiktivne naročilnice, kar bi omogočalo nepravilna plačila. Zato morajo biti takšne nezdružljive dolžnosti razmejene (ločene) med različnimi zaposlenci.

V praksi poznamo troje vrst nalog, ki so izključujoče: (1) odobravanje transakcij, (2) knjiženje istih v računovodskih razvidih in (3) varstvo nad sredstvi iz navedenih transakcij. Če te naloge ne morejo biti razmejene zaradi pomanjkanja osebja, se je potrebno posluževati *nadzornih pregledov* v svojstvu *nadomestnih kontrol*.

*Primer storitev notranjega kontroliranja pri razmejitvi dolžnosti*

Postavitev kontrole razmejitve dolžnosti	Pri izvajanju postopkov motrenja je svetovalec ugotovil, da oseba, ki prevzema pošto in pripravlja seznam plačil istočasno zadolžena za njihovo knjiženje. Svetovalec zato vzpostavi novo kontrolo za izvajanje navedenih postopkov.
Izvajanje kontrole razmejitve dolžnosti	Svetovalec izvaja kontrolo nad prejetimi plačili, z namenom razmejitve te dolžnosti od nalog knjiženja samih plačil.

### 6.4 Obdobna usklajevanja

Najširša opredelitev *usklajevanja* pomeni, da je s tem mišljena primerjanje različnih sklopov podatkov, ugotavljanje in preiskovanje razlik ter podvzemanje popravljalnih ukrepov (če je potrebno), da bi se razlike pojasnile in (raz)rešile. Usklajevanje stanj izkazanih v glavni knjigi, s stanjem v analitičnih evidencah, je eden izmed možnih vidikov usklajevanja. S to kontrolo se lahko prepričamo o točnosti in popolnosti poslovnih dogodkov. Da bi lahko zagotovili ustrezno razmejitev dolžnosti, ne sme oseba, ki odobrava transakcije biti istočasno še oseba, ki izvaja usklajevanje. Kritični trenutek usklajevanja je (raz)reševanje razlik; ni dovolj, da se jih ugotovi in nato nič ne stori.

Razlike je potrebno ugotoviti, preiskati in razložiti – nakar mora slediti še popravljalni ukrep. Uskladitve morajo biti dokumentirane in odobrene s strani posloводства.

#### *Primer storitev notranjega kontroliranja pri usklajevanju*

Prikazujemo možne svetovalne storitve pri usklajevanju:

Postavitev kontrole usklajevanja	Svetovalec oblikuje kontrolno politiko, ki zahteva primerjavo odsotnosti delavcev zaradi dopustov ali bolniškega staleža v oddelkih, s podatki na plačilnih listah.
Izvajanje kontrole razmejitev dolžnosti	Svetovalec izvaja kontrolo primerjave analitičnih evidenc osnovnih sredstev z glavno knjigo. Vse razlike razišče in pripravi predloge za ustrezne popravke.

#### 6.4 Analitični postopki

Preučevanje poročil, izkazov, usklajevanj in drugih informacij s strani posloводства, je pomembna kontrolna aktivnost; posloводство naj bi preučevalo tovrstne informacije zlasti iz vidika dosledne stanovitnosti in razumnosti. Analiziranje delovanja je izhodišče za odkrivanje problemov. Posloводство naj bi se ukvarjalo s primerjavami dejanskih gibanj s predračuni, napovedmi, projekcijami in prejšnjimi obdobji ali primerjalnimi sodili, da bi na ta način (iz)merilo obseg doseganja ciljev in namer ter prepozna(va)lo nepričakovane rezultate in druge okoliščine, katere je potrebno opazovati. Preučevanja je po drugi strani potrebno dokumentirati, skupaj z odločitvami, katere postavke bo potrebno spremljati v prihodnje. V primerih, kjer ni smiselno ali praktično uvajati postopkov razmejitev dolžnosti se posloводства – s ciljem postavitve ustreznih notranjih kontrol - pogosto utegnejo poslužiti analitičnih postopkov. Seveda pa je potrebno razločevati med analitičnimi postopki kot sestavnim delom revizijskega posla, od postopkov v okviru notranjega kontroliranja. Pri slednjem se analitični postopki izvajajo z namenom doseganja neposredne koristi za posloводство, ki jih tudi neposredno uporablja. Pri revizijskem poslu pa analitični postopki neposredno služijo za pridobivanje revizijskih dokazov v »korist« revizorja in kot podlaga za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih.

#### *Primer storitev notranjega kontroliranja pri analitičnih postopkih*

Svetovalec bo utegnil izvajati analitične postopke, z osnovnim namenom preprečitve ali odkritja napačnih navedb v računovodskih izkazih, kot prikazuje spodnji primer:

Postavitev kontrole analitičnih postopkov	Svetovalec oblikuje kontrolo, s pomočjo katere se primerjajo dejanska gibanja s predračuni, napovedmi, projekcijami in prejšnjimi obdobji ali primerjalnimi sodili na <i>mesečni</i> osnovi, da bi se na ta način (iz)meril obseg doseganja ciljev in namer ter prepozna(va)li nepričakovani rezultati in druge okoliščine, katere je potrebno opazovati.
Izvajanje kontrole analitičnih postopkov	Svetovalec izvaja mesečno kontrolo primerjave notranjih računovodskih informacij, z drugimi računovodskimi in nefinančnimi podatki, z namenom odkrivanja nepričakovanih rezultatov ter ugotavljanja vzrokov odmikov od pričakovanj.

#### 6.4 Informacijski sistemi

Kontrole informacijskih sistemov lahko združimo v naslednji (širši) skupini: splošne in uporabniške kontrole. Splošne kontrole večinoma obsegajo kontrole nabave programske opreme (softwarea), varnosti, dostopa in vzdrževanja uporabniškega računalniškega sistema. Kontrole uporabniških rešitev (application controls), kot na primer računalniško primerjanje ali preverjanje urejanja podatkov (edit checks) so programirani koraki znotraj uporabniške rešitve. Oblikovani so z namenom zagotavljanja popolnosti in točnosti obdelave transakcij, pooblastil in veljavnosti obdelav. Splošne kontrole so potrebne zato, da podpirajo delovanje kontrol uporabniških rešitev, oboje pa zato, da zagotavljajo popolne in točne računalniške obdelave.

##### *Primer storitev notranjega kontroliranja informacijskih sistemov*

Svetovalec bo utegnil izvajati postopke, ki se nanašajo na kontrole informacijskih sistemov. Te kontrole se izvajajo v neposredno korist posloводства in z osnovnim namenom preprečitve ali odkritja napačnih navedb v računovodskih izkazih kot prikazuje spodnji primer:

Postavitev kontrole informacijskih sistemov	Svetovalec oblikuje kontrolo v obliki načrta za okrevanje po nesrečah (disaster
---	---

	recovery), ki vsebuje posebne politike in postopke shranjevanja (backupa).
Izvajanje kontrole informacijskih sistemov	Svetovalec izvaja obdobno shranjevanje (računovodskih) datotek podatkov.

## 7. Sklep

Storitve, ki smo jih prikazali v našem prispevku se izvajajo *zunaj* področja t.i. poslov zagotavljanja (assurance services); po Mednarodnih standardih revidiranja (MSR) so obravnavane storitve najbližje definiciji MSR 4400: *Posli opravljanja dogovorjenih postopkov v povezavi z računovodskimi informacijami*, ki v točki 18. (j) navaja, da dogovorjeni postopki ne pomenijo niti revizije (MSR 100-999), niti preiskovanja (MSR 2400) in zato revizor ne sme poda(ja)ti nikakršnega zagotovila. Govor je običajnem pogodbenem razmerju med naročnikom in izvajalcem, ki znotraj pogodbenih določil določa pravice in obveznosti pogodbenih strank, priporočljivo pa je, da se posel in pogodbeni določila oblikujejo v skladu z zahtevami MSR 4400.

Kot smo lahko skozi naš prispevek spozna(va)li utegne revizor-svetovalec za naročnika opravljati širok spekter storitev notranjega kontroliranja, ki se nanašajo na:

- *Kontrolno okolje.* Te storitve lahko obsegajo postavitev opisov del in nalog ter odgovornosti in uvajanje kompleksnih računovodskih politik in ocenjevanje strokovne usposobljenosti zaposlenecv.
- *Ocenjevanje tveganja.* Tovrstne storitve lahko vključujejo identificiranje trditev v računovodskih izkazih, pregled v zvezi z (ne)uporabljenimi računovodskimi politikami in (o)vrednotenje procesa računovodskega poročanja.
- *Kontrolne aktivnosti.* Takšne storitve lahko pomenijo izbor in razvijanje določenih politik in postopkov, kot na primer razmejevanje nezdružljivih nalog in postavitev nadomestnih kontrol.
- *Informiranje in komuniciranje.* Pri teh storitvah gre za posredovanje informacij o (ne)doseganju ciljev računovodskega poročanja osebam (organom), ki jim je poverjeno upravljanje družbe; lahko pa pomenijo tudi konzultiranje z zunanjimi svetovalci v imenu posloводства.
- *Motrenje.* Tu imamo opravka z identificiranjem in odpravljanjem pomanjkljivosti notranjih kontrol za račun in v imenu lastnikov in/ali posloводства.

Naj na koncu poudarimo še, da je izvajanje storitev notranjega kontroliranja »pisano na kožo« predvsem revizorjem, saj zahtevana znanja za pridobitev naziva pooblaščen revizor obsegajo široko in poglobljeno poznavanje notranjih kontrol.