

Pravila skrbnega računovodenja 7 (2016)

RAČUNOVODSKO NADZIRANJE

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri nadziranju znotraj računovodenja. Obdelujejo

- a) opredeljevanje računovodskega nadziranja,
- b) organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje,
- c) izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje ter,
- č) računovodsko kontroliranje podatkov.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo ter so povezana s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 20 do 23 in pravili skrbnega računovodenja (PSR) 1, 2, 5, 6 in 8 do 10.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v slovenske računovodske standarde in okvirom (2016).

B. Pravila

a) Opredelitev računovodskega nadziranja

7.1. Računovodsko nadziranje je računovodsko presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri računovodskih podatkih, ki obstajajo v okviru knjigovodenja, računovodskega predračunavanja in računovodskega analiziranja. Povečuje zanesljivost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, ter daje podlage za njihove izboljšave. Namen računovodskega nadziranja je doseganje računovodskih ciljev, med katerimi so upoštevanje računovodskih usmeritev in postopkov, varovanje razpoložljivih sredstev ter pripravljanje zanesljivih računovodskih poročil. Je del celotnega nadziranja obravnavanja podatkov in del celotnega računovodstva.

7.2. Računovodsko nadziranje je sestavina finančnega računovodenja, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotne organizacije ali njenih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodenja, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, in sestavina poslovnega računovodenja, kadar obravnava informacije za odločanje.

7.3. Računovodsko nadziranje je pomembno, kadar so njegov predmet računovodski podatki oziroma računovodske informacije za notranje potrebe, pa tudi, kadar so njegov predmet računovodske informacije za zunanje potrebe. Računovodsko nadziranje se izvaja kot računovodsko kontroliranje podatkov ob njihovem vnosu in med obdelovanjem.

b) Organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje

7.4. Naloge v izvajalnem sestavu morajo biti ločene od nalog v informacijskem sestavu. To omogoča večjo zanesljivost podatkov, ki vstopajo v računovodenje, ter preprečuje njihovo maličenje

zaradi posebnih interesov izvajalcev poslovanja. Na primer skladiščnik materiala ne sme biti tudi knjigovodja materiala, blagajnik ne finančni knjigovodja, finančni vodja pa ne računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri izvajanju poslovanja omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.5. Naloge v odločevalnem sestavu morajo biti ločene od nalog v informacijskem sestavu. To omogoča večjo zanesljivost informacij, ki izstopajo iz računovodenja, ter preprečuje njihovo maličenje zaradi posebnih interesov tistih, ki so odgovorni za izvajanje poslovanja. Na primer član posloводства ne sme biti tudi računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri odločanju omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.6. Naloge morajo biti v izvajalnem sestavu, a tudi v odločevalnem sestavu in informacijskem sestavu tako razčlenjene, da se osebe, zaporedno vključene v delovanje, medsebojno nadzirajo že znotraj njih. Na primer na vsakem izvajalnem področju nalog nadrejeni nadzira podrejenega. Medsebojno nadziranje na vsakem področju nalog omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.7. Glede na vsebino je treba razlikovati nalog za izvajanje poslovnega dogodka od knjigovodske listine, ki dokazuje izvedbo poslovnega dogodka. Pogoj za nastanek knjigovodske listine je nalog, ki odobri poslovni dogodek. Tako se tudi akti, povezani z odločanjem, razlikujejo od aktov, povezanih s poročanjem o tistem, kar se je zgodilo in se lahko razlikuje od tistega, kar naj bi se zgodilo. Vsebinsko razlikovanje nalogov od knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.8. Glede na vsebino je treba razlikovati knjigovodsko listino, ki dokazuje izvedbo poslovnega dogodka, od naloga za knjiženje, ki določa ureditev ustreznih računovodskih podatkov v poslovnih knjigah. Pogoj za nastanek naloga za knjiženje je knjigovodska listina, ki pojasnjuje vsebino poslovnega dogodka. Tako se tudi akti, povezani s poročanjem o tistem, kar se je zgodilo, razlikujejo od aktov, ki določajo način knjiženja. Vsebinsko razlikovanje knjigovodskih listin od nalogov za knjiženje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.9. Knjigovodske listine kot dokazno sredstvo se izpolnjujejo po načelu razbremenjevanja; vse podatke na njih izpisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo. Na njih je treba vedno potrditi odgovornost v zvezi z njimi. Vsebinsko razlikovanje obeh vlog pri nastajanju knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.10. Začetno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kažeta v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, je najprej del računovodskega kontroliranja. Kjer je mogoče, se z njim ukvarja oddelek v računovodstvu, ki je organizacijsko ločen od oddelka za knjigovodenje in oddelka za računovodsko predračunavanje. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.11. Dodatno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kažeta v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, pa tudi preverjanje računovodskega kontroliranja sta po potrebi del notranjega revidiranja računovodenja. Računovodsko kontroliranje mora biti organizacijsko ločeno od notranjega revidiranja računovodenja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.12. Drugo dodatno presojanje računovodskih podatkov pa tudi računovodskega kontroliranja je po potrebi del zunanega revidiranja računovodenja. Z njim se ukvarjajo službe ali organizacije zunaj organizacije, katere računovodenje je predmet nadziranja računovodenja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.13. Tudi v razmerah računalniškega izvajanja računovodenja v organizaciji, morajo biti procesi izvajani tako, da omogočajo izvedbo računovodskega nadziranja in organizacijske predpostavke zanj; pri tem se zahteve vsebinsko ne spreminjajo. Ne glede na tehnično izvedbo je treba omogočati zanesljive računovodske podatke in računovodske informacije.

7.14. Zanesljivost računovodskih podatkov, ki vstopajo v računovodenje, in računovodskih informacij, ki izstopajo iz njega, je v marsičem odvisna od lastnosti tistih, ki sodelujejo pri njihovem nastajanju. Zahteva po neoporečnosti velja še posebej za tiste, ki izvajajo računovodsko nadziranje ter s tem prispevajo k pravilnosti računovodskih podatkov in računovodskih informacij.

7.15 Zanesljivost je treba preverjati pri računovodskem nadziranju v sklopu vseh sestavin in dejavnosti računovodenja.

c) Izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje

7.16. Računovodsko nadziranje je ugotavljanje pravilnosti in začetna stopnja odpravljanja nepravilnosti na obravnavanem področju. Pravilnost je mogoče presoditi le po natančno opredeljenih sodilih, to je na primerni podlagi za presojo ali sodbo o čem. Računovodsko nadziranje se izvaja po določenih postopkih. Da se zagotovi pravilna izvedba računovodskega nadziranja in kar največja verjetnost, da bo doseglo svoj namen, je treba uporabljati preizkušene in ustaljene metode. Sodila in metode so lahko predpisani ali pa dogovorjeni v stroki ali organizaciji.

7.17. Strokovne norme zahtevajo, da vsaka organizacija zagotovi računovodsko kontroliranje podatkov; način njegovega izvajanja določa notranji akt organizacije.

7.18. Temeljno sodilo pri računovodskem nadziranju so predpisi in računovodski standardi, ki vsebinsko opredeljujejo ustrezne gospodarske kategorije. Sledijo jim lahko podrobnejše določbe v organizaciji.

7.19. Temeljne metode računovodskega nadziranja določajo Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, organizacija pa mora sama prepoznati tveganja povezana z računovodenjem in z njimi ustrezno upravljati s ciljem zagotavljanja doseganja računovodskih ciljev.

č) Računovodsko kontroliranje podatkov

7.20. Računovodsko kontroliranje podatkov je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Z njim se ukvarja računovodstvo organizacije, kjer se sprejemajo knjigovodske listine, vodijo poslovne knjige, sestavljajo računovodski obračuni in računovodski predračuni ali izvaja računovodsko analiziranje in seznanjanje uporabnikov z računovodskimi informacijami.

Organizacija mora določiti tiste osebe v organizaciji, ki so odgovorne za računovodsko kontroliranje podatkov.

7.21. Računovodsko kontroliranje podatkov omogoča

- zagotavljanje njihove zanesljivosti,
- spremljanje skladnosti olistinjenih poslovnih dogodkov z ustreznimi nalogi in poslovodskimi odločitvami ter s pravnim okvirom delovanja,
- spremljanje uresničevanja odgovornosti v zvezi s sredstvi in njihovim varovanjem pred izgubami, krajo, neučinkovito uporabo in izdajo poslovnih skrivnosti pa tudi v zvezi z obveznostmi, stroški in prihodki ter
- ugotavljanje usklajenosti predstavljanja računovodskih podatkov in računovodskih informacij s predpisi, z računovodskimi standardi in/ali z akti organizacije.

7.22. Med ukrepi za preverjanje zanesljivosti obračunskih podatkov je tudi popis (inventura) sredstev in dolgov, s katerim je treba uskladiti podatke, da bi ustrezali dejanskemu stanju. Promet v glavni knjigi in dnevniku ter stanje v glavni knjigi in pomožnih poslovnih knjigah se uskladi pred sestavitvijo letnih obračunov in popisom. Stanje sredstev in dolgov po poslovnih knjigah se najmanj enkrat na leto uskladi z dejanskim stanjem, ugotovljenem pri popisu.

Organizacija praviloma popiše sredstva in dolgove na koncu ali čim bliže koncu poslovnega leta. Lahko sklene, da se knjige, filmi, fotografije, arhivsko gradivo, kulturni spomeniki, predmeti muzejske vrednosti, likovne umetnine ter predmeti, ki so posebej zavarovani kot naravne in druge znamenitosti, ne popisujejo vsako leto, vendar obdobje med zaporednima popisoma ne sme biti daljše od petih let. Organizacija lahko določi, katera sredstva se popisujejo tudi med letom.

7.23. Zanesljivost predračunskih podatkov se preverja s presojanjem odmikov uresničenih velikosti od načrtovanih. Pri tem se pokažejo ne samo pomanjkljivosti izvajanja, temveč tudi pomanjkljivosti načrtovanja, to pa omogoča njuno izboljšanje.

7.24. Računovodsko kontroliranje računalniško obravnavanih podatkov se razlikuje od tovrstnega kontroliranja ročno obravnavanih podatkov. Zato je treba zagotoviti postopke kontroliranja, ki poleg sprotnega preverjanja podatkov zagotavljajo tudi celovit vpogled v njihovo obravnavanje in prikazovanje.

C. Opredelitve ključnih pojmov

7.25. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

- Nadziranje kot odločevalno področje nalog** je presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja iz zornega kota tistih, ki odločajo, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.
- Nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih področij nalog** je presojanje pravilnosti izvajanja iz zornega kota tistih, ki izvajajo odločitve, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.
- Nadziranje kot informacijsko področje nalog** je presojanje pravilnosti pri oblikovanju podatkov in njihovem spreminjanju v informacije pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti ali dajanje pobud zanj.

- č) **Računovodsko nadziranje** je sprotno preverjanje računovodskih podatkov in informacij ter sestavni del računovodenja in nadziranja kot sestavine informacijskega področja nalog. Izvaja se znotraj računovodstva organizacije. Potrebno ga je ločiti od nadziranja računovodenja.
- d) **Kontroliranje** je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano nadziranje; z njim se ukvarjajo v nadzirano poslovanje organizacijsko vključeni in po načelu stalnosti delujoči organi.
- e) **Nadziranje računovodenja** je nadziranje, katerega predmet je računovodenje. Izvajajo ga osebe, ki niso zaposlene v računovodski službi, največkrat pa tudi ne v organizaciji, katere računovodenje je predmet nadziranja. Običajno se izvaja v obliki notranjega ali zunanjega revidiranja.
- f) **Notranje revidiranje** je neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, zasnovana za dodajanje vrednosti in izboljševanje delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s sistematičnim in metodičnim ocenjevanjem in izboljševanjem uspešnosti upravljanja tveganj, kontrolnih postopkov in upravljanja organizacije.
- g) **Zunanje revidiranje** pomeni revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

Č. Pojasnila

7.26. Ureditev notranjega nadziranja v organizaciji zajema nadziranje kot odločevalno področje nalog, nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih ali izvajalnih področij nalog in nadziranje kot informacijsko področje nalog. Računovodsko nadziranje je samo del celotne ureditve notranjega nadziranja in samo del nadziranja kot informacijskega področja nalog.

Zanesljive računovodske informacije so pogoj za opredeljevanje ciljev in nadziranje delovanja organizacije kot celote. Zanesljive informacije za posamezna področja so nujne tudi pri neposrednem izvajanju na izvajalnih področjih nalog. Računovodske listine se izdajajo na izvajalnih področjih nalog in izkazujejo tamkajšnje poslovne dogodke. Kakovost teh listin močno vpliva na kakovost računovodskih podatkov in informacij, obenem pa priča o kakovosti dela na izvajalnih področjih nalog glede na upoštevanje poslovnih odločitev.

Razmejitev med nadziranjem kot odločevalnim področjem nalog, kot izvajalnim področjem nalog in kot informacijskim področjem nalog se ne ujema natančno z razdelitvijo nadziranih področij, temveč je opredeljena z razdelitvijo pristojnosti oziroma odločanja v zvezi s popravljivimi ukrepi. Po tem sodilu računovodsko nadziranje vodi k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak pri računovodskih postopkih ali upoštevanju računovodstvu predpisanih ustreznih sodil. Izvajalno nadziranje vodi k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak na kateremkoli izvajalnem področju nalog glede na zanj postavljena sodila. Odločevalno nadziranje pa je tisto, ki vodi k odločanju o stališčih, mnenjih in predlogih glede ustreznosti tako poslovne politike in računovodskih usmeritev kot tudi učinkovitosti računovodske in izvajalne ureditve pa tudi celotne ureditve notranjega nadziranja ter sprejema popravljalne odločitve glede na to, na katero področje poslovanja se nanašajo.

7.27. Ločenost in razčlenjenost nalog v izvajalnem, informacijskem in odločevalnem sestavu sta med drugim odvisni tudi od velikosti organizacije; v mikro, malih in nekaterih srednjih organizacijah ločenost, kot jo zahtevajo PSR 7.4. do PSR 7.6., ni niti možna niti smiselna.

7.28. Notranje računovodsko kontroliranje je učinkovito, če je zasnovano na načelih resničnosti, razdelitve nalog, kontroliranja izvajanja poslov, sprotnosti razvidov, usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja, ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov, strokovnosti ter neodvisnosti in gospodarnosti oziroma če jih upošteva.

Načelo resničnosti zahteva, da se pred oblikovanjem mnenja ugotovi dejansko stanje opazovane kategorije; pri tem je dejansko stanje tisto, ki ga je mogoče podkrepiti z verodostojnimi listinami.

Načelo razdelitve nalog zahteva organiziranje dela, ki posamezniku ne dopušča, da bi sam opravil posel od začetka do konca.

Načelo kontroliranja izvajanja poslov zahteva kontroliranje izvajanja poslov na vsaki stopnji, da bi se morebitne napake hitreje odkrile in s tem zmanjšale škodljive posledice.

Načelo sprotnosti razvidov zahteva takojšnje vpisovanje poslovnih dogodkov v poslovne knjige, kajti le taki podatki omogočajo pravočasno nadziranje in čim zgodnejše odkrivanje morebitnih napak.

Načelo usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja spravlja računovodske podatke v stvarne okvire, s čimer pridobivajo posebno kakovost.

Načelo ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov zahteva, da podatkov o poslih ne sme obravnavati samo oseba, ki te posle opravlja.

Načelo strokovnosti zahteva, da se sme računovodenje zaupati zgolj osebi, ki je strokovno usposobljena, kar je najpomembnejši pogoj za zanesljivost računovodskih podatkov in informacij.

Načelo neodvisnosti zahteva, da izvajalci računovodskega nadziranja niso odvisni od tistih, katerih delo nadzirajo.

Načelo gospodarnosti zahteva, da z nadziranjem doseženi učinki ne smejo biti manjši od stroškov, ki pri tem nastajajo; tega seveda ni mogoče natančno ugotoviti, lahko pa se oceni na podlagi proučevanja.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

7.29. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji XX. xxxxx 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati s 1. januarjem 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 28 – Računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja (2006).