

RAČUNOVODSKO NADZIRANJE

A. UVOD

Ta standard se uporablja pri nadziranju znotraj računovodenja. Povezan je z računovodskimi načeli 143-151 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) opredeljevanje nadziranja in računovodskega nadziranja,
- b) organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje,
- c) izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje,
- č) računovodsko kontroliranje podatkov,
- d) notranje revidiranje računovodenja in
- e) zunanje revidiranje računovodenja.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov, ki spremljajo mednarodne računovodske standarde, ter ustrezne določbe mednarodnih računovodskih standardov. Povezan je zlasti s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 20-27 in 30.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2002).

B. Standard

a) Opredeljevanje nadziranja in računovodskega nadziranja

28.1. Računovodsko nadziranje je računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato vključijo v knjigovodenje ali računovodsko predračunavanje, ter njihovega obdelovanja in proučevanja pa tudi sestavljanja računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje zanesljivost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšave.

28.2. Računovodsko nadziranje je del celotnega nadziranja delovanja podjetja. Razlikuje se od finančnega nadziranja, ki zajema zgolj nadziranje poslovanja iz zornega kota finančnega odločanja, to je nadziranje finančnega izida ter stroškov financiranja, načrtov financiranja in načrtov naložbenja; finančno nadziranje je v marsičem povezano z nadziranjem računovodskih informacij, ki so predmet računovodskega nadziranja, širi pa se tudi na področja, na katerih ni računovodskih podatkov.

28.3. Računovodsko nadziranje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotnega podjetja ali njegovih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, in sestavina poslovnega računovodstva, kadar obravnava enkratne računovodske informacije za enkratne posebne potrebe posloводства.

28.4. 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.

28.5. Računovodsko nadziranje se izvaja kot računovodsko kontroliranje podatkov ob njihovem vnosu in med obdelovanjem ter kot notranje revidiranje računovodenja in zunanje revidiranje računovodenja. Z notranjim revidiranjem računovodenja in zunanjim revidiranjem računovodenja se ukvarjata službi, ki sta organizacijsko ločeni od računovodske službe, katere delovanje je v takšnem primeru predmet njenega nadziranja.

b) Organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje

28.6. 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. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.7. 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 uprave (ravnateljstva) ne sme biti tudi računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri odločanju omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.8. Naloge morajo biti tako v izvajalnem sestavu kot tudi odločevalnem sestavu in informacijskem sestavu čim bolj razčlenjene, tako 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. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.9. 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 bilo zgodilo. Vsebinsko razlikovanje nalogov od knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.10. 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. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.11. 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. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.12. Začetno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kaže v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, je najprej del računovodskega kontroliranja. Z njim se ukvarja oddelek za računovodenje, ki je organizacijsko ločen od oddelka za knjigovodenje in oddelka za računovodsko predračunavanje. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.13. 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. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.14. Končno presojanje računovodskih podatkov pa tudi računovodskega kontroliranja in notranjega revidiranja računovodenja je po potrebi del zunanjega revidiranja računovodenja. Z njim se ukvarjajo službe ali podjetja zunaj podjetja, katerega računovodenje je predmet računovodskega nadziranja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.15. Uporaba računalnikov v marsičem spreminja tehnično 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. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.16. 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.

c) Izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje

28.17. 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 podjetju.

28.18. Predpisi določajo, katera podjetja morajo zagotoviti notranje revidiranje računovodenja in katera zunanje revidiranje računovodskih izkazov kot višjo obliko računovodskega nadziranja. Strokovne norme pa zahtevajo, da vsako podjetje zagotovi računovodsko kontroliranje podatkov; način njegovega izvajanja določa notranji akt podjetja.

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

28.20. Temeljne metode za računovodsko nadziranje določajo standardi notranjega revidiranja in mednarodni standardi revidiranja; slednje je treba upoštevati zlasti pri zunanjem revidiranju računovodskih izkazov. Če se revidiranje širi od revidiranja računovodenja k revidiranju poslovanja, se pojavljajo dodatni sodila in metode, revidiranje pa lahko začne privzemati tudi prvine proučevanja, zlasti če je njegov namen svetovanje.

č) Računovodsko kontroliranje podatkov

28.21. Računovodsko kontroliranje podatkov je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Z njim se ukvarjajo zaposleni v računovodski službi, ki sprejemajo knjigovodske listine, vodijo poslovne knjige, sestavljajo računovodske obračune in računovodske predračune ali izvajajo računovodsko proučevanje in seznanjajo uporabnike z računovodskimi informacijami.

28.22. 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 podjetja.

28.23. Med ukrepi za preverjanje zanesljivosti obračunskih podatkov je tudi popis (inventura) sredstev in dolgov, s katerimi 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.

Podjetje praviloma popiše sredstva in dolgove na koncu ali čim bližje 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.

Podjetje lahko določi, katera sredstva se popisujejo tudi med letom.

28.24. 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.

28.25. Računovodsko kontroliranje računalniško obravnavanih podatkov se razlikuje od tovrstnega kontroliranja ročno obravnavanih podatkov. Zato je treba zagotoviti postopke kontroliranja, ki zagotavljajo ne samo sprotno preverjanje podatkov, temveč tudi celovit vpogled v njihovo obravnavanje in prikazovanje.

d) Notranje revidiranje računovodenja

28.26. Notranje revidiranje računovodenja je kasnejše presojanje pravilnosti ureditve računovodskega kontroliranja podatkov in zanesljivosti njegovega delovanja. Z njim se ukvarja notranjerevizijska služba v podjetju, ki je ločena od računovodske službe; podjetje pa se lahko tudi odloči, da za notranje revidiranje računovodenja pooblasti zunanjega strokovno usposobljenega izvajalca.

28.27. Notranjerevizijska služba se ukvarja ne samo z notranjim revidiranjem računovodenja, temveč tudi z revidiranjem poslovanja kot celote. Proučuje delovanje na izvajalnih in odločevalnih področjih nalog, in ne samo na informacijskih področjih nalog oziroma tistih znotraj računovodske službe. Notranje revidiranje računovodenja pa zajema tiste pojave v podjetju, ki jih kažejo računovodski podatki in računovodske informacije ter jih preverjajo notranji revizorji.

28.28. Notranji revizorji so strokovno usposobljeni ter pri svojem delovanju neodvisni in nepristranski. Skrbijo za zanesljivost in neoporečnost računovodskih informacij, skladnost z usmeritvami, načrti, postopki ter zakoni in drugimi predpisi, varovanje premoženja, gospodarno in učinkovito uporabo dejavnikov ter doseganje namenov in ciljev v zvezi s poslovanjem. Njihovo delo se začne z načrtovanjem notranjih revizij, nadaljuje s preiskovanjem in ovrednotenjem informacij, konča pa s sporočanjem izidov in spremljanjem odpravljanja ugotovljenih pomanjkljivosti. Notranji revizorji ne odpravljajo ugotovljenih nepravilnosti neposredno, temveč seznanjajo s svojimi ugotovitvami tiste, ki so za to pristojni.

28.29. Pri notranjem revidiranju računovodenja se najprej preizkusi pravilnost računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov, tudi računovodskega kontroliranja. V zvezi z obračunskimi računovodskimi podatki je treba proučiti ureditev računovodskega kontroliranja in njegovo zanesljivost pri vprašanjih, ali so knjiženi poslovni dogodki nesporni, ali so jih odobrile pooblašcene osebe, ali so knjiženi vsi poslovni dogodki, ali so knjiženi pravočasno, ali so knjiženi v pravih zneskih, ali so knjiženi na ustreznih kontih, ali so seštevki na kontih pravilni, ali se je o njih ustrezno poročalo in tako naprej.

28.30. Pri notranjem revidiranju računovodenja se preizkuša tudi pravilnost predstavljanja računovodskih podatkov in informacij v računovodskih poročilih in zlasti računovodskih izkazih, tako tistih za zunanje potrebe kot tistih za notranje potrebe. V zvezi z obračunskimi podatki je treba proučiti, ali so knjiženi sredstva in obveznosti do njihovih virov nesporni, ali se nanašajo na podjetje, ali so knjiženi vsi poslovni dogodki, ali so knjiženi pravočasno, ali so knjiženi v pravih zneskih, ali so knjiženi na ustreznih kontih, ali so seštevki na kontih pravilni, ali se je o njih ustrezno poročalo in tako naprej.

28.31. Pri notranjem revidiranju računovodenja se preizkušajo tudi metodike računovodskega predračunavanja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja.

28.32. Ko je revidiranje računovodenja končano, se sestavi poročilo, ki pojasnjuje področje revidiranja ter uporabljene metode in ugotovljene pomanjkljivosti, vsebuje predloge za njihovo odpravljanje ter, odvisno od vrste in pomena pomanjkljivosti, našteva odgovorne osebe. Poseben del poročila so mnenja, ocene in predlogi. Ti obsegajo ocene učinkovitosti računovodenja kot celote ali njegovega dela, ustreznosti računovodskih usmeritev in drugih pomembnih sodil ter iz tega izpeljane ocene zanesljivosti in neoporečnosti računovodskih podatkov in računovodskih izkazov. Mnenja, ocene in predlogi notranjih revizorjev za posloводство in računovodjo niso zavezujoči, vendar jima nalagajo odgovornost za učinkovitost računovodenja ter s tem za zanesljivost in neoporečnost računovodskih podatkov in izkazov.

28.33. V primeru računalniškega obravnavanja računovodskih podatkov ima notranje revidiranje računovodenja posebne naloge. Preizkušanje zanesljivosti računovodskih podatkov in izkazov pri računalniškem obravnavanju računovodskih podatkov se izvaja posredno in zajema proučevanje

- uporabnostnih računalniških programov po stopnjah programiranja (oblikovanja programske naloge, izdelave narisane poteka, pisanja in preizkušanja računalniškega programa) ter
- delovanja vgrajenih kontrol, zlasti pri vstopu podatkov v računalniško obdelovanje in med njihovim obdelovanjem.

Posledki računalniškega obravnavanja podatkov se preverjajo po posebnih kontrolnih programih, in sicer na podlagi vzorcev, izbranih po ustreznih statističnih metodah.

Revidiranje računalniških programov, revidiranje delovanja računalniškega središča in revidiranje računalniškega obravnavanja podatkov so deli notranjega revidiranja, ki lahko pomembno presegajo revidiranje računovodenja.

e) Zunanje revidiranje računovodenja

28.34. Zunanje revidiranje računovodenja je kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti računovodskih podatkov, zlasti v letni bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in drugih računovodskih izkazih. Z njim se ukvarjajo zunaj računovodske službe in obravnavanega podjetja delujoči pooblašчени revizorji. Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov je za določene vrste podjetij predpisano, širše zunanje revidiranje računovodenja in zlasti zunanje revidiranje poslovanja pa je prepuščeno odločitvam podjetja, ki pozna s tem povezane koristi. Drugi revizijski posli, torej tisti, ki niso predpisani ali jih ne zahtevajo drugi organi, se štejejo kot svetovalni posli.

28.35. Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov, na katere se pri svojih odločitvah opirajo lastniki podjetja in njihovi zunanji uporabniki, prispeva predvsem k zanesljivosti teh izkazov. Storitve pooblaščenih revizorjev pa izpopolnjujejo tudi računovodske informacije za potrebe posloводства.

28.36. Zunanji revizorji, še posebej zunanji revizorji letnih računovodskih izkazov, delujejo v javnem interesu, zato morajo biti odgovorni, neoporečni, nepristranski, neodvisni in poklicno skrbni.

28.37. Revidiranje letnih računovodskih izkazov se začne s spoznavanjem poslovanja podjetja ter s preizkušanjem njegovih ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja, da bi bilo mogoče na tej podlagi opredeliti tveganja pri preizkušanju podatkov v letnih računovodskih izkazih in obseg takšnega preizkušanja, ki bi omogočal izraziti mnenje o letnih računovodskih izkazih. Revidiranje računovodenja in notranjega kontroliranja je lahko tudi obsežnejše od revidiranja letnih računovodskih izkazov, saj lahko zajame tudi področja, ki niso pomembna za opredelitev potrebnega preizkušanja podatkov v njih.

28.38. Pri preizkušanju podatkov, ki je osrednje področje revidiranja letnih računovodskih izkazov, se uporabljajo različni revizijski postopki, tudi proučevalski (analitični) postopki in revizijsko vzorčenje, ki omogočajo pridobiti revizijske dokaze o pravilnosti postavk v letnih računovodskih izkazih. Zunanji revizor lahko pri tem uporablja ugotovitve revizorjev, ki ne delujejo v delovni skupini za izvedbo obravnavane revizije, pa tudi ugotovitve večakov in notranjih revizorjev.

28.39. Zunanji revizor izda o revidiranih letnih računovodskih izkazih pritrdilno mnenje, mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, lahko pa se mnenja tudi vzdrži, če ne more zanj pridobiti ustreznih podlag. Revizorjevo poročilo vsebuje največkrat samo nekaj stavkov, ki podrobneje pojasnijo le razloge za mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje. Ugotovljene nepravilnosti vplivajo na revizorjevo mnenje, za odločanje o njihovi odpravi pa so pristojni drugi.

28.40. Revidiranje poslovanja je bistveno širše od revidiranja računovodenja in notranjega kontroliranja. Zajema tako gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja podjetja kot tudi njegov odnos do problemov varstva okolja ter pravičnost in etičnost njegovega delovanja, in ne samo resničnost in poštenost izkazanih podatkov. Revizorjevo poročilo je v takšnem primeru obsežno in ima svetovalno naravo, saj pove, kaj bi bilo treba izboljšati.

28.41. V razmerah računalniškega obravnavanja podatkov se pri zunanjem revidiranju uporabljajo posebni računalniški programi za potrebe revidiranja, katerih ustreznost pa je treba najprej preizkusiti pri rednem delovanju podjetja in računovodenju v njem.

28.42. Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov in tudi druge vrste zunanjega revidiranja praviloma izboljšujejo računovodsko kontroliranje podatkov, s tem pa tudi sproti zagotavljajo zanesljivost računovodskih podatkov in informacij v prihodnosti.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **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.
- b) **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.
- c) **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 del nadziranja kot sestavine informacijskega področja nalog.
- d) **Kontroliranje** je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje; z njim se ukvarjajo v nadzirano poslovanje organizacijsko vključeni in po načelu stalnosti delujoči organi.

- e) **Revidiranje** je pretežno popravljivo, na izvedenskem obnavljanju zasnovano kasnejše nadziranje; z njim se ukvarjajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in v njem ne delujejo po načelu stalnosti.
- f) Z **notranjim revidiranjem** se praviloma ukvarja posebna služba zunaj računovodske službe v podjetju; lahko pa zanj podjetje pooblasti zunanje strokovnjake.
- g) Z **zunanjim revidiranjem** se ukvarjajo strokovnjaki, ki niso zaposleni v revidiranem podjetju.

Č. Pojasnila

28.44. Ureditev notranjega nadziranja sestavljajo postopki, metode in tehnike, ki naj bi zagotovili

- dosledno izvajanje poslovne politike, načrtov in drugih odločitev posloводства,
- zanesljive računovodske informacije pa tudi
- gospodarnost in učinkovitost uporabe vseh sredstev ter poslovno uspešnost podjetja kot celote.

28.45. Ureditev notranjega nadziranja 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 podjetja 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 poslovodskih odločitev.

Razmejitve 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 je računovodsko nadziranje tisto, ki 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.

28.46. Ločenost in razčlenjenost nalog v izvajalnem, informacijskem in odločevalnem sestavu sta med drugim odvisni tudi od velikosti podjetja; v malih in nekaterih srednjih podjetjih ločenost, kot jo zahtevajo SRS 28.6, SRS 28.7 in SRS 28.8, ni niti možna niti smiselna.

28.47. 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 notranji kontrolorji, notranji revizorji in zunanji revizorji niso odvisni od tistih, katerih delo nadzirajo, pa tudi, da so samostojni pri presojanju in oblikovanju mnenj.

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

28.48. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 21. septembra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 28 - Računovodsko nadziranje (1993).