

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**ORGANIZIRANOST IN PODROČJA DELOVANJA
NOTRANJE REVIZIJE V OBČINI X**

Ljubljana, september 2011

TJAŠA ČUK

IZJAVA

Študentka **Tjaša Čuk** izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom **mag. Andreje Istenič**, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 PREDSTAVITEV NOTRANJEGA REVIDIRANJA	2
1.1 Zgodovinski razvoj notranje revizije	2
1.2 Opredelitev notranjega revidiranja	2
1.3 Potek izvajanja notranjega revidiranja	3
1.3.1 Načrtovanje	4
1.3.2 Izvajanje	4
1.3.3 Poročanje o izsledkih	5
1.3.4 Spremljanje podanih priporočil	6
2 NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC V OBČINI	7
2.1 Pravne podlage notranjega nadzora javnih financ	7
2.1.1 Podlage za vzpostavitev in delovanje notranjerevizijske dejavnosti.....	8
2.2 Notranja revizija v občini	11
2.2.1 Lastna notranjerevizijska služba	13
2.2.2 Skupna notranjerevizijska služba	14
2.2.3 Zunanje izvajanje notranjega revidiranja.....	16
3 ORGANIZIRANOST IN PODROČJA DELOVANJA NOTRANJE REVIZIJE V OBČINI X	17
3.1 Predstavitev občine X.....	17
3.2 Organiziranost notranje revizije v občini X	17
3.2.1 Ustanovitev skupne službe notranje revizije	18
3.2.2 Pravilnik o delovanju skupne službe notranje revizije.....	20
3.2.3 Pogodba o delovanju notranjerevizijske službe med občinami	21
3.3 Področja delovanja notranje revizije v občini X	21
3.3.1 Način dela skupne službe notranje revizije	22
3.3.2 Predmet notranjega revidiranja v občinah ustanoviteljicah in javnih zavodih	24
3.3.3 Izvajanje nadzora nad poslovanjem drugih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna občine	24
3.4 Kritični pogled na organiziranost in delovanje notranje revizije v občini X z nekaterimi predlogi izboljšav	25
SKLEP	27
LITERATURA IN VIRI	29

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Izračun potrebnega števila zaposlenih v skupni službi občine X.....</i>	<i>18</i>
--	-----------

KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Primer umestitve notranjerevizijske službe v mestno občino</i>	<i>12</i>
<i>Slika 2: Primer ustanovitve horizontalne skupne notranjerevizijske službe občin</i>	<i>14</i>
<i>Slika 3: Primer ustanovitve vertikalno organizirane skupne notranjerevizijske službe</i>	<i>15</i>
<i>Slika 4: Umestitev skupne notranjerevizijske službe v občini X.....</i>	<i>17</i>

UVOD

Vsak posameznik po opravljenem delu za seboj opravi samokontrolo, kjer analizira možnosti, kako bi lahko delo izpeljal še enostavneje, učinkoviteje, ceneje in bolje. Odmevni škandali so bili razlog, da so se vse večjega pomena notranjega nadzora poslovanja ter odkrivanja napak in prevar začeli zavedati tudi v organizacijah, občinah, zavarovalnicah in bankah. Sawyer (2003, str. 1173-1174) navaja, da so odgovornosti za odkrivanje in preprečevanje prevar porazdeljene med poslovodstvo, nadzorni odbor, notranje in zunanje revizorje ter ostale udeležence, ki sodelujejo pri preiskovanju le-teh.

Notranje revidiranje v lokalni skupnosti predstavlja ključni dejavnik sodobnega vodenja in upravljanja. Obveza za vzpostavitev notranjerevizijske dejavnosti je določena v 100. členu Zakona o javnih financah, medtem ko so v občini za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema notranjih kontrol, notranjega revidiranja ter finančnega poslovanja odgovorni župani. Ti se pri zagotavljanju notranjerevizijske dejavnosti lahko odločijo za organiziranje lastne ali skupne notranjerevizijske službe ali pa za najem zunanjih izvajalcev. Izbira glede načina zagotavljanja notranjerevizijske dejavnosti je prepuščena županu, v primeru neorganiziranja nadzora pa se odgovorno osebo kaznuje z denarno kaznijo. Vsi načini zagotavljanja notranjerevizijske dejavnosti imajo prednosti in slabosti, organiziranje skupne službe notranje revizije pa občini prinaša tudi dodatna sredstva iz državnega proračuna.

Namen diplomske naloge je predstaviti zakonodajo in možne načine organiziranja notranjerevizijske dejavnosti v občinah ter prikazati morebitne prednosti in slabosti zagotavljanja vsakega izmed načinov.

Cilj diplomskega dela pa je ugotoviti, kako je organizirana skupna služba notranje revizije v občini X, na katerih področjih deluje ter prikazati možne predloge in izboljšave pri njenem delovanju in organiziranju.

Osrednja tema diplomske naloge je zagotavljanje notranjega revidiranja v občinah s prikazom organizacije in področij delovanja skupne notranjerevizijske službe v občini X. Vsebinsko je diplomsko delo razčlenjeno na tri poglavja. Uvodu sledi poglavje, v katerem predstavim zgodovinski razvoj notranjega revidiranja, opredelitev notranjega revidiranja in potek izvajanja z opisom faz notranjega revidiranja, ki so načrtovanje, izvajanje, poročanje o izsledkih ter spremljanje izdanih priporočil. Drugo poglavje obravnava notranji nadzor javnih financ v občini, ki podrobneje opredeljuje zakonodajo, ki je potrebna pri vzpostavitvi notranjerevizijske dejavnosti. Predstavljena je tudi notranja revizija v občini ter načini, s katerimi se zagotavlja notranjerevizijska dejavnost, z naštetimi prednostmi in slabostmi. Tretje poglavje opisuje organiziranost in področja delovanja notranje revizije v občini X. Podrobneje so predstavljeni dokumenti, način dela, predmet revidiranja, podani pa so tudi predlogi izboljšav za skupno notranjerevizijsko službo v občini X. V sklepu podajam sklepne misli ter povzemam glavne ugotovitve.

1 PREDSTAVITEV NOTRANJEGA REVIDIRANJA

1.1 Zgodovinski razvoj notranje revizije

Zametke notranje revizije po mnenju mnogih strokovnjakov najdemo že v Babilonu, na Kitajskem, v starem Egiptu in v antični Grčiji.

Po mnenju Koletnika (2007, str. 71-73) ima notranja revizija dolgo razvojno pot. Razvijati se začne že pred našim štetjem, nadaljuje v srednjem veku in vse do danes, ko govorimo o moderni reviziji. V času pred našim štetjem so bili na Kitajskem pregledani celotni proračuni države, v Atenah je skupščina kontrolirala izdatke in prejeme javnega sektorja, medtem ko so Rimsko republiko zaznamovali preverjanje dela javnih računovodij s strani revizorjev ter nadzora javnih financ s strani senata. Notranja revizija v srednjem veku se nanaša na državno zakladništvo Škotske in Anglije, dokazila o razvoju revizije pa prihajajo še iz Italije in Francije. V Veliki Britaniji sta bili v srednjem veku dve vrsti revizij, in sicer revizija mest in revizija cehov. To obdobje notranje revizije je bilo usmerjeno predvsem v presojanje računovodskega prikazovanja vseh javnih izdatkov in prejemkov, z namenom zagotavljanja resničnosti in popolnosti le-teh ter za ugotavljanje prevar. Začetki moderne revizije so se pojavili v drugi polovici 19. stoletja s prihodom gospodarskega razcveta, velikih industrijskih družb, koncentracije kapitala ter ločevanja upravljanja in poslovanja. Poslovodstvo je želelo pri nadziranju poslovanja družb imeti strokovno pomoč, kar je bil razlog, da so notranji revizorji postali bolj ugledni in njihova vloga v podjetjih se je povečevala. Začeli so presojati varovanje premoženja, urejenost poslovanja in knjigovodstva. Hiter gospodarski razvoj, ustanavljanje in delovanje kapitalskih družb, spremljajoče prevare in gospodarske krize so bili vzroki za nastanek notranje revizije v Veliki Britaniji in ZDA. Veliko pa je k razvoju notranje revizije v ZDA prispeval tudi Inštitut notranjih revizorjev (angl. *Institut of Internal Auditors, IIA*), ki je bil ustanovljen leta 1941 v New Yorku.

Spremič (1999, str. 8) je mnenja, da sodobno razumevanje notranje revizije, predvsem v ZDA, sega v konec 19. stoletja z ustanovitvijo notranje revizije v velikih podjetjih. Večji pomen notranje revizije je pospešila velika gospodarska kriza (1929-1933), saj se je z njo povečalo tudi število notranjih revizorjev. Le-ti so prispevali k izboljšanju poslovanja in h gospodarskemu razcvetu podjetij z njihovimi ugotovitvami, poročili, priporočili in mnenji.

V Sloveniji je za razvoj notranje revizije zaslužen predvsem Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju SIR). Od leta 1996 imamo oblikovano posebno sekcijo notranjih revizorjev, medtem ko so se sodobna poklicnoetična in strokovna pravila za delo v notranjerevizijski dejavnosti oblikovala v letu 2003 in veljajo še danes (Koletnik, 2007, str. 77) .

1.2 Opredelitev notranjega revidiranja

Pojem notranje revidiranja je največkrat opisan z besedami, kot so neodvisnost, nepristranskost.

Avtorji ga opredeljujejo kot dejavnost, s katero se izboljša poslovanje podjetja, zmanjša tveganja in preverja točnost informacij. V nadaljevanju navajam nekaj opredelitev notranjega revidiranja.

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (Slovenski inštitut za revizijo, 2011) opredeljujejo notranje revidiranje kot »neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, ki je namenjena povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja«.

Pickett (2003, str. 243) meni, da ima notranja revizija v organizaciji različno vlogo, na katero vplivajo različni dejavniki, s katerimi v organizaciji oblikujemo končni model notranjega revidiranja. Med te dejavnike uvrščamo sposobnosti in znanja notranjerevizijske ekipe, strokovno prakso, vedenje preizkušenih notranjih revizorjev ter pričakovanja organizacije.

Notranje revidiranje je neodvisno presojanje, ki organizaciji služi kot lastna storitev. Vpelje se z namenom vrednotenja in preiskovanja njenega delovanja. Dejavnika, ki vplivata na vse večji pomen vloge notranje revizije sta rast in geografska razpršenost organizacije. Osebe, ki je zaposleno v notranji reviziji, to so notranji revizorji, pa ima možnost, da v podjetju ugotovi mnogo pojavov ter uporabijo revizijske, računovodske in osebne spretnosti (Taylor & Glezen, 2007, str. 36; 86-87).

Tušek in Žager (2004, str. 9-10) opredeljujeta notranje revidiranje kot smotrno, urejeno in organizirano raziskovanje in zbiranje dokazov o nekaterih dejstvih. Le-to stremi k presojanju učinkovitosti poslovanja in organiziranosti podjetja, in sicer z namenom prepoznavanja in vpeljave boljših rešitev in izboljšanja odločanja.

Namen notranjega gospodarskega revidiranja je prispevati k doseganju poslovnih ciljev, povečati dodano vrednost podjetja, izboljšati poslovanje. Opredelimo ga kot neodvisno in nepristransko dejavnost svetovanja in preiskovanja. Notranji revizorji tako ocenjujejo in preizkušajo resničnost in pravilnost postopkov ter stanj v podjetju. Notranje revidiranje je danes razširjeno na celotno poslovanje, ki zajema pregledovanje in ocenjevanje notranjega kontroliranja, gospodarnost delovanja podjetja ter spoštovanja predpisov (Koletnik, 2007, str. 59-60).

Revizija poslovanja zajema sistematičen in neodvisen pregled posameznih dejavnikov, za katere si že vnaprej zastavimo cilje. Zajema pregled vseh vidikov podjetja, in sicer od računovodskih kontrol, informacijskih sistemov do poslovnih funkcij. Notranje revidiranje je torej aktivnost, ki podjetju nudi storitve (Moeller, 2005, str. 21-22; 719).

1.3 Potek izvajanja notranjega revidiranja

Izvajanje notranjega revidiranja mora temeljiti na preudarnosti, aktivnosti pa si največkrat sledijo

po naslednjih stopnjah: načrtovanje, izvajanje revizije, poročanje o izsledkih ter na koncu še spremljanje izdanih priporočil. Notranja revizija bo uspešno izvedena le v primeru, ko bomo vedeli, kaj želimo z njo doseči, torej takrat, ko nam bo znan cilj. Pri tem pa ključno vlogo igra tudi kakovostno osebje, ki mora biti pri svojem strokovnem delu učinkovito, uspešno, gospodarno, nepristransko in odgovorno.

1.3.1 Načrtovanje

Kovač (2004, str. 64-65) navaja, da morajo biti pri načrtovanju notranje revizije vodje seznanjeni s strategijo, vizijo in načrti poslovnega sistema podjetja kot celote. S tem bodo v največji meri upoštevali želje in pričakovanja ravnateljstva v zvezi z rezultati notranje revizije. Za učinkovito izvedbo revizije je torej potrebno upoštevati vse temeljne dejavnike in kriterije. Revizijske naloge se izvajajo po strateškem, operativnem in letnem načrtu.

Potrebni kadrovske, finančni in tehnični viri, opredelitev dela in temeljne naloge, ki se opredelijo na podlagi analize tveganja, so zajeti v **strateškem načrtu**. Iz strateškega izhaja **letni načrt**, v katerem so lahko opredeljeni okvirni programi, področja revidiranja in potrebni resursi za obdobje enega leta. Notranjerevizijska služba v **operativnem načrtu** podrobno opredeljuje organizacijske enote in področja, ki bodo predmet revidiranja v četrletnem ali mesečnem obdobju. V tem načrtu so opredeljeni tudi kadrovske resursi ter razporeditev delovnega časa.

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (Slovenski inštitut za revizijo, 2011, str. 14-16) opisujejo, da morajo notranji revizorji pripraviti načrt vsakega revizijskega posla. Posamezna revizija mora vsebovati cilj in opredelitev največjih tveganj, obseg, čas, potrebna sredstva, pričakovane rezultate, časovni razpored revizijske naloge, roke in osebe, ki jim je potrebno poslati revizijsko poročilo.

Revizor torej v tej fazi proučuje različne dejavnike, kamor uvrščamo preučevanje ciljev, tveganj, sredstev, poslovnih procesov, ocenjevanje ustreznosti obvladovanja s tveganji ter kvaliteto kontrolnih mehanizmov (Turk, 2003, str. 85). Rezultat načrtovanja je delovni program posla, ki je notranjemu revizorju osnova za izvajanje zadane naloge.

Koletnik (2007, str. 13) pojasnjuje, da se v fazi načrtovanja opredelijo načini za pridobivanje prihodkov, s katerimi se bodo pokrivali stroški notranjerevizijske dejavnosti. Opravljene storitve se lahko obračunava po dogovorjenih tržnih ali drugih prenosnih cenah, lahko pa gre za prevaljevanje stroškov na druge dejavnosti v podjetju.

1.3.2 Izvajanje

Po fazi načrtovanja revizor začne s fazo izvajanja, kjer na podlagi predhodno zbranih podatkov in izdelanega revizijskega načrta začne izvajati revizijo pri revidirani organizacijski enoti. Vodja

organizacijske enote mora notranjemu revizorju predložiti vse zahtevane dokumente, vezane na revidirani posel ter zagotoviti primerno delovno okolje (Lah, 2006, str. 15).

Pri izvajanju notranje revizije morajo revizorji prepoznati zadostne, ustrezne, zanesljive in uporabne informacije za doseg ciljev posla. Z ustreznim proučevanjem in ovrednotenjem morajo utemeljevati sklepe in izsledke posla, in sicer na primernih analizah in vrednotenju. Primerne informacije morajo zabeležiti, da z njimi podprejo sklepe in izsledke izvajanja revizijske naloge. Notranji revizorji torej zbirajo, pregledujejo, kritično vrednotijo ter ocenjujejo informacije o področjih, ki jih proučujejo. Ta področja pa lahko vsebujejo knjigovodske listine, objekte, dokumente, prostore in naprave.

Lah (2006, str. 15-16) navaja, da notranji revizorji pri izvajanju revizijske naloge uporabljajo različne preučevalne postopke in načine. To so lahko opazovanje, poizvedovanje, ponovna izvedba in izračun, fizični pregled, pregledovanje dokazov na osnovi dokumentov, potrditev, poizvedbena pisma in analitični postopki. Pravilnost poslovanja notranji revizorji preverjajo s primerjanjem usklajenosti dokumentov, postopkov in dela z določili v zakonih in podzakonskih aktih, ki urejajo revidirano področje, medtem ko se ocenjevanje in ugotavljanje sistema notranjih kontrol izvaja z matriko tveganja in vprašalnikov. Pridobljeni revizijski dokazi so trdna podlaga za revizijske ugotovitve in priporočila. Pomembno je, da je dokumentacija (računovodski izpisi, kopije dokumentov) zbrana med revidiranjem ter vsi zapisi in dokumenti, ki so nastali med revidiranjem (narisi poteka, izpolnjeni vprašalniki, poročila, opombe in podobno) olistinjeni ter shranjeni v revizijskih mapah. Dokumentacija oziroma delovno gradivo, ki mora biti podlaga za ugotovitve in priporočila, je pripravljena s strani notranjega revizorja ter preverjena s strani vodje notranjerevizijske službe.

Gradivo je potrebno hraniti z namenom, da se lahko v prihodnosti nanj sklicujemo in utemeljimo sprejete sklepe, hkrati pa je to tudi podlaga za oblikovanje poročila.

1.3.3 Poročanje o izsledkih

Notranji revizorji so po opravljeni reviziji dolžni poročati o ugotovitvah in izsledkih izvajanja revizijske naloge. Pripraviti morajo poročilo o opravljeni reviziji, ki vsebuje predmet, obseg in cilje revizije, oceno tveganja, revizijske ugotovitve in priporočila za odpravljanje razkritih nepravilnosti, rok in odgovorno osebo za odpravo le-teh pa notranji revizorji določijo skupaj z revidirancem.

Poročila morajo biti jasna, nepristranska, popolna, pravočasna, točna, podprta z zanesljivimi, koristnimi, ustreznimi in zadostnimi informacijami ter pripravljena z ustrezno strokovno vestnostjo.

Lah (2006, str. 19-20) opisuje, da obliko poročil določi notranji revizor, le-ta pa so okvirno sestavljena iz več poglavij.

V **uvodu** je zapisana vrsta revizije (redna ali izredna), kdo je pobudnik revizije, kakšna je podlaga za izvedbo revizije, sodelujoče na strani revidiranca ter imena revizorjev, ki so revizijo izvedli.

Povzetek vsebuje zgoščeno informacijo, ki deluje kot podlaga za ukrepanje. Vključuje uporabljene postopke in metode, pregled področij in ciljev revizije, pomembne ugotovitve, odkritja ter povzetek pomembnih priporočil, ki jim mora vodstvo nameniti posebno pozornost.

V **poglavju cilji in področja revizije** so podrobneje predstavljena področja in cilji revizije, dejavnosti ter razlogi za preverjanje le-teh.

Metode, ki so bile uporabljene pri izvedbi revizije so opisane in predstavljene v poglavju **postopki in metode pri izvajanju revizije**.

Revizijska ocena stanja vključuje opis nepravilnosti, slabosti ter tveganj predmeta revidiranja. Posledice je potrebno primerjati s sodili in pojasniti njihove odmake. Priporočljivo je, da to poglavje poleg slabosti vsebuje tudi priznanja, da je izvedba revizije zadovoljiva.

Zadnje poglavje opisuje **priporočila**, ki so namenjena vodstvu, z namenom izboljšanja poslovanja ter odprave pomanjkljivosti in nepravilnosti, določi pa se tudi matrika pomembnosti revizijskih ugotovitev. Priporočila morajo biti podprta z dokazi, temeljiti morajo na sodilih in ugotovitvah, jasnosti, vključevati pa morajo tudi rok za izvedbo popravljalnih ukrepov. Razvrščena so glede na pomembnost, in sicer obstajajo manj pomembna priporočila, kjer je ukrepanje priporočljivo, ni pa nujno. Srednje pomembna priporočila priporočajo odziv vodstva, vendar takojšnje ukrepanje ni nujno, medtem ko je od zelo pomembnih odziv vodstva zaželen.

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (Slovenski inštitut za revizijo, 2011, str. 17-20) opisujejo, da mora vodja notranje revizije ustreznim strankam predložiti izsledke revizije, vendar jih mora pred tem pregledati, odobriti končno sporočilo o poslu ter določiti osebe, ki jim bo poročilo poslano.

Faza poročanja se končuje z oblikovanjem priporočil posloводства. Le-ta so oblikovana z namenom, da se izboljšajo in spremenijo ureditve notranjih kontrol ter poslovanje na podlagi priporočil, ki so zapisana v končnem poročilu. Poročilo se usklajuje z revidirancem ter služi kot komunikacijsko sredstvo za doseganje končnega cilja (Tušek & Žager, 2004, str. 11).

1.3.4 Spremljanje podanih priporočil

Spremljanje podanih priporočil je faza, v kateri vodja notranjerevizijske službe vzdržuje in vzpostavi sistem za spremljanje odziva na izsledke. S tem želi ugotoviti, ali posloводство upošteva predloge in priporočila iz končnega poročila za izboljšanje ter odpravo slabosti in nepravilnosti poslovanja. Gre za pomembno merilo uspešnosti revizije.

V Mednarodnih standardih strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (Slovenski inštitut za revizijo, 2011, str. 20) je zapisano, da je vodja notranjerevizijske službe dolžan določiti postopke, s katerimi bo spremljal in zagotavljal uspešno uresničene ukrepe s strani posloводства oziroma, da bo preučil ali je posloводство sprejelo tveganje za neuresničevanje izsledkov. Učinke na izsledke posla mora notranjerevizijski izvajalec spremljati v obsegu, ki je bil dogovorjen z naročnikom.

Vodstvo podjetja je odgovorno za izvedbo priporočenih ukrepov in izboljšanja stanja, ki ga je določil notranji revizor. Šele ko so želeni učinki doseženi in ukrepi uresničeni je revizijska naloga izpolnjena (Lah, 2006, str. 18).

Tušek in Žager (2004, str. 11) vidita popravljalne ukrepe kot priložnost, s katero se uresničujejo revizijski cilji in upravičuje smisel notranjega revidiranja. Le-ti so lahko spodbuda in izhodišče za načrtovanje novega kroga notranjega revidiranja na kakem bolj tveganem področju poslovanja podjetja.

2 NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC V OBČINI

2.1 Pravne podlage notranjega nadzora javnih financ

Zakon o javnih financah (Ur.l. RS, št. 11/2011-UPB4, v nadaljevanju ZJF) v členu 99. a opisuje notranji nadzor javnih financ kot sistem, ki je zasnovan na enotnih temeljih ter obsega finančno poslovoidenje, kontrole, notranje revidiranje in stalno preverjanje tega sistema pri neposrednih in posrednih uporabnikih občinskega in državnega proračuna.

Uporabniki občinskih proračunov se delijo na posredne in neposredne proračunske uporabnike, kjer med neposredne uvrščamo občinske organe in organizacije, občinske uprave ter ožje dele občin, ki so pravne osebe. Posredni uporabniki pa so javni zavodi, javni skladi, javne agencije ter pravne osebe, katerih ustanovitelj in lastnik je občina in kateri sredstva za financiranje pridobivajo iz občinskih proračunov (Žnidar, 2006, str. 38).

Ureditev sistema javnih financ se je v Sloveniji začela uvajati ob pridružitvi Slovenije Evropski skupnosti. V procesu širitve in uvajanja notranjega nadzora nad javnimi financami je Evropska skupnost določila vrsto načel, s katerimi bi se uredilo finančno poslovoidenje javnih sredstev. S pridružitvijo k Evropski skupnosti se je Slovenija zavezala, da prevzema evropski pravni red, in sicer poglavje 28- finančni nadzor.

Evropska komisija je v Sloveniji na področju finančnega nadzora opravila oceno veljavne zakonodaje in na podlagi le-te je bila opravljena analiza pomanjkljivosti, kasneje pa so bili podani predlogi za spremembo in dopolnitev sistema notranjega nadzora javnih financ (Lah, 2003a, str. 94).

Korpič Horvat (2003, str. 23) pojasnjuje, da je pomemben segment proračunskega poslovanja nadziranje, ki mu v Sloveniji večjo pozornost pripisujemo v reformi javnega financiranja, od ustanovitve Računskega sodišča leta 1995. Velik pomen pa pridobiva z oblikovanjem služb notranjega nadzora v javnem sektorju.

2.1.1 Podlage za vzpostavitev in delovanje notranjerevizijske dejavnosti

Podlage za vzpostavitev notranjerevizijske dejavnosti v Sloveniji določajo:

1. Zakon o javnih financah,
2. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002),
3. Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ,
4. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Ur.l. RS, št. 83/2007),
5. Usmeritve za državno notranje revidiranje (december 2003),
6. Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje 2011 do 2015.

Ad 1) Zakon o javnih financah

Notranji finančni nadzor v javnem sektorju uvaja ZJF, ki je bil sprejet konec leta 1999 s strani Državnega zbora. S tem je bila zapisana tudi zakonska zahteva po ustanovitvi in delovanju notranjerevizijskih služb pri neposrednih in posrednih uporabnikih proračuna RS, kot drugega stebra notranjega nadzora na javnimi financami (Lah, 2005a, str. 13-14).

Korpič Horvat (2003, str. 23) navaja, da se je v Sloveniji z ZJF enotno uredil proračunski nadzor, poenotilo pa se je tudi proračunsko poslovanje države in občin. ZJF določa sestavo, pravila in postopke priprave, izvrševanje proračunov, poročstva, zadolževanje, upravljanje s premoženjem, računovodstvo ter notranji finančni nadzor.

Slovenija je temelje notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju NNJF) strnila v 3 osnovne stebre, kjer enega izmed teh predstavlja notranje revidiranje. Ti se na osnovi občine kažejo kot:

- **sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol** kot odgovornost župana, kjer je župan odgovoren za vzpostavitev in izvajanje urejenega finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter za pravilno uporabo načel,
- **funkcionalno neodvisna notranjerevizijska služba** je orodje, ki neodvisno svetuje, vrednoti, ocenjuje ustreznost ter učinkovitost sistema notranjih kontrol in finančnega poslovanja,
- **centralni neodvisni organ za razvijanje, usklajevanje in nadziranje** je nujni del sistema NNJF. Njegove naloge so, da nadzira delovanje celotnega sistema, zagotavlja funkcionalno neodvisnost notranjih revizorjev, razvija metodiko in usklajuje decentralizirane notranjerevizijske službe pri vseh proračunskih uporabnikih (Lah, 2005a, str. 10).

V 10. poglavju ZJF je opredeljen NNJF. Pravna podlaga za uvedbo notranje revizije je določena v 99. do 101. členu ZJF. Cvikel in Zemljič (2005, str. 464-473) s komentarji na 100. in 100. a člen pojasnjujeta, da se člena nanašata na ureditev sistema notranjega finančnega nadzora v Sloveniji. Ta sistem predstavlja finančno poslovanje, notranje kontrole in notranje revidiranje. Slednjega opravljajo notranji revizorji, ki morajo biti pri svojem delu neodvisni, pridobiti morajo naziv državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizor, delo pa morajo opravljati v skladu s kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev in standardi notranjega revidiranja, ki jih na podlagi predhodnega mnenja Računskega sodišča Republike Slovenije izda minister, pristojen za finance. Cukon Mavec, Toman Pfajfar, Korpič Horvat in Milatovič (2006, str. 6) opredeljujejo, da revizor ne sme biti prisoten pri vzpostavitvi sistemov notranjih kontrol, izvajanju postopkov in funkcij. To je zapisano tudi v šestem odstavku 100. člena ZJF, ki govori o tem, da revizorji ne smejo opravljati revizije v postopkih, v katerih so sodelovali poprej ter operativnih nalog. Po njihovem mnenju se s tem uresničuje načelo nepristranosti. Žnidar (2009, str. 12) navaja, da 113. člen ZJF določa neposrednim uporabnikom državnega in občinskih proračunov, da ustanovijo notranje kontrole in revizije do 1. januarja 2001. Ustrezne oblike finančnega nadzora so opredeljene v sedmem odstavku 100. člena, in sicer na podlagi podrobnejših navodil s strani ministra, pristojnega za finance. V kolikor finančni nadzor ni organiziran, 108. člen skladno s 100. členom to smatra kot lažjo kršitev, za katero se odgovorno osebo kaznuje od 400 do 2000 € denarne kazni.

Na podlagi določb 101. člena ZJF je bil izdan podzakonski akt, ki še podrobneje opredeljuje temeljna načela, organizacijo in pravila izvajanja notranjega revidiranja, in sicer je to Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju Pravilnik o usmeritvah).

Ad 2) Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ

Pravilnik o usmeritvah (Ur.l. RS, št. 72/2002) določa, kakšne so odgovornosti vodij oziroma poslovnih organov, načela in temeljne postopke notranjega kontroliranja, načine zagotavljanja notranjega revidiranja, pravila notranjega kontroliranja pri izvajanju temeljnih nalog proračunskih uporabnikov ter načela, postopke, pogoje in pravila izvajanja notranjega revidiranja (Žnidar, 2006, str. 40).

Funkcijo notranjega revidiranja morajo proračunski uporabniki zagotoviti v skladu z 10., 11. in 12. členom Pravilnika o usmeritvah.

V Pravilniku o usmeritvah je v 10. členu določeno, da so predlagatelji finančnih računov dolžni organizirati lastno notranjerevizijsko službo za svoje potrebe. V kolikor letni proračun uporabnikov proračuna presega 2,086 mio €, so ti dolžni zagotoviti notranjo revizijo poslovanja vsako leto. To lahko storijo z lastno ali skupno notranjerevizijsko službo, najemom zunanega izvajalca ali pa v skladu z letnim planom in glede na svoje zmogljivosti, Ministrstvo za finance,

Urad za nadzor proračuna določi proračunske uporabnike in pri njih izvede notranje revidiranje. Ostali proračunski uporabniki, katerih letni proračun ne presega 2,086 mio € pa so notranjo revizijo poslovanja dolžni zagotoviti v obdobju treh let (Ur.l. RS, št. 72/2002).

Ad 3) Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji

Žnidar (2009, str. 13) pojasnjuje, da je bila Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji sprejeta na podlagi ocen Evropske komisije ter analize pomanjkljivosti in potreb. Vlada jo je sprejela leta 2002, opisuje pa kontrolno okolje in sistem notranjega nadzora pri nas. Njen namen je bil, da se v Sloveniji oblikuje sodoben, ustrezen in učinkovit okvir notranjega nadzora javnih financ ter se s tem zagotovi gospodarno, učinkovito, urejeno in uspešno poslovanje v celotnem javnem sektorju.

Ad 4) Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor

V tem pravilniku so določeni pogoji za pridobitev naziva državni in preizkušeni državni notranji revizor. Osebe, ki želijo pridobiti ta naziv morajo izpolnjevati določene pogoje, od izobrazbe, ustreznih delovnih izkušenj, opravljenih dodatnih izpitov iz zakonodaje, izdelave zaključne naloge, do zaključenega programa izobraževanja za pridobitev revizorskega naziva.

Organi, ki skrbijo za izvedbo programa izobraževanja, za pogoje imenovanja njihovih članov in njihovo sestavo, so določeni s strani ministra. Notranjerevizijsko dejavnost pri proračunskih uporabnikih torej lahko opravljajo le tisti, ki so pridobili naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor.

Državni notranji revizor mora pri svojem delu poleg ZJF, Pravilnika o usmeritvah ter Usmeritev za državno notranje revidiranje upoštevati še Smernice za standarde notranjih kontrol INTOSAI (angl. *International Organization of Supreme Audit Institutions*), kjer gre za standarde mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij (Lah, 2006, str. 8).

Ad 5) Usmeritve za državno notranje revidiranje

Usmeritve za državno notranje revidiranje (v nadaljevanju usmeritve) so drugi podzakonski akt ZJF. Njegovi pravni podlagi sta torej ZJF in Pravilnik o usmeritvah.

Namen usmeritev je opredelitev in opis strukture notranjega revidiranja v sistemu NNJF ter usmerjanje in pomoč notranjim revizorjem pri izvajanju in organiziranju njihovega dela. Pripravilo jih je Ministrstvo za finance, Služba za nadzor proračuna (v nadaljevanju SNP), le-te pa podrobneje pojasnjujejo cilje in organizacijo notranjega revidiranja, odgovornosti notranjega revizorja, vodje notranje revizijskih služb, SNP glede notranjega revidiranja, kodeks poklicne

etike notranjih revizorjev, standarde notranjega revidiranja ter prakso in postopke, kamor sodi svetovanje, komuniciranje, kadrovska zasedba, poročanje, nadzor in kakovost dela. Usmeritve temeljijo na standardih notranjega revidiranja (objavlja jih SIR) ter so namenjene notranjim revizorjem pri proračunskih uporabnikih (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 1-16).

Cvikl in Zemljič (2005, str. 467) opisujeta, da usmeritve določajo, da mora biti notranjerevizijska služba neodvisna, osebje pa mora biti poklicno strokovno, udeleževati se mora izobraževanj in usposabljanj, hkrati pa mora notranjerevizijska služba zagotoviti tudi zadostno število revizorjev.

Ad 6) Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje 2011 do 2015 (v nadaljevanju strategija)

Vlada se je s Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS že v obdobju od 2005 do 2008 zavezala k uveljavljanju in pospešenemu zagotavljanju notranje revizije in notranjega nadzora javnih financ pri nas.

Strategijo so ponovno sprejeli 10.2.2011, in sicer za obdobje od 2011 do 2015. Cilji le-te se nanašajo na nenehno izboljševanje sistema NNJF v skladu z najboljšo mednarodno prakso za področja javnega sektorja. Strategija največji poudarek daje na krepitev funkcije notranjega revidiranja in poslovodne odgovornosti.

Cilji strategije so na področju razvoja notranjega revidiranja naslednji: kvalitetno in smotrno zagotavljanje notranjega revidiranja, IT podpora notranjemu revidiranju ter proučitev vrednotenja delovnega mesta notranjega revidiranja. Krepitev poslovodnosti želijo doseči z izobraževanjem vodij in poslovodnih organov s področja NNJF ter uvajanja izjave vodje o zanesljivosti delovanja notranjih kontrol (Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje 2011 do 2015, 2011, str. 4).

2.2 Notranja revizija v občini

Opredelitev notranje revizije v občini ima podoben pomen, kot opredelitve pri uporabnikih notranje revizije v organizacijah, le da gre v tem primeru za neodvisno dejavnost v občini, katere glavni namen je zagotavljanje objektivnosti. Notranjerevizijska služba občini pomaga svetovati, izboljševati njeno poslovanje ter dodajati vrednost. Cilje dosega z vodenjem, kontroliranjem ter urejenim in načrtovanim načinom dela pri izboljševanju in presojanju postopkov obvladovanja tveganj (Štrus, 2010, str. 7).

Lah (2005b, str. 43) vidi **osnovni cilj** notranjerevizijske službe z vidika občine predvsem v analizi tveganja pri delovanju in kontroliranju posameznih organizacijskih enot občine, s katerimi bi se zagotovilo ustrezno varovanje in krepitev premoženja, namensko porabo sredstev pri izvajanju programov, doseganje zelenih ciljev v okviru občine, usklajevanje usmeritev in

postopkov v skladu z zakonskimi predpisi, odločanje o temelju sprotnih in zanesljivih informacij ter nenehno izboljševanje kakovosti izvajanja temeljnih poslovnih funkcij.

Notranjerevizijska služba mora biti organizirana kot samostojna organizacijska enota občine, ki je organizacijsko in funkcionalno ločena od drugih organizacijskih enot ter je odgovorna in neposredno podrejena županu (Lah, 2005a, str. 14). Primer umestitve notranjerevizijske službe v mestno občino je prikazan na sliki 1.

Slika 1: Primer umestitve notranjerevizijske službe v mestno občino



Vir: M. Lah, Pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe v občini, 2003b, str. 84.

Ena izmed nalog notranjih revizorjev je, da svetujejo županom, medtem ko je odgovornost župana, da zagotovi ustrezen sistem finančnega poslovanja in kontrol. Torej lahko rečem, da je dolžnost župana v občini vzpostaviti notranji finančni nadzor, čeprav zakonodaja ne določa na kakšen način mora le-tega zagotoviti. V primeru, da se nadzor ne zagotovi, se to smatra kot lažja kršitev ZJF. Pri zagotavljanju notranjerevizijske dejavnosti mora župan spoštovati tudi načelo gospodarnosti.

Ribič (2005, str. 81) navaja, da je potrebno pri ustanovitvi notranjerevizijske službe upoštevati:

- usmeritve za državno notranje revidiranje,
- število zaposlenih,
- organiziranost občine,
- obseg in zahtevnost specifičnih nalog, ki jih občini nalagajo zakoni in drugi predpisi,
- tveganja, katerim je proračunski uporabnik izpostavljen,
- obseg razvojnih programov, postavk finančnega načrta (število transakcij, vrednost) in prevzetih obveznosti proračunskega uporabnika ter
- način poročanja o doseženih ciljih in rezultatih po zakonu.

Župani se pri zagotavljanju notranjerevizijske dejavnosti odločijo za enega izmed načinov, ki jih omogoča Pravilnik o usmeritvah, in sicer lahko:

- organizirajo lastno notranjerevizijsko službo,

- organizirajo skupno notranjerevizijsko službo,
- najamejo zunanje izvajalce.

V nadaljevanju so na kratko predstavljene prednosti in slabosti vsakega načina organiziranja notranjerevizijske službe.

2.2.1 Lastna notranjerevizijska služba

Občina se za ustanovitev lastne notranjerevizijske službe največkrat odloči na podlagi števila zaposlenih, velikosti občine in višine sprejetega proračuna. Za ustanovitev le-te se lahko pripravi tudi stroškovna analiza s katero se ugotovi, ali je službo možno ustanoviti ali jo je možno zagotoviti z drugimi dopustnimi načini. Stroškovna analiza upošteva celotne stroške delovanja družbe in delovnega mesta. Slednji se nanašajo na prostor, materialne stroške, plačo, izobraževanja in druge dodatke (Žnidar, 2009, str. 17). Avtorica nadalje navaja, da proračunski uporabnik z zaposlitvijo notranjega revizorja zadosti zakonski zahtevi po vzpostavitvi in delovanju ustreznega finančnega nadzora in se s tem izogne kršitvi zakona. Potrebno se je zavedati, da na notranjerevizijsko službo ne smemo gledati le kot na dejavnost, s katero zadostimo zakonskim zahtevam, ampak jo je potrebno obravnavati kot službo, ki občinam prinaša tudi dodano vrednost.

Na odločitev, katero obliko nadzora bo občina zagotovila pa vplivajo predvsem koristi in prednosti, ki jih predstavlja delovanje notranjerevizijske službe. Pri tem so proračunskem uporabniku v pomoč prednosti in slabosti lastne notranjerevizijske službe.

Prednosti lastne notranjerevizijske službe (Žnidar, 2009, str. 20) vidi v:

- zagotavljanju kvalitete dela ter stalnega komuniciranja med župani v občini,
- večji stopnji zaupanja,
- stalni prisotnosti notranjega revizorja pri proračunskem uporabniku,
- dobrem poznavanju posebnosti poslovanja proračunskega uporabnika (cilji, tveganja, zgodovina, poslovno okolje),
- zagotovljenemu svetovanju.

Slabosti lastne notranjerevizijske službe so (Žnidar, 2009, str. 20):

- relativno visok strošek,
- problem neodvisnosti (župani lahko vplivajo na delo notranjih revizorjev),
- težje zagotavljanje nepristranskosti notranjega revizorja,
- dodatno financiranje iz državnega proračuna ni zagotovljeno,
- ponavadi zaposlen le en revizor, zato lahko pride do omejitve znanj.

2.2.2 Skupna notranjerevizijska služba

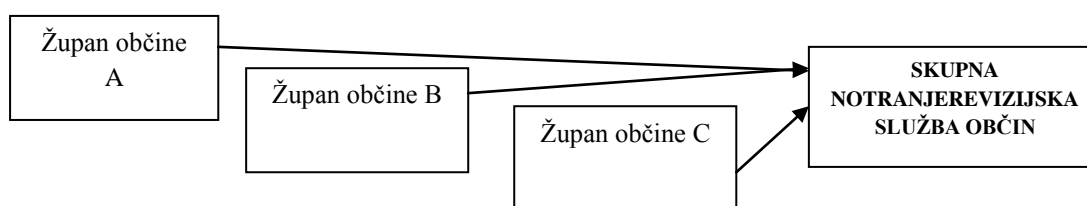
Pravni okvir za ustanovitev skupne notranjerevizijske službe je zapisan v 11. členu Pravilnika o usmeritvah, ki dopušča, da lahko več proračunskih uporabnikov organizira skupno notranjerevizijsko službo. Pri tem mora zadostiti zahtevam glede poročanja in glede morebitnih zastojev pri delu skupne notranjerevizijske službe pri drugem proračunskem uporabniku.

Žnidar (2009, 2010) opisuje, da obstajajo različne povezave med posrednimi in neposrednimi proračunskimi uporabniki, zato med njimi nastajajo tudi različni dogovori glede zagotavljanja skupne notranjerevizijske službe. Župani se torej lahko odločijo za dve obliki, in sicer lahko organizirajo:

- skupne notranjerevizijske službe občin (horizontalna povezava),
- skupne notranjerevizijske službe občine (vertikalna povezava občin).

O **horizontalni povezavi** občin (občina → občina → občina) govorimo takrat, ko se župani med seboj dogovarjajo glede ustanavljanja skupne notranjerevizijske službe. V tem primeru gre za medsebojno dogovarjanje neposrednih uporabnikov proračuna. Pri ustanovitvi je potrebno z ustanovitelji skleniti **dogovor** o medsebojnih razmerjih, ki se nanaša na pravice in obveznosti ustanoviteljev, način financiranja, naloge in organizacijo dela, zagotavljanje sredstev za delo skupne notranjerevizijske službe občin, vstop in izstop drugih uporabnikov iz skupne službe ter morebitni sedež službe. Sledi Odlok o organizaciji in delovnem področju občinske uprave, ki je sprejet s strani občinskih svetov vseh občin ustanoviteljic, Pravilnik o organiziranosti in poslovanju skupne notranjerevizijske službe ter strateški in letni načrt revidiranja (Žnidar, 2010, str. 68-69). Ustanovitev skupne notranjerevizijske službe občin je prikazana na sliki 2.

Slika 2: Primer ustanovitve horizontalne skupne notranjerevizijske službe občin



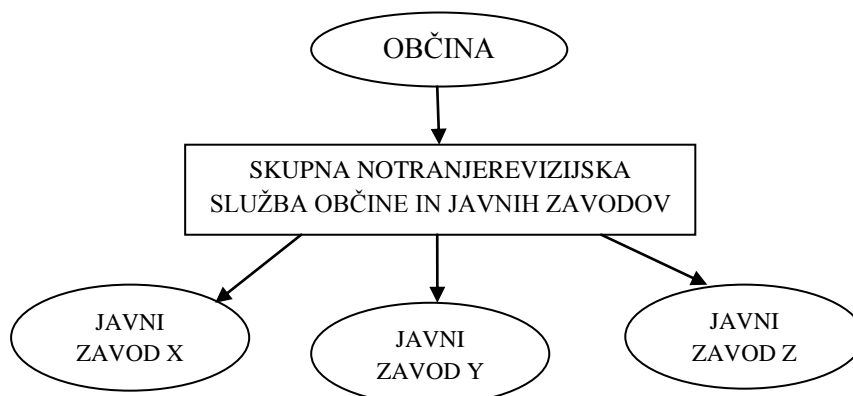
Prednost skupne notranjerevizijske službe občin pred ostalimi oblikami je sofinanciranje le-te. Pomemben del pri njeni ustanovitvi predstavljata Zakon o financiranju občin (v nadaljevanju ZFO) in Zakon o lokalni samoupravi (v nadaljevanju ZLS).

ZFO (Ur.l. RS, št. 123/2006) v 26. členu določa, da se občini v tekočem letu zagotavljajo dodatna sredstva iz državnega proračuna, in sicer v višini 50 % v preteklem letu realiziranih odhodkov njenega proračuna za financiranje. Le-to se zagotovi v skladu z zakonom organiziranega skupnega opravljanja nalog notranjega finančnega nadzora ter za financiranje dveh ali več občin, ki jih opravljajo zaposleni, ki imajo izpolnjene določene pogoje izobrazbe.

Drugi odstavek 49. člena ZLS določa, da skupno službo občin za opravljanje posameznih nalog občinske uprave ustanovijo občinski sveti na predlog župana s splošnim aktom. Člen 49. a nadalje določa, da občine lahko ustanovijo enega ali več organov skupne občinske uprave. Sredstva in druge materialne pogoje za skupno opravljanje nalog skupne občinske uprave, v skladu z 49. č členom občine, zagotavljajo v razmerju števila prebivalcev posamezne občine do števila vseh prebivalcev občin, za katere se opravljajo naloge, razen v primeru, ko je z odlokom določeno drugače (Ur.l. RS, št. 94/2007-UPB2).

Žnidar (2010, str. 71) navaja, da skupno notranjerevizijsko službo občine oziroma **vertikalno povezano** občin (javni zavodi ↓ občina ↓ javni zavodi) lahko ustanavljajo župani in direktorji javnih zavodov, ki so posredni uporabniki občinskih proračunov. V kolikor je interes župana, da se zagotovi ta oblika službe, mora poskrbeti za spremembo odloka o ustanovitvi in delovnem področju občine v smislu potrebnih sprememb po organiziranju skupne notranjerevizijske službe. Dejavnost notranje revizije se torej izvaja na podlagi sporazuma med občino in proračunskim uporabnikom. Slika 3 prikazuje primer vertikalne organiziranosti skupne notranjerevizijske službe.

Slika 3: Primer ustanovitve vertikalno organizirane skupne notranjerevizijske službe



Po mnenju Cukon Mavec et al. (2006, str. 13) so prednosti skupne notranjerevizijske službe:

- cena storitev skupne notranjerevizijske službe bi morala biti nižja kot cena zunanjega izvajanja,
- različno znanje revizijskega tima,
- boljše poznavanje organiziranosti in poslovanja proračunskih uporabnikov,
- večja samostojnost in neodvisnost notranjih revizorjev,
- lažje določanje meril za preverjanje smotrnosti poslovanja.

Slabosti skupne notranjerevizijske službe obsegajo (Cukon Mavec et al., 2006, str. 14):

- večjo zahtevnost pri načrtovanju revizijskega dela,
- morebitne zastoje pri delu zaradi velikega obsega delovanja,
- zahteven dogovor o razdelitvi stroškov,

- tveganje, da se pojavi nezadovoljstvo uporabnikov z obsegom, kvaliteto in odzivnostjo skupne notranjerevizijske službe.

2.2.3 Zunanje izvajanje notranjega revidiranja

Notranjerevizijsko dejavnost lahko proračunski uporabniki v skladu z 12. členom Pravilnika o usmeritvah zagotovijo tudi z najemom zunanjega izvajalca, vendar morajo le-ti ustrezati predpisanim kriterijem glede organiziranosti, izkušenj in strokovnosti. Pri izvajanju revizij pa morajo zunanji izvajalci prav tako upoštevati Usmeritve za državno notranje revidiranje.

Žnidar (2009, str. 17) pojasnjuje, da ima zunanji izvajalec potrebne veščine in znanja le v primeru, ko ima vsaj vodja revizijske skupine enega izmed navedenih nazivov: preizkušeni notranji ali državni notranji revizor in preizkušeni državni ali državni revizor. Ostale zahteve pa so še, da morajo upoštevati usmeritve za finančno poslovanje in notranje kontrole, vpisani morajo biti v register ter imeti strokovne izkušnje pri podobnih delih.

Zunanjega izvajalca se izbere v skladu s predpisi javnega naročanja, medtem ko morajo biti sredstva za plačilo obveznosti načrtovana in sprejeta v proračunu ter opredeljena v internem aktu.

Prednosti zunanjega izvajanja notranjerevizijske dejavnosti so (Interno gradivo občine X):

- razpoložljivost širšega znanja in izkušenj,
- možnost vključitve veččaka pri notranji reviziji,
- težje zagotavljanje nepristranskosti revizorja,
- ugodno razmerje med pričakovanimi stroški in koristmi,
- možnost izbire najugodnejšega ponudnika,
- v primeru nekvalitetnega dela možen odstop od pogodbe.

Slabosti zunanjega izvajanja se kažejo v (Interno gradivo občine X):

- omejenem času prisotnosti pri proračunskem uporabniku,
- težjem usklajevanju potreb z zmogljivostmi,
- možnosti zlorabe dostopa do tajnih podatkov,
- slabšem poznavanju posebnosti poslovanja proračunskega uporabnika,
- nezmožnosti svetovanja,
- omejenem času prisotnosti pri proračunskem uporabniku.

Del Vecchio in Clinton (2003, str. 33-39) pojasnjujeta, da se v zadnjem času vse večji pomen pripisuje delnemu zunanjemu izvajanju notranjega revidiranja, kar naj bi na nek način združevalo zunanje izvajanje notranjega revidiranja z lastnostmi lastne notranjerevizijske službe. Delno zunanje izvajanje lahko izvedemo z najemom enega ali več strokovnjakov ali pa z

najemom strokovnjaka, ki nima notranjerevizijskih znanj, vendar prihaja iz drugega oddelka znotraj organizacije.

3 ORGANIZIRANOST IN PODROČJA DELOVANJA NOTRANJE REVIZIJE V OBČINI X¹

3.1 Predstavitev občine X

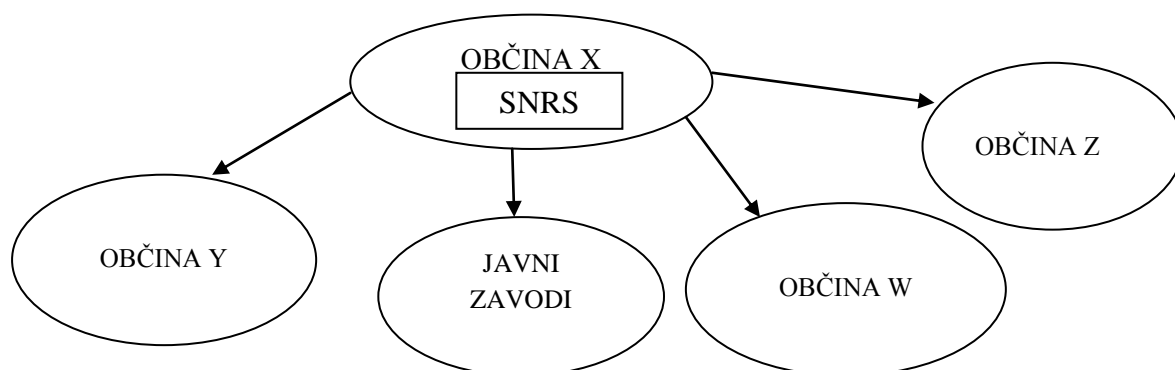
Občina X ima vodilno vlogo v regiji, v kateri se nahaja. Predstavlja dobro četrtno celotne populacije regije, saj ima 54.000 prebivalcev ter tretjino vseh gospodarskih družb na tem območju. Ima 49 naselij in 33 katastrskih občin ter se razteza na površini 150,9 m². Območje občine X pokriva še 26 krajevnih skupnosti, ki so pravne osebe. Njihove naloge, organizacija in delovanje so določeni s statutom mestne občine X (Interno gradivo občine X).

Občina X svoje naloge določi s splošnim aktom ali pa so le-te določene z zakonom. Proračun občine znaša približno 53 milijonov €, kar posledično pomeni, da mora občina X v skladu z zakonom zagotoviti notranjo revizijo poslovanja vsako leto.

3.2 Organiziranost notranje revizije v občini X

Občina X ima organizirano skupno notranjerevizijsko službo občine (v nadaljevanju SNRS) od leta 2009, medtem ko so z delom pričeli marca 2010. SNRS je skupna še za 3 občine, hkrati pa pokriva tudi potrebe javnih zavodov, katerih ustanoviteljica je. SNRS v občini X deluje samostojno in neodvisno, organizirana je kot skupni organ občinske uprave ter je neposredno podrejena županom občin ustanoviteljic, katerim tudi neposredno poroča. Umestitev skupne notranjerevizijske službe v občini X je prikazana na sliki 4.

Slika 4: Umestitev skupne notranjerevizijske službe v občini X



¹ Pravega imena občine v diplomski nalogi ne navajam zaradi uporabe dokumentov, ki so zaupne narave.

Naloge SNRS v občini X so naslednje (Interno gradivo skupne službe notranje revizije X):

- zagotavljanje in izvajanje celovitega in stalnega nadzora nad smotrnostjo in pravilnostjo poslovanja občine kot celote, neposrednimi in posrednimi uporabniki proračuna ter institucij, v katerih ima občina delež ali jim daje pomoč,
- svetovanje na področju notranjih kontrol, postopkov poslovanja ter obvladovanja tveganj,
- pripravljanje in izvajanje proračuna SNRS X,
- pripravljanje razpisne dokumentacije in strokovne podlage za javna naročila s področja SNRS X,
- opravljanje ostalih strokovnih in upravnih nalog s svojega delovnega področja.

Število zaposlenih se v SNRS od leta 2008 povečuje, kar je prikazano tudi v tabeli 1. Na dan 30. 6. 2011 je bilo v SNRS pet zaposlenih, od tega imata pridobljeni naziv dva zaposlena (državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor), eden od zaposlenih je v fazi pridobivanja naziva, medtem ko sta dva zaposlena še brez naziva.

Tabela 1: Izračun potrebnega števila zaposlenih v skupni službi občine X

Delovno mesto	Naziv	Število			
		2008- stanje	2009- 3 zaposleni	2010- 4 zaposleni	2011- 5 zaposlenih
Vodja službe	Sekretar	1	1	1	1
Notranji revizor	Višji svetovalec II, I		1	1	1
Notranji revizor	Svetovalec I	1		1	1
Pripravnik	Svetovalec III, II, I		1	1	2

Vir: Predstavitev skupne notranje revizijske službe (interno gradivo), 2008, str. 5.

3.2.1 Ustanovitev skupne službe notranje revizije

Z odlokom o ustanovitvi organa skupne občinske uprave (v nadaljevanju odlok o ustanovitvi) se je ustanovil organ 4. občinskih uprav (v nadaljevanju občine ustanoviteljice), ki se imenuje »Skupna služba notranje revizije X« v občini X (v nadaljevanju skupna služba).

Skupna služba ima status samostojnega skupnega organa občin ustanoviteljic in se je ustanovila z namenom, da se vzpostavijo in učinkovito izvajajo funkcije notranjega revidiranja občin ustanoviteljic ter njihovih neposrednih in posrednih uporabnikov. Občine ustanoviteljice so z odlokom o ustanovitvi določile sedež in ime skupne službe, notranjo organizacijo, vodenje in zagotavljanje sredstev, z njim pa so določene tudi obveznosti in pravice občin ustanoviteljic in njihovih organov v medsebojnih razmerjih ter razmerju do skupne službe.

Župani v imenu ustanoviteljic izvršujejo ustanoviteljske pravice, medtem ko se na sejah sestajajo na pobudo županov občin ustanoviteljic ali župana občine X. Predlog kadrovskega načrta,

program dela skupne službe in finančni načrt sprejmejo župani občin ustanoviteljic, hkrati pa je njihova naloga tudi nadzorovanje dela.

Skupna notranjerevizijska služba občine X opravlja naloge notranjega revidiranja v skladu z njenim strateškim in letnim načrtom. Obseg dela za posamezno ustanoviteljico sprejmejo vsi župani občin ustanoviteljic sporazumno. Načrt se sprejme najkasneje do 20. decembra tekočega leta za prihodnje leto. Pri določitvi deleža razpoložljivih revizor dni na posamezno občino je ključnega pomena, da se v primeru skupne službe upošteva razmerje občin ustanoviteljic.

Skupna služba občine X pri izvrševanju nalog nastopa kot organ občine ustanoviteljice, za katere opravlja naloge notranjega revidiranja. Le-te pa opravlja tudi za posredne proračunske uporabnike, katerih ustanoviteljice so občine. Posredni proračunski uporabniki občin ustanoviteljic k skupni službi pristopijo s sklenitvijo pogodbe s pristojno občino ustanoviteljico.

Vodjo skupne službe (v nadaljevanju vodja) je imenoval župan občine X, in sicer s soglasjem ostalih županov občin ustanoviteljic in Ministrstva za finance, Urada RS za nadzor proračuna. Vodja ima status uradnika na položaju, ostale naloge pa so še, v okviru svojih pooblastil, zastopati in predstavljati skupno službo, organizirati in koordinirati opravljanje nalog te službe ter izvajati dela za redno, pravočasno, učinkovito in strokovno delo notranjih revizorjev.

Finančni načrt skupne službe sporazumno določijo župani občin ustanoviteljic in je skupaj s predlogom kadrovskega načrta za posamezno proračunsko leto vključen v proračun občine X. V kolikor občine ustanoviteljice manjšinsko ne soglašajo s finančnim načrtom, se le-ta kljub temu uvrsti v proračun občine X. Če finančnega načrta ni možno uskladiti s strani vseh občin ustanoviteljic, se izključi tisto občino ustanoviteljico, ki se s finančnim načrtom ne strinja.

V primeru, ko posamezna občina ustanoviteljica ne izpolnjuje obveznosti, lahko skupna služba zaradi neizpolnjevanja preneha z opravljanjem nalog za to občino, in sicer ko višina zapadlih obveznosti preseže 25 % letne obveznosti občine ustanoviteljice. Skupna služba začne naloge ponovno opravljati, ko občina poravnava vse zapadle obveznosti. Občino ustanoviteljico se iz službe izključi, ko višina zapadlih in neporavnanih obveznosti preseže letno obveznost občine ustanoviteljice, določene v finančnem načrtu občine.

Občina ustanoviteljica ima možnost, da izrazi interes za izstop iz skupne službe. To stori z enostransko izjavo v obliki sklepa občinskega sveta, pri tem pa mora poravnati vse obveznosti do skupne službe. Na podlagi izključitve ali izstopa občine ustanoviteljice iz skupne službe, sprejmejo občinski sveti preostalih občin ustanoviteljic ugotovitveni sklep, v katerem izstopajoči občini določijo rok za kritje morebitnih stroškov presežnih javnih uslužbencev. Prav tako pa v skupno službo lahko pristopi nova občina, vendar se morajo s pristopom strinjati vse občine ustanoviteljice.

3.2.2 Pravilnik o delovanju skupne službe notranje revizije

Župani občin ustanoviteljic skupne službe so s Pravilnikom o delovanju skupne službe notranje revizije (v nadaljevanju Pravilnik o delovanju) podrobneje opredelili vzpostavitev ter način dela le-te. Pravilnik o delovanju tako ureja pooblastila in odgovornosti, namen in področja dela, položaj in organizacijo, svetovanje, varovanje podatkov, način dela, izvajanje nadzora nad poslovanjem drugih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, opravljanje funkcije notranje revizije pri proračunskih uporabnikih občin ustanoviteljic ter sodelovanje z zunanjimi revizorji in Ministrstvom za finance.

Skupna služba je pri svojem delu neodvisna ter je ustanovljena kot organ skupne občinske uprave za izvajanje notranjega revidiranja. Pri izvajanju revizij se ji mora zagotoviti neomejen dostop do prostorov, informacij, dokumentov in oseb povezanih s predmetom revidiranja.

Službe občin ustanoviteljic so dolžne skupni službi na njeno zahtevo pošiljati (Interno gradivo skupne službe notranje revizije X):

- veljavne akte in statut občine, ki ureja organizacijo,
- sprejete proračune, rebalanse in spremembe, polletno poročilo in zaključni račun proračuna občine, druga pomembna finančna in poslovna poročila,
- akte, ki urejajo interno poslovanje občine in niso objavljeni,
- izdana pooblastila v zvezi s finančnim poslovanjem,
- interna navodila, okrožnice, priročnike in podobno.

Presoje notranjih revizorjev v skupni službi morajo biti nepristranske in neodvisne. Skupna služba samostojno določa načine in metode za izvajanje revizijskih nalog, vendar morajo biti le-ti v skladu s pravili stroke. Notranji revizorji imajo dolžnost in pravico stalnega izpopolnjevanja svojega znanja. Delovna gradiva in dokumentacija skupne službe je zaupne narave, zaposleni pa morajo podatke, ki jih pridobijo pri izvajanju notranje revizije varovati kot poslovno skrivnost.

Skupna služba izvaja redne in izredne revizije, ki so lahko napovedane ali nenapovedane. Izredne revizije se opravijo na zahtevo župana posamezne občine ustanoviteljice ali proračunskega uporabnika, s katerim je sklenjena pogodba, če jih potrdi župan. Notranja revizija se izvaja v skladu s sprejetimi letnimi in dolgoročnimi načrti dela, katere sprejmejo župani. Podlaga za izdelavo teh dveh načrtov je revizijska analiza tveganosti, ki jo skupna služba ločeno pripravi za revizijsko okolje delovanja posamezne občinske uprave in revizijsko okolje posrednih proračunskih uporabnikov. Pri pripravi dolgoročnega načrta vodja skupne službe upošteva tudi potrebe javnih zavodov, s katerimi imajo občine ustanoviteljice sklenjeno pogodbo o izvajanju storitev notranjega revidiranja.

Načrt revizije je podlaga, na kateri se opravlja notranje revidiranje. Odobri ga vodja skupne službe, v njem pa so opredeljeni cilji in obseg notranje revizije, ugotovitve o tveganjih, razporeditev dejavnikov (kadri, finančne in časovne omejitve), revizijski program, opredeli pa se

tudi prejemnike poročila. Nenajavljene redne revizije vključujejo revizijo blagajniškega poslovanja ter preveritev doslednosti in ažurnosti pri ravnanju s poslovno dokumentacijo.

Skupna služba ob koncu revizije pripravi končno poročilo, ki ga prejmejo župan revidirane občine, vodja revizijsko organizacijske enote, direktor občinske uprave ter finančno računovodska služba. Le-ta je v vseh primerih vključena v predmet revidiranja (posredno ali neposredno), zato se ugotovitve nanašajo tudi na njihovo delo in postopke.

Dolžnost in pravica skupne službe je tudi sodelovanje z zunanjimi revizorji, ki nadzirajo poslovanje občin in njihovih proračunskih uporabnikov. Prav tako sodelujejo z inšpektorji in revizorji Ministrstva za finance, Urada RS za nadzor proračuna ter pri načrtovanju revizij upoštevajo njihova navodila, posebne predloge in usmeritve.

3.2.3 Pogodba o delovanju notranjerevizijske službe med občinami

Predmet pogodbe med občinami ustanoviteljicami je podrobnejša opredelitev medsebojnih obveznosti in pravic do skupne službe, načini financiranja, poročanja, načrtovanja, opravljanje administrativnih, strokovnih in drugih nalog za skupno službo ter ostala dela, ki so pomembna za nemoteno delo skupne službe.

V pogodbi je navedeno, da financiranje skupne službe obsega stroške dela zaposlenih, stroške za storitve in blago, stroške uporabe prostora in opreme, pavšalno nadomestilo za kritje posrednih stroškov dela, ki jih za skupno službo opravlja občinska uprava občine X ter nakup osnovnih sredstev, potrebnih za delo službe.

Pri financiranju delovanja skupne službe se uporablja razmerje števila prebivalcev posamezne občine ustanoviteljice glede na število prebivalcev vseh občin ustanoviteljic. Finančna sredstva pogodbene stranke zagotavljajo v svojih letnih proračunih v dogovorjenih deležih finančnega načrta skupne službe. V deležu posamezne občine pa so predvideni tudi stroški za izvajanje revizijske dejavnosti za njihove proračunske uporabnike.

Opravljanje nalog za posamezno občino se zagotovi v obsegu, ki je sorazmeren deležu sofinanciranja skupne službe. Izhodišče za opredelitev obsega nalog za občino je določen pripadajoči delež razpoložljivega časa.

Uslužbenci skupne službe so delovno razmerje sklenili v občini X, ki tudi izvršuje dolžnosti in pravice delodajalca. Župani ostalih občin ustanoviteljic pa imajo pravico posredovati pohvale, pritožbe, ocene in mnenja z delom posameznih uslužbencev skupne službe.

3.3 Področja delovanja notranje revizije v občini X

Skupna služba v strateškem in letnem načrtu opredeli in ločeno prikaže skupne naloge službe od

nalog, ki se opravljajo za posamezno občino. V obsegu dela mora upoštevati tudi javne zavode, s katerimi ima sklenjeno pogodbo o zagotavljanju notranjerevizijske dejavnosti.

3.3.1 Način dela skupne službe notranje revizije

Zakonodaja dopušča, da se stroški med občinami lahko delijo po deležu potrebnih revizij, po deležu potrebnih revizij za aktivnosti za posamezne občine in po deležu števila prebivalstva za ostale aktivnosti.

Občine ustanoviteljice zagotavljajo sredstva in druge materialne pogoje za skupno opravljanje nalog občinske uprave v razmerju števila prebivalcev, in sicer odpade na:

- občino X **69,33 %**,
- občino Z **19,61 %**,
- občino Y **6,61 %**,
- občino W **4,45 %**.

Letni načrt se v skupni službi naredi v skladu z usmeritvami, in sicer se izračuna razpoložljivo število delovnih dni in določi razpoložljivo število revizor dni. Na tej podlagi se torej načrtujejo revizije, ki se v skladu s strateškim načrtom in revizijsko analizo tveganosti izkažejo za najnujnejše, medtem ko se potrebno število dni za vsako revizijo določi po presoji. Za vsako revizijo se kasneje izdelata tudi poseben revizijski načrt, kjer se podrobneje določi plan izvedbe.

Pri določanju obsega revidiranja poskuša vodja skupne službe že pred pripravo načrta revidiranja pridobiti mnenja o željah in potrebah županov. Nato izdelata revizijsko analizo tveganja, kjer upošteva tudi druge dejavnike in kriterije. Vsaki občini ustanoviteljici se dodeli število revizijskih dni v skladu z njihovim deležem, v njihov program pa vodja skuša umestiti najbolj potrebne revizije. Pri tem upošteva tudi možnost prečnih revizij, ker tako porabi manj časa za posamezno revizijo, to pa ustreza tudi županom, saj je tako lahko opravljenega več dela v njihovi občini. Vodja skupne službe se z vsakim županom posebej dogovarja o njihovem delu, zato običajno z njimi doseže konsenz, saj zaupajo presoji in ostalim argumentom. V primeru, da vodja konsenza ne bi dosegel, bi moral program uskladiti z župani, saj oni sprejmejo letni načrt dela. Pomembna naloga vodje skupne službe je, da je pri pripravi načrta revidiranja čim bolj samostojen, kar pomeni, da mora svoje predloge ustrezno utemeljiti in zagovarjati.

Revizija se načrtuje v skladu z usmeritvami. Najprej se prouči delovno področje revidiranja, izbere se predmet revizije, pripravi načrt in program revizije. V programu se prouči vsa potreba zakonodaja, pripravi predmet revidiranja, cilji in vprašalniki. Na podlagi tega se pripravi najava pri revidiranju, v kateri se že opredeli tudi potrebna dokumentacija, ki jo potrebujejo za izvedbo.

Spremljanje izvedbe revizij se izvaja preko posebnih tabel spremljanja časa, v zbiru pa se izkaže tudi porabljen čas za posamezno revizijo, kar se lahko nato preverja z načrtom. Izdelajo tudi

letno poročilo, v katerem so izkazani vsi podatki, kaj je bilo opravljeno v skladu z načrtovanim, kakšna je bila dejanska poraba časa, argumentirana pa so tudi razhajanja.

Kazalnikov za prikaz dejanskega stanja je več, med njimi so število dejansko opravljenih revizij glede na načrtovane revizije (v letu 2010 je bilo to 76,5 % - nekaj zaradi podaljšanja revizijskih postopkov, nekaj pa zaradi nepredvidenih odsotnosti), potem število opravljenih revizor dni na načrtovane (99 %), število svetovalnih dni na načrtovane dni in podobno. V primerjavi z revizor dnevi je bilo v letu 2010 svetovanju namenjenih 13,4 %, vendar je potrebno omeniti, da le-tega opravlja samo vodja skupne službe. Svetovanja v sklopu spremljanja izvajanja ukrepov se tukaj ne štejejo, temveč se štejejo v okvir revizor dni. V letu 2010 pa je bilo opravljenih tudi več drugih nalog v zvezi z vzpostavitvijo skupne službe.

Občinska uprava občine X opravlja za skupno službo tudi tehnične in strokovne naloge. Ostale občine ustanoviteljice so dolžne kriti te stroške ter stroške uporabe prostora in opreme sedeža skupne službe občine X.

Stroški dela

Skupna služba je že v letu 2008 začela z načrtovanjem povečanja števila zaposlenih. Zaradi pomanjkanja ustreznega kadra je predvidevala zaposlitev pripravnikov, kar na eni strani pomeni nižje stroške dela, na drugi strani pa manjšo učinkovitost v začetnem obdobju. Skupna služba je tako pripravila ustrezen izračun potrebnega števila zaposlenih, pri katerem so upoštevali velikost občin in njihov proračun, krajevne skupnosti in javne zavode. Vsi so bili vključeni v revizijsko analizo tveganosti, upoštevana pa je bila tudi potreba po izvajanju notranje revizije v proračunskih uporabnikih in strokovna presoja o potrebi števila zaposlenih. Torej morajo na zgoraj našteje dejavnike v skupni službi imeti minimalno vsaj 5 usposobljenih revizorjev, kar pa organizacijsko še ni pokrito. Zaradi izobraževanja in napredovanja kadra se jim bodo torej stroški dela še povečevali.

Stroški dela so pri petih zaposlenih in okvirnih ostalih spreminjajočih se stroškov za leto 2010 znašali okvirno 175 tisoč €, od tega je odpadlo 121 tisoč € na občino X, razlika v višini 53 tisoč € pa je pomenila prihodek občinskega proračuna s strani občin ustanoviteljic. Pri tem se občini X dodatno zagotavljajo sredstva iz državnega proračuna v višini 50 % v preteklem letu realiziranih odhodkov njenega proračuna za financiranje.

Stroški za blago in storitve ter osnovna sredstva

Med te stroške skupna služba uvršča neposredne stroške za blago in material, ki bremenijo skupno službo in se ugotavljajo na podlagi računov dobaviteljev oziroma izvajalcev. Sem torej uvrščajo stroške telefona, prevoza, izobraževanja, literature, pisarniškega materiala ter ostale neposredne stroške.

Skupna služba prav tako upošteva pavšalno kritje stroškov, ki bremenijo občino X, kamor sodijo stroški prostora in uporabe opreme za delovanje skupne službe, opravljanje kadrovske, finančne, organizacijske in drugih nalog. Strošek osnovnih sredstev pa predstavlja nakup osnovnih sredstev, kamor se uvršča predvsem računalniška oprema.

3.3.2 Predmet notranjega revidiranja v občinah ustanoviteljicah in javnih zavodih

Predmet notranjega revidiranja skupne službe občine X so vsi postopki, sistemi, dogodki in dejavnosti uporabnikov proračuna ustanoviteljic skupne službe.

Natančneje notranje revidiranje v občini X obsega:

- preverjanje pravilnosti izvrševanja finančnega načrta ter upoštevanja dogovorjenih usmeritev, postopkov, zakonov in drugih predpisov,
- preverjanje učinkovitosti in primernosti sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter svetovanje županom za izboljšanje njihove učinkovitosti,
- izvajanje nadzora nad gospodarno, učinkovito, namensko in uspešno uporabo premoženja in sredstev občine,
- preverjanje celovitosti in zanesljivosti informacij, obračunov in podatkov, vključno z notranjim in zunanjim poročanjem,
- predlaganje ukrepov za odpravo pomanjkljivosti in izboljšanja poslovanja ter
- preverjanje usklajenosti internih aktov z zakonodajo.

Predmet revidiranja je tudi poslovanje javnih zavodov ter drugi subjekti, ki pridobivajo sredstva iz občinskih proračunov, in sicer v skladu s 14. členom Pravilnika o usmeritvah oziroma, če je bila z županom občine ustanoviteljice sklenjena pogodba o izvajanju notranjega revidiranja.

Skupna služba v občini X izvaja notranjo revizijo:

- v okviru občinske uprave in procesov, ki se zagotavljajo v okviru občine (komunala, terjatve, popis sredstev, ravnanje s premoženjem, itd.), pod transferi pa se upoštevajo dotacije javnim zavodom za njihovo dejavnost, javni razpisi za sofinanciranje dejavnosti raznih društev (kultura, sociala, šport) ter drugi razpisi (na primer obnova fasad v starem mestnem jedru),
- v javnih zavodih (osnovne šole, glasbene šole, vrtci, kultura, šport, itd.) ter
- v krajevnih skupnostih.

3.3.3 Izvajanje nadzora nad poslovanjem drugih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna občine

Kot je bilo že omenjeno skupna služba izvaja nadzor nad poslovanjem v krajevnih skupnostih, javnih zavodih, katerih ustanoviteljica je, in pri drugih izvajalcih občinskih javnih služb. Skupna služba izvaja občasno, naknadno preverjanje poslovanja proračunskih uporabnikov in zato ne pomeni nadomestila za nadzor nad poslovanjem, ki ga izvajajo pristojne notranje organizacijske

enote ali uslužbenci občinske uprave. Le-ti torej niso razrešeni odgovornosti za urejeno in pravilno poslovanje ter za vzpostavitev in delovanje sistema notranjega kontroliranja.

Za izvajanje revizije v javnih zavodih in pri izvajanju občinskih javnih služb se uporabljajo določila Pravilnika o delovanju skupne službe notranje revizije X. O ugotovitvah skupna služba neposredno poroča vodji javnega zavoda, medtem ko županom občin ustanoviteljicam poroča le v vednost. Poročilo vsebuje ugotovitve o poslovanju revidiranega proračunskega uporabnika in je ločeno od skupnega dela poročila.

Skupna služba s proračunskim uporabnikom sklene pogodbo o izvajanju notranjega revidiranja, v njej pa mora biti posebej dogovorjena pogostost izvajanja revizij, trajanje ter način usklajevanja s preostalim delom notranjega revizorja. Notranje revizije pri proračunskem uporabniku se vključijo v letni in dolgoročni načrt dela skupne službe v skladu z razpoložljivimi viri. V času, ko notranji revizor opravlja revidiranje za proračunskega uporabnika, je odgovoren vodji proračunskega uporabnika.

3.4 Kritični pogled na organiziranost in delovanje notranje revizije v občini X z nekaterimi predlogi izboljšav

Ustanovitev skupne službe notranje revizije v občini X je zahtevala izvedbo različnih aktivnosti, ki so pripomogle k vzpostavitvi le-te. Potrebna je bila medsebojna uskladitev potrebnega obsega nalog revidiranja za posamezno občino ustanoviteljico in njene zavode, ki temelji na oceni tveganj, sprejeti so morali odločitev o najprimernejšem načinu obračunavanja stroškov, vključiti potrebna sredstva v proračune posameznih občin, uskladiti besedilo odloka o ustanovitvi skupne občinske uprave ter pogodbo o medsebojnih razmerjih.

Kljub prilagoditvi vsem dejavnikom pa bi pri organiziranju in delovanju skupne službe opozorila na nekaj pomanjkljivosti. Prva se kaže predvsem v težji koordinaciji in usklajevanju dela. Skupno službo je ustanovilo več občin ustanoviteljic, kar pomeni, da skupna služba deluje na področju širokega revizijskega okolja, zato je potrebno preudarno usklajevanje in načrtovanje izvedbe revizije v občinah in javnih zavodih, kar zahteva dodaten čas in posledično lahko ostane za izvedbo ostalih dejavnosti premalo časa. Tu se lahko pojavi tudi nestrinjanje ostalih županov glede sprejemanja načrta revidiranja za prihodnje leto, zato mora vodja skupne službe z ostalimi župani usklajevati, na katerih področjih bodo izvajali revidiranje. Vodja mora tako med župani iskati konsenz, kar pa mu vzame tudi precej časa, ki bi ga lahko vložil v druge dejavnosti skupne službe.

Problem nastane tudi v primeru, ko se kateri od županov ne strinja s sprejetjem finančnega načrta. V kolikor se to zgodi, se občino ustanoviteljico, ki sprejetju le-tega nasprotuje, izključi iz skupne službe. Torej morajo ostale občine ustanoviteljice tako rekoč podpreti finančni načrt, če želijo ostati v skupni službi. Zakonsko tudi ni določeno, koliko mora biti občin ustanoviteljic, da se lahko ustanovi skupno službo, zato bi občina X z izločitvijo ene od ustanoviteljic še vedno

lahko koristila 50 % sofinanciranje s strani državnega proračuna, hkrati pa bi imela na voljo več revizor dni za ostale občine in javne zavode. Kot je že omenjeno, je ustanovitev notranjerevizijskih služb zakonsko zahtevana, vendar če gledamo stroškovno, se neorganiziranje notranjerevizijskih služb smatra kot lažjo kršitev, medtem ko so stroški ustanovitve skupne službe zagotovo višji kot kazen, ki bi jo prejele občine, če le-te ne bi zagotovile. Sklepam torej, da bi občine ustanoviteljice ceneje prišlo neorganiziranje skupne službe ter plačilo kazni, kot pa vzpostavitev kateregakoli načina zagotavljanja notranje revizije, saj je za nekatere izmed občin ustanoviteljic glede na njihovo velikost, ustanovitev skupne službe velik strošek.

Vendar, če pogledam iz druge plati, se smiselnost vzpostavitve skupne službe torej lahko pokaže le v tem, ko ugotovimo, ali so župani le-to ustanovili, ker so želeli zadostiti zakonski zahtevi ali pa v tej skupni službi vidijo tudi dodano vrednost, ki jo le-ta prinaša občinam s svojim delovanjem in svetovanjem. Koristi, ki jih prinaša skupna služba, predstavljajo vrednost ustvarjenih informacij le-te. Občinam torej predlagam, da naj velik pomen namenijo vrednotenju notranjerevizijskega dela, saj bodo na podlagi le-tega ugotovili, ali so stroški skupne službe višji od vrednosti ustvarjenih informacij. Z merjenjem dodane vrednosti bodo najverjetneje prišli do zaključka, da skupna služba ni le potreba, ki ji zadostuje občina, ampak služba, ki občinam prispeva izboljševati poslovanje, zmanjševati tveganja, odpravljati pomanjkljivosti, nepravilnosti, zagotavljati pregledno ter točno poročanje in opravljati svetovalno nalogo.

Pomanjkljivost v skupni službi vidim tudi v ne dovolj izobraženih zaposlenih, ki pa so ključni za uspešno in učinkovito opravljanje nalog revidiranja. Ustrezno izobrazbo imata le dva zaposlena, medtem ko je eden v fazi pridobivanja, dva pa sta še brez izobrazbe. Glede na široko področje pokrivanja skupne službe, bi morali imeti zaposleni širok spekter znanj in izkušenj, saj bi bile na ta način storitve zagotovljene hitreje in kvalitetneje. Veliko stvari sedaj odpade na vodjo skupne službe, saj opravlja tudi naloge mentorstva in prenos strokovnih znanj, medtem ko bi si ob ustrezni izobrazbi vseh zaposlenih delo lahko porazdelili. Temeljni interes skupne službe mora biti, da z ustrezno izobraženim kadrom zagotavlja ustrezno kakovost. Sposobnost skupne službe torej ni odvisna le od števila notranjih revizorjev, ključna so predvsem njihova znanja in izkušnje.

Problem vidim tudi v tem, da imajo uslužbenci skupne službe delovno razmerje sklenjeno z občino X, ostale občine ustanoviteljice pa lahko podajajo le mnenja, predloge in pritožbe v zvezi z zaposlenimi. Na tem mestu lahko nastane tudi konflikt interesov, saj zaposleni lahko izvajajo dela po naročilu župana X, prav tako lahko župan občine X preko zaposlenih vpliva na izvajanje nalog revidiranja v ostalih občinah ustanoviteljicah. Skupna služba je organizacijsko torej v podrejenem položaju, saj je njen neposredni delodajalec župan občine X, kar je razlog, da revizorji še hitreje podležejo raznim pritiskom. Župan lahko zaposlene ob neupoštevanju njegovih navodil hitro zamenja z drugimi revizorji. Skupna služba mora biti z vidika dela torej enakovredna vsem županom, revizorji pa morajo delovati samostojno, neodvisno, nepristransko, pomembne pa so tudi njegove lastnosti, način in presoja dela. To pomeni, da notranjerevizijska služba ne sme izvajati operativnih nalog, notranji revizorji morajo imeti prost dostop do

prostorov in dokumentov, povezanih z revizijo, vodja revizijske službe mora imeti ključno besedo pri zaposlovanju notranjih revizorjev in podobno.

Skupna služba sodeluje tudi pri opravljanju nekaterih nalog, ki pa jih revizor ne bi smel opravljati, in sicer je to področje javnih naročil. To pomeni, da kasneje nad tem ne sme izvajati nadzora, kar pa je lahko slabo, saj se lahko ravno na tem področju izvajajo največje napake in pomanjkljivosti. Prav zaradi neizvajanja nadzora skupna služba ne more nuditi svetovanj, kar posledično pomeni, da se področje delovanja javnih naročil ne more izboljševati in izpopolnjevati.

Zgoraj sem izpostavila kar nekaj pomanjkljivosti in slabosti, ki sem jih zasledila pri organiziranosti in delovanju notranje revizije v občini X, zato navajam še nekaj predlogov izboljšav. Prvi predlog se nanaša na okrepitev pomena svetovalne naloge, saj so le-temu v letu 2010 namenili zelo malo časa, prav tako pa naj se usmerijo tudi v spremljanje izvrševanja priporočil. Le-ta predstavljajo pomembno sporočilo, da je potrebno odpraviti pomanjkljivosti in napake ter stvari spremeniti na boljše.

Drugi predlog se nanaša na izobraževanje zaposlenih, ki je ključni problem pri zagotavljanju uspešnega in učinkovitega revidiranja. Zaposleni morajo torej pridobiti specialna znanja, da bodo naloge lahko opravljali samostojno, hkrati pa bo s tem na vodjo skupne službe odpadlo manj obveznosti. Razvoj zaposlenih bo vplival na delovanje in razvijanje skupne službe na dolgi rok, skupna služba pa bo pridobila tudi zaupanje in ugled v svojem okolju.

Tretji predlog se nanaša na izboljševanje kakovosti svojega delovanja, in sicer naj za to izvaja postopke ocenitev, kot na primer spremljanje izvrševanja načrtov delovanja skupne službe, občasno ocenjevanje zaposlenih, njihovega izobraževanja, sodelovanja z župani občin ustanoviteljic. S tem bo pridobila podatke, na katerih področjih deluje dobro in kaj bi bilo potrebno še izboljšati.

Zadnji predlog pa se nanaša na to, da naj skupna služba dodano vrednost zagotavlja tudi z ozaveščanjem vodstva po vzpostavitvi ustreznega kontrolnega okolja, s svetovalnimi posli in dajanjem zagotovil glede smotrnosti in pravilnosti poslovanja, stalno razpoložljivostjo notranjerevizijskih storitev, z dajanjem ustreznih priporočil in podobno. Sklepam, da bodo z učinkovito organizacijo in delom upravičili svoj obstoj v občini X, prav tako pa bodo z uspešnim delom prispevali k izboljševanju delovanja vseh občin ustanoviteljic in javnih zavodov.

SKLEP

Nadzor nad poslovanjem oziroma kontroliranje računovodskih postavk sega že daleč v preteklost. Notranji revizorji so ugled začeli pridobivati šele v drugi polovici 19. stoletja in od takrat je začelo naraščati tudi število ustanovljenih notranjerevizijskih služb. Notranjo revizijo je mogoče opredeliti kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, z namenom povečevanja koristi in izboljševanja delovanja organizacije.

Slovenija je s pridružitvijo k Evropski skupnosti prevzela pravni red Evropske skupnosti, in sicer se le-ta nanaša na poglavje finančnega nadzora. Zakon o javnih financah je podlaga za obvezno vzpostavitev revizije pri neposrednih uporabnikih proračuna. To pristojnost imajo v občinah župani, ki se lahko odločijo med različnimi načini zagotavljanja le-te. V diplomski nalogi navedene pravne podlage so podlaga za vzpostavitev notranjerevizijskih služb ter za vpeljavo sistema notranjih kontrol v lokalni skupnosti. Dejavnost notranje revizije izvajajo strokovno usposobljeni zaposleni z nazivom državni ali preizkušeni državni notranji revizor, občine pa morajo notranjo revizijo poslovanja opraviti ali vsako leto ali enkrat v obdobju treh let, odvisno od višine letnega proračuna. Glavni cilji notranje revizije v občini so torej odpravljati in razkrivati nesmotrno porabo proračunskih sredstev.

V skladu s pravnimi predpisi in glede na izpolnitev zakonske zahteve so v občini X ustanovili skupni organ občinske uprave za notranjo revizijo, ki je ustanovljen skupno še s tremi občinami, pokriva pa tudi potrebe javnih zavodov. Pri ustanovitvi skupne službe so v občini X poleg zakonske zahteve predvsem upoštevali dejstvo, da je notranja revizija dejavnost, ki pomaga županom na področju javnih financ izboljševati poslovanje ter povečevati smotrnost in učinkovitost poslovanja. Pri odločitvah o obsegu so upoštevali koristi, ki jih bo s svojim delovanjem prinesla skupna notranjerevizijska služba. Med te koristi uvrščajo priporočila za odpravo nepravilnosti, svetovanje za izboljšanje poslovanja in zagotovila o ustreznosti sistema notranjih kontrol. Dodaten motiv pri ustanovitvi skupne službe jim je predstavljala možnost koriščenja 50 % sofinanciranja s strani državnega proračuna.

Uveljavitev in izvajanje notranjega nadzora nad javnimi financami v občini je dolžnost, ki zahteva sodelovanje vseh odgovornih institucij in oseb, ne sme pa biti le dolžnost, ki jo bodo občine izvajale le zaradi izpolnjevanja zahtev Evropske skupnosti. Župani se morajo začeti zavedati, da bodo z urejenim finančnim poslovanjem in ustrezno strukturo notranjega nadzora prispevali k uspešnem, učinkovitem in gospodarnem delovanju občine. Notranjerevizijska služba jim bo s poročili, priporočili in svetovanjem omogočila, da bodo sproti seznanjeni z ugotovljenimi slabostmi in nepravilnostmi. Sklenem lahko, da je vzpostavitev službe notranje revizije, ki mora biti obvezno neodvisna, v občini koristna, česar se zavedajo tudi v občini X. Vsekakor pa bo v prihodnosti potrebno narediti korak naprej tudi s tistimi občinami, v katerih je odgovornost županov do vzpostavitve notranjerevizijske dejavnosti na nizki ravni.

LITERATURA IN VIRI

1. Cukon Mavec, N., Toman Pfajfar, T., Korpič Horvat, E., & Milatovič, J. (2006). *Notranje revidiranje v javnem sektorju* [zgoščenka]. Ljubljana: Creativ.
2. Cvikl, M. M., & Zemljič, P. (2005). *Zakon o javnih financah (ZJF) s komentarjem druga, dopolnjena in spremenjena izdaja*. Ljubljana: Bonex.
3. Del Vecchio, S.C., & Clinton, B.D. (2003). Cosourcing and other alternatives in acquiring internal auditing services. *Internal Auditing*, 18(3), 33-39.
4. Interno gradivo občine X.
5. Interno gradivo skupne službe notranje revizije X.
6. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
7. Korpič Horvat, E. (2003, 15. januar). Zunanji in notranji nadzor v občinah. *Lex localis- Revija za lokalno samoupravo*. Najdeno 22. marca 2011 na spletnem naslovu http://www.lex-localis.info/files/c1b81435-f636-471f-a637-3e2b55f3147d/632897152889843750_2003_01_02.pdf
8. Kovač A. (2004). Zagotavljanje in presojanje kakovosti notranjerevizijske službe. *Zbornik referatov 7. letne konference notranjih revizorjev* (str. 64-65). Otočec: Slovenski inštitut za revizijo.
9. Lah, M. (2003a, 15. julij). Notranji nadzor javnih financ v občini. *Lex localis- Revija za lokalno samoupravo*. Najdeno 22. marca 2011 na spletnem naslovu http://www.lex-localis.info/files/2d6e3cd6-ed1a-4f81-9ea0-2fb017808e5b/632897282795625000_2003_03_04.pdf
10. Lah, M. (2003b, 15. oktober). Pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe v občini. *Lex localis- Revija za lokalno samoupravo*. Najdeno 22. marca 2011 na spletnem naslovu http://www.lex-localis.info/files/daf0ee44-4f97-4d8c-8cca-d41cf7480cc1/632898686381406250_2003_04_05.pdf
11. Lah, M. (2005a). Notranji nadzor nad javnimi financami in notranjerevizijska služba v občini. *Revizor*, 3-4, str. 10-14.
12. Lah, M. (2005b). Sistem notranjega nadzora javnih financ v občini. *Revizor*, 11-12, str. 43.
13. Lah, M. (2006). Smernice za delo notranjega revizorja v občini. *Revizor*, 6-7, str. 8-20.
14. Ministrstvo za finance - Urad RS za nadzor proračuna. (2003). *Usmeritve za državno notranje revidiranje*. Najdeno 18. februarja 2011 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske_podlage/predpisi_slo/usmeritve.pdf
15. Moeller, R. (2005). *Brink's Modern Internal Auditing*. (6th ed.). USA: John Wiley & Sons Publication.
16. Pickett, K.H.S. (2003). *The internal auditing handbook* (2nd ed.). Hoboken: J. Wiley.
17. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor. *Uradni list RS* št. 83/2007.
18. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. *Uradni list RS* št. 72/2002.

19. Ribič, M. (2005). Notranja revizija lokalne skupnosti. *Zbornik referatov 8. letne konference notranjih revizorjev* (str. 81). Portorož: Slovenski inštitut za revizijo.
20. Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A., Scheiner, J.H. (2003). *Sawyer's Internal Auditing: The practice of Modern Internal Auditing*. (5th ed.). Altamonte Springs: The institute of Internal Auditors.
21. Slovenski inštitut za revizijo. (2011). *Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju*. Najdeno 2. maja 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/dokumenti/snr-2011.pdf
22. Spremič, I. (1997). Notranja revizija. *Revizor*, 2, str. 8.
23. Štrus, M. (2010). Notranje revidiranje priprave načrta razvojnih programov občine. *Revizor*, 3, str. 7.
24. Taylor, D.H., & Glezen, G.W. (2007). *Revidiranje: Zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
25. Turk, I. (2003). Revidiranje poslovanja in presojanje vprašanja odličnosti podjetja. *Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev* (str. 85). Otočec: Slovenski inštitut za revizijo.
26. Tušek, B., & Žager, L. (2004). Vloga notranjega revizorja pri ocenjevanju tveganj in ravnanju z njimi. *Revizor*, 2, str. 9-11.
27. Vlada Republike Slovenije. (2011). *Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2011 do 2015*. Najdeno 15. junija 2011 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske_podlage/predpis_i_slo/Strategija_razvoja_NNjf_od_2011_do_2015.doc
28. Zakon o financiranju občin. *Uradni list RS* št. 123/2006, 57/2008.
29. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 11/2011-UPB4.
30. Zakon o lokalni samoupravi. *Uradni list RS* št. 94/2007-UPB2.
31. Žnidar, S. (2006, 15. oktober). Zagotavljanje notranjega nadzora javnih financ pri uporabnikih občinskih proračunov. *Lex localis- Revija za lokalno samoupravo*. Najdeno 22. marca na spletnem naslovu http://www.lex-localis.info/files/6e184d0c-d302-4158-8685-dd31cdf70d81/633239992472180000_s.%20znidar_4-2006.pdf
32. Žnidar, S. (2009). Skupno opravljanje nalog notranjega finančnega nadzora. *Zbornik II. Posveta. Delovanje skupnih občinskih uprav v Sloveniji* (str. 12-20). Celje: Služba Vlade RS za lokalno samoupravo in regionalno politiko.
33. Žnidar, S. (2010). Zagotavljanje notranje revizijske dejavnosti v občinah. *Zbornik III. posveta Delovanje skupnih občinskih uprav v Sloveniji* (str. 68-71). Ptuj: Služba Vlade RS za lokalno samoupravo in regionalno politiko.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

PRILOGA 1: Seznam pogosto uporabljenih kratic

PRILOGA 1: Seznam pogosto uporabljenih kratic

NNJF	Notranji nadzor javnih financ
ODLOK O USTANOVITVI	Odlok o ustanovitvi organa skupne občinske uprave
PRAVILNIK O DELOVANJU	Pravilnik o delovanju skupne službe notranje revizije
PRAVILNIK O USMERITVAH	Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ
RS	Republika Slovenija
SIR	Slovenski inštitut za revizijo
SNP	Služba za nadzor proračuna
SNRS	Skupna notranja revizijska služba
STRATEGIJA	Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2011 do 2015
USMERITVE	Usmeritve za državno notranje revidiranje
VODJA	Vodja skupne službe
ZFO	Zakon o financiranju občin
ZJF	Zakon o javnih financah
ZLS	Zakon o lokalni samoupravi