

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**NOTRANJA REVIZIJA V LOKALNI SAMOUPRAVI –
ANALIZA STANJA V SLOVENSKIH OBČINAH**

Ljubljana, november 2010

MIRJANA ADLEŠIČ

IZJAVA

Študentka Mirjana Adlešič izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalko prof. dr. Slavko Kavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, november 2010

Podpis:

KAZALO

UVOD	1
1 NADZIRANJE NA PODROČJU LOKALNE SKUPNOSTI.....	4
1.1 Opredelitev lokalne samouprave in lokalnih skupnosti.....	4
1.2 Nadziranje na politični ravni	7
1.2.1 Občinski svet	7
1.2.2 Nadzorni odbor občine	8
1.3 Nadziranje na strokovni ravni.....	11
1.3.1 Zunanji nadzor Računskega sodišča Republike Slovenije	11
1.3.2 Zunanji nadzor organov Evropske unije.....	14
1.3.3 Notranji nadzor javnih financ	15
1.3.3.1 Pravni okvir in sestavine notranjega nadzora javnih financ	16
1.3.3.2 Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna	20
1.3.3.3 Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ	23
1.3.3.4 Sistem notranjega nadzora po modelu COSO	23
2 ZNAČILNOSTI NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNI SKUPNOSTI	27
2.1 Opredelitev notranjega revidiranja	27
2.2 Odgovornosti in pristojnosti notranjih revizorjev	32
2.3 Ravnanje s tveganji in notranje kontrole	34
2.4 Opredelitev področij revidiranja.....	38
2.5 Izvajanje revizijske naloge in poročanje o rezultatih	40
2.6 Zagotavljanje kakovosti notranjega revidiranja	41
3 OBLIKE IZVAJANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNI	
SKUPNOSTI	44
3.1 Lastna notranjerevizijska služba.....	47
3.1.1 Potek vzpostavitve lastne notranjerevizijske službe.....	48
3.1.2 Prednosti in slabosti lastne notranjerevizijske službe.....	49
3.2 Zunanje izvajanje notranjerevizijske storitve	51
3.2.1 Postopek oddaje notranjerevizijske storitve v zunanje izvajanje	52
3.2.2 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja notranje revizije	55
3.3 Skupna notranjerevizijska služba	57
3.3.1 Potek ustanovitve skupne notranjerevizijske službe	60
3.3.2 Prednosti in slabosti skupne notranjerevizijske službe.....	64
4 RAZISKAVA O IZVAJANJU NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNIH	
SKUPNOSTIH SLOVENIJE IN PREVERITEV HIPOTEZ	66
4.1 Cilji in potek raziskave	66
4.2 Predstavitev vzorca.....	66
4.3 Rezultati raziskave.....	68

4.3.1 Organiziranost notranjerevizijske službe v slovenskih občinah	68
4.3.2 Značilnosti skupne notranjerevizijske službe primerjalno z drugimi oblikami organiziranja revizijske dejavnosti v občinah	78
4.4 Glavne ugotovitve in predlogi za izboljšanje.....	87
SKLEP.....	91
LITERATURA IN VIRI.....	94
PRILOGE	

KAZALO TABEL

Tabela 1: Vzorec sodelujočih občin	67
Tabela 2: Razvrstitev občin glede na velikost proračuna in leto zadnje notranje revizije	68
Tabela 3: Razvrstitev občin glede na velikost in način izvajanja notranje revizije.....	70
Tabela 4: Razlogi za zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev (mnenja anketiranih občin).....	72
Tabela 5: Ali občine načrtujejo ustanovitev oziroma vključitev v skupne NRS v bližnji prihodnosti?	73
Tabela 6: Razlogi, zakaj se občine ne odločajo za skupno notranjerevizijsko službo	75
Tabela 7: Povprečna kadrovska zasedba revizijske skupine	81
Tabela 8: Ocena delovanja notranjerevizijskih služb (mnenja vodij NRS).....	83
Tabela 9: Povprečno število opravljenih revizijskih dni	84
Tabela 10: Povprečen strošek izvedbe notranje revizije (v EUR).....	84

KAZALO SLIK

Slika 1: Izvedene revizije računskega sodišča v občinah v obdobju 1995–2008	13
Slika 2: Model COSO	24
Slika 3: Notranjerevizijski proces.....	31
Slika 4: Krog ravnanja s tveganji.....	35
Slika 5: Zajetost pri notranji reviziji na podlagi ocene tveganja pri kontroliranju in pomembnosti področja poslovanja	39
Slika 6: Načini zagotavljanja notranjerevizijskih storitev	45
Slika 7: Delitev občin glede na potrebo po zagotavljanju notranje revizije v letu 2008	46
Slika 8: Skupna notranjerevizijska služba občin	58
Slika 9: Skupna notranjerevizijska služba občine.....	59
Slika 10: Vzorec sodelujočih občin glede na velikost proračuna	67
Slika 11: Leto izvedbe zadnje notranje revizije v anketiranih občinah	69
Slika 12: Način zagotavljanja notranje revizije v anketiranih občinah.....	71
Slika 13: Ali občine načrtujejo ustanovitev oziroma vključitev v skupno NRS?.....	74
Slika 14: Kateri organi v vaši občini vplivajo na opredelitev področij, ki so predmet notranjega revidiranja?	77
Slika 15: Kateri organi v vaši občini obravnavajo revizijska poročila notranjega revizorja?	78
Slika 16: Vrste opravljenih notranjih revizij.....	79
Slika 17: Revidirana področja poslovanja	80

UVOD

Problematika magistrskega dela. Občine kot samoupravne lokalne skupnosti porabljajo javna finančna sredstva, zato so predmet nadziranja različnih organov. Zunanji nadzor nad porabo javnih sredstev v lokalnih skupnostih izvajajo državni organi, med katerimi je najpomembnejše Računsko sodišče Republike Slovenije, in organi Evropske unije (v nadaljevanju EU). Notranji nadzor v lokalnih skupnostih pa poteka na dveh ravneh, in sicer na politični, ki jo predstavljajo občinski svet in nadzorni odbor občine, ter na strokovni, ki jo predstavlja notranje revidiranje (Lah, 2005, str. 35).

Osrednja tema magistrskega dela je notranje revidiranje, čeprav sem se dotaknila tudi ostalih oblik nadzora nad porabo javnih sredstev. Vzpostavitev in razvoj notranjega revidiranja v javnem sektorju sta povezana z reformo javnih financ v letu 2002, k čemur je prispevala prilagoditev slovenskega pravnega reda evropskemu v procesu pridruževanja Republike Slovenije (v nadaljevanju RS) k EU. Po Zakonu o javnih financah (Ur. l. RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 109/2008, 49/2009; v nadaljevanju ZJF) je notranje revidiranje ena izmed sestavin notranjega nadzora javnih financ. Isti zakon tudi predpisuje obvezo o vzpostavitvi notranjerevizijske dejavnosti v proračunskih uporabnikih, saj določa, da morajo imeti neposredni proračunski uporabniki od leta 2001 dalje vzpostavljene ustrezne oblike finančnega nadzora, kar velja tudi za vzpostavitev delovanja notranje revizije v občinah.

Občine lahko notranje revidiranje zagotavljajo na več načinov:

- z lastno notranjerevizijsko službo (v nadaljevanju lastna NRS);
- s skupno notranjerevizijsko službo (v nadaljevanju skupna NRS);
- z najemom zunanjega izvajalca notranjega revidiranja.

Podzakonski akti določajo, da je pri izbiri najprimernejšega načina zagotavljanja notranje revizije treba smiselno upoštevati predvsem obseg in organiziranost proračunskega uporabnika, način poročanja o doseženih rezultatih in tveganja, ki jim je proračunski uporabnik izpostavljen. Končna odločitev o načinu izvajanja notranjega revidiranja pa je v pristojnosti predstojnika proračunskega uporabnika, v lokalni skupnosti je to pristojnost župana.

Iz poročil SIGME (angl. *Support for Improvement in Governance and Management in CEEC*), revizijskih poročil Računskega sodišča RS in podatkov Urada RS za nadzor proračuna (v nadaljevanju UNP) je bilo ugotovljeno, da se v RS sistem notranjega nadzora javnih financ, kot je bilo predpisano v zakonodaji, v praksi ne izvaja zaradi pomanjkanja zavedanja oziroma pomanjkanja ustreznih znanj odgovornih oseb (predstojnikov proračunskih uporabnikov), zato je Vlada RS leta 2005 sprejela Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS za obdobje od 2005 do 2008 (v nadaljevanju Strategija). Med drugim je Strategija vključevala tudi poseben cilj krepitve funkcije notranjega revidiranja pri

proračunskih uporabnikov. Posebej je bil v Strategiji izpostavljen problem slabe pokritosti funkcije notranjega revidiranja v občinah, saj je v tistem obdobju notranjerevizijsko funkcijo zagotavljalo le 38 občin od skupaj 194. Kritično je bilo tudi stanje pri posrednih proračunskih uporabnikih, medtem ko je bilo stanje pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna nekoliko boljše.

Kljub dejstvu, da je od sprejema Strategije minilo že pet let, problematika notranjega revidiranja v občinah ostaja. Problem se odraža v majhnem številu NRS in kadrovske podhranjenosti le-teh ter njihovi usposobljenosti. Zakonsko obvezo glede izvajanja notranjega revidiranja pa občine zagotavljajo predvsem z najemanjem zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja. Sklepam, da ima ta način prednost pred drugimi načini izvajanja notranjega revidiranja (predvsem) zaradi nižjih stroškov v primerjavi z lastno NRS.

Tudi skupne NRS do danes niso doživele večje pojavnosti, čeprav je Zakon o financiranju občin (26. člen; Ur. l. RS, št. 123/2006, 57/2008) leta 2006 prinesel »ugodnost«, ki občinam zagotavlja dodatna sredstva iz državnega proračuna za financiranje nalog notranjega finančnega nadzora v višini 50 % v preteklem letu realiziranih odhodkov, ob pogoju, da se občine dogovorijo za skupno izvajanje notranjerevizijske dejavnosti. Glede na ugodno razmerje med stroški in kakovostjo skupne službe več proračunskih uporabnikov bi pričakovali ravno nasprotno, zato je eden izmed namenov tega dela tudi analizirati vzroke, zakaj do tega ni prišlo.

Namen, cilji in hipoteze magistrskega dela. Namen magistrskega dela je na podlagi analize stanja notranjerevizijske dejavnosti v slovenskih občinah oblikovati predlog za najprimernejšo organizacijsko obliko izvajanja te dejavnosti za slovenske občine, ki bi bila najbolj sprejemljiva tako z vidika kakovosti kot tudi stroškov.

V skladu z naslovom sem si v magistrskem delu zastavila tri cilje in postavila dve hipotezi. Prvi cilj je teoretično predstaviti notranji nadzor javnih financ v RS, s poudarkom na izvajanju notranjega revidiranja v slovenskih občinah, ter s tem prispevati k boljšemu poznavanju in razumevanju notranjega nadzora javnih financ na področju lokalne samouprave. Ta cilj sem dosegla s proučitvijo domače in tuje razpoložljive strokovne literature.

Drugi cilj je z anketo, izvedeno med slovenskimi občinami, pridobiti podatke o obstoječem stanju notranjerevizijske funkcije v slovenskih občinah, predvsem glede organiziranosti notranjerevizijske dejavnosti, in poiskati razloge za takšno stanje. Iz omenjene Strategije sledi, da v RS obstajajo ustrezni veljavni predpisi, ki urejajo delovanje notranjega nadzora v proračunskih uporabnikih, vendar se zaradi pomanjkanja zavedanja predstojnikov oziroma vodstev večine proračunskih uporabnikov o pomenu ravnanja s tveganji in notranjega kontroliranja ne izvajajo, kar posledično velja tudi za izvajanje notranje revizije. Chambers (2006, str. 45–46) navaja, da je na področjih, za katera obstaja zakonska zahteva za izvajanje notranje revizije, velika verjetnost, da se bo notranja revizija izvajala s pomočjo zunanjih

izvajalcev. Na podlagi tega dejstva sem postavila **hipotezo 1** o stanju notranje revizije v slovenskih občinah, ki jo želim testirati z anketo: »Vodstva občin se pri izvedbi notranje revizije obnašajo stroškovno racionalno, tako da imajo le večje občine vzpostavljene lastne NRS, ostale pa najemajo zunanje izvajalce notranjega revidiranja.«

Tretji cilj je podati predlog za najprimernejšo obliko izvajanja notranjerevizijske dejavnosti v občinah oziroma argumentirano potrditi ali ovreči **hipotezo 2** o najprimernejši obliki izvajanja notranje revizije v slovenskih občinah: »Izvajanje skupne NRS (za več proračunskih uporabnikov) predstavlja najprimernejšo obliko organiziranja notranjerevizijske dejavnosti na področju lokalne samouprave, saj zagotavlja bolj kakovostno notranjerevizijsko storitev v primerjavi z najemanjem zunanjih izvajalcev in cenejšo obliko izvajanja te storitve v primerjavi z lastnimi NRS.«

Metode dela. Magistrsko delo je sestavljeno iz teoretičnega in empiričnega dela. Pri pisanju teoretičnega dela sem kot podlago uporabila domačo in tujo strokovno literaturo ter veljavni zakonski okvir oziroma predpise s področij, ki urejajo delovanje notranjega nadzora javnih financ v RS. Gre za poglobljen teoretično-analitičen pristop k predstavitvi notranjega nadzora javnih financ ter definicij in pojmov, s katerimi se srečujemo na tem področju. Za izbor relevantnih vsebin sta bili uporabljeni metoda izbiranja in metoda povzemanja. Pri proučevanju in razumevanju širokega področja notranjega revidiranja so mi bila v pomoč tudi teoretična znanja, ki sem jih pridobila med izobraževanjem za pridobitev strokovnega naziva revizor pri Slovenskem inštitutu za revizijo, ter znanja, ki sem jih pridobila z delovnimi izkušnjami kot revizorka v eni izmed slovenskih revizijskih družb.

Empirični del magistrskega dela, na podlagi katerega sem dokazovala uvodoma postavljeni hipotezi, predstavljata obdelava in analiza rezultatov izvedene ankete med slovenskimi občinami. Za potrditev hipoteze 1 sem empirično analizirala pridobljene podatke o trenutni organiziranosti NRS v slovenskih občinah. Za potrditev hipoteze 2 pa sem izbrala kombiniran pristop. V teoretičnem delu sem analizirala prednosti in pomanjkljivosti skupne NRS primerjalno z drugimi oblikami revizijske dejavnosti na podlagi proučitve domače in tuje strokovne literature, v empiričnem delu pa sem hipotezo 2 preverila na podlagi primerjalne analize skupnega izvajanja notranjega revidiranja z drugimi oblikami zagotavljanja notranjega revidiranja v anketiranih slovenskih občinah.

Veliko praktičnih nasvetov in izkušenj sem pridobila tudi z intervjujem, ki sem ga opravila z vodjo ene izmed skupnih NRS, ki delujejo na področju lokalne samouprave.

Opredelitev strukture magistrskega dela. Magistrsko delo je razdeljeno na štiri poglavja. Uvodu, ki obsega opredelitev problematike obravnavane teme, namena, ciljev in metod dela ter kratek opis strukture poglavij, sledi prvo poglavje, ki je namenjeno predstavitvi različnih oblik nadziranja na področju lokalne samouprave. Poglavje začnem z opredelitvijo pojmov lokalne samouprave in lokalne skupnosti. Nadaljujem s predstavitvijo nadzora nad porabo proračunskih sredstev lokalne skupnosti, ki ga v lokalnih skupnostih izvajata politična

organa, to sta občinski svet in nadzorni odbor občine. Tretji sklop prvega poglavja je namenjen predstavitvi nadzora nad porabo proračunskih sredstev lokalne skupnosti, ki ga izvajajo strokovno usposobljeni organi. Med zunanjimi strokovnimi organi posebej izpostavljam Računsko sodišče RS in organe EU, slednji bedijo nad porabo sredstev iz evropskih skladov. Zaključujem pa s predstavijo obstoječega sistema notranjega nadzora javnih financ v RS, s poudarkom na predstavitvi pravnega in strokovnega okvira ter sestavin sistema notranjega nadzora.

Drugo poglavje se v celoti nanaša na značilnosti državnega notranjega revidiranja, ki se uporablja v lokalni skupnosti. Na začetku poglavja sem notranje revidiranje umestila v pojmovni okvir revidiranja, kot ga postavlja revizijska stroka, ter zaključila s kratkim zgodovinskim pregledom razvoja notranjerevizijske stroke v svetu in RS. Pomembno je poznati odgovornosti in pristojnosti notranjih revizorjev ter jih razmejevati od nalog predstojnika proračunskega uporabnika, zato je tej tematiki namenjena posebna točka tega poglavja. Širše sem predstavila ravnanje s tveganji in notranje kontrole, saj se je razvoj notranjega revidiranja usmeril prav na proučevanje tveganj in obvladovanje le-teh. Zaradi časovnih in finančnih omejitev pri svojem delu notranji revizor ne revidira celotnega poslovanja, zato bom predstavila, kako naj bi revizor usmerjal nadzor na najbolj tvegana področja. Poglavje zaključujem s predstavitvijo postopka posamezne revizijske naloge, poročanja o ugotovitvah revizije in zagotavljanja kakovosti notranjega revidiranja.

Tretje poglavje v celoti obravnava posamezne oblike zagotavljanja notranjega revidiranja v lokalnih skupnostih. Predstavljeni so postopki vzpostavitve posamezne oblike. Poudarek pa je dan analizi prednosti in slabosti posameznih načinov v primerjavi z ostalimi oblikami. Načeloma velja, da so prednosti ene oblike hkrati slabosti druge, zato mora predstojnik pred sprejemom odločitve o načinu izvajanja notranjega revidiranja poznati in pretehtati vse pluse in minuse, ki jih prinaša posamezna oblika.

Četrto poglavje predstavlja empirični del magistrskega dela, in sicer so v tem poglavju predstavljeni rezultati ankete o stanju notranjega revidiranja, ki sem jo v poletnih mesecih leta 2010 izvedla med slovenskimi občinami. Na podlagi empirične analize pridobljenih rezultatov sem testirala uvodoma postavljeni hipotezi in pripravila predloge za izboljšanje stanja.

V sklepu so povzete ključne ugotovitve magistrskega dela.

1 NADZIRANJE NA PODROČJU LOKALNE SKUPNOSTI

1.1 Opredelitev lokalne samouprave in lokalnih skupnosti

V Evropski listini lokalne samouprave je lokalna samouprava opredeljena kot pravica in sposobnost lokalnih oblasti, da v mejah zakona urejajo in opravljajo javne zadeve v lastni

pristojnosti, ki se tičejo življenja lokalnega prebivalstva (Žagar, b.l., str. 5). Lokalna samouprava je v večini evropskih držav organizirana na več ravneh. Poleg občine kot temeljne nosilke lokalne samouprave poznamo tudi širše lokalne skupnosti, katerih poimenovanje v svetu je različno (pokrajine, regije, dežele in drugo). Po slovenski zakonodaji se lahko občine povezujejo v pokrajine, vendar jih leta 2010 še nimamo. Slovenska zakonodaja omogoča tudi notranjo členitev občin na krajevne, vaške ali četrtne skupnosti.

V RS so temeljne samoupravne lokalne skupnosti občine. Ob osamosvojitvi leta 1991 je bila RS razdeljena na 60 občin. Od takrat do danes so se ustanovljale nove občine, tako da jih je danes 210, od teh jih ima 11 status mestnih občin. Leta 1995 jih je bilo že 147, leta 1998 se je število novih občin povečalo za 46, nazadnje pa je Državni zbor RS v letu 2006 potrdil referendum, na katerih so prebivalci glasovali o ustanovitvi 17 novih občin, tako da se je skupno število občin povzpelo na 210 (Slovenske občine, b.l.).

Po zakonodaji naj bi občine imele najmanj 5.000 prebivalcev, zaradi geografskih, obmejnih, gospodarskih ali zgodovinskih razlogov lahko tudi manj kot 5.000, vendar ne manj kot 2.000 prebivalcev. Od 210 občin jih ima 113 manj kot 5.000 prebivalcev (Štefe, 2010, str. 12).

Po 2. členu Zakona o lokalni samoupravi (Ur. l. RS, št. 94/2007 – uradno prečiščeno besedilo, 76/2008, 79/2009 in 51/2010; v nadaljevanju ZLS) občina v okviru ustave in zakonov samostojno ureja in opravlja svoje lokalne zadeve javnega pomena ter izvaja naloge, ki so nanjo prenesene z zakoni. Občine imajo velik pomen v lokalnih skupnostih, saj so v njihovi pristojnosti zadeve, ki neposredno vplivajo na kakovost življenja njenih prebivalcev (komunalna dejavnost, otroško varstvo, vlaganje v lokalne ceste, občinski prostorski načrti, stanovanjska tematika, kulturne dejavnosti, sofinanciranje delovanja osnovnih šol in drugo).

Po ZLS občina za zadovoljevanje potreb svojih prebivalcev opravlja zlasti naslednje naloge (21. člen ZLS):

- upravlja občinsko premoženje;
- omogoča pogoje za gospodarski razvoj občine;
- načrtuje prostorski razvoj;
- ustvarja pogoje za gradnjo stanovanj in skrbi za povečanje najemnega socialnega sklada stanovanj;
- v okviru svojih pristojnosti ureja, upravlja in skrbi za lokalne javne službe;
- pospešuje službe socialnega skrbstva (predšolsko varstvo, osnovno varstvo otroka in družine, varstvo za socialno ogrožene, invalide in ostarele);
- skrbi za varstvo okolja, za zbiranje in odlaganje odpadkov ter opravlja druge dejavnosti varstva okolja;
- ureja in vzdržuje vodovodne in energetske komunalne objekte;
- ustvarja pogoje za izobraževanje odraslih, ki je pomembno za razvoj občine in za kakovost življenja njenih prebivalcev;

- pospešuje vzgojno-izobraževalno, informacijsko-dokumentacijsko, društveno in drugo dejavnost na svojem območju;
- pospešuje razvoj športa in rekreacije;
- pospešuje kulturno-umetniško ustvarjalnost, zagotavlja splošnoizobraževalno knjižnično dejavnost in v skladu z zakonom skrbi za kulturno dediščino na svojem območju;
- gradi, vzdržuje in ureja lokalne javne ceste, javne poti, rekreacijske in druge javne površine, v skladu z zakonom ureja promet v občini ter opravlja naloge občinskega redarstva;
- organizira komunalno-redarstveno službo in skrbi za red v občini;
- skrbi za požarno varnost in organizira reševalno pomoč;
- organizira pomoč in reševanje ob elementarnih in drugih nesrečah;
- organizira opravljanje pokopališke in pogrebne službe;
- določa prekrške in denarne kazni za prekrške, s katerimi se kršijo predpisi občine, ter opravlja inšpekcijsko nadzorstvo nad izvajanjem občinskih predpisov in drugih aktov, s katerimi ureja zadeve iz svoje pristojnosti, če ni z zakonom določeno drugače;
- sprejema statut občine in druge splošne akte;
- organizira občinsko upravo;
- ureja druge lokalne zadeve javnega pomena.

Občine so osebe javnega prava s pravico posedovati, pridobivati in razpolagati z vsemi vrstami premoženja, s pravico voditi javna podjetja ter določati svoj proračun.

Lokalna samouprava je tako kot državna uprava del javne uprave. Njeno delovanje je prav tako kot delovanje državne uprave vezano na ustavo in zakone. Občina lahko črpa svoje pristojnosti neposredno iz Ustave RS in ne potrebuje posebnega zakonskega pooblastila. Kadar pa zakon posebej opredeljuje pristojnosti občinskih organov na posameznih področjih, je lahko to pooblastilo širše. Poznavanje navedenih posebnosti je pomembno tudi za občinskega notranjega revizorja, saj je ena izmed njegovih osnovnih nalog prav preveritev poslovanja v skladu s predpisi o poslovanju (Lah, 2005, str. 36–37).

Samoupravne lokalne skupnosti se financirajo iz lastnih virov. Občinam, ki zaradi slabše gospodarske razvitosti ne morejo v celoti zagotoviti izvajanja z zakonom določenih nalog iz lastnih virov, zagotovi potrebna dodatna sredstva država (52. člen ZLS). Občine kot samoupravne lokalne skupnosti uporabljajo javna sredstva in so potencialne upravičenke oziroma porabnice sredstev iz evropskih skladov. Tako morajo občine kot porabnice javnih sredstev izpolnjevati vse zahteve s področja notranjega nadzora javnih financ in vse zahteve, ki jih postavlja črpanje sredstev iz evropskih skladov.

Organi občine so občinski svet, nadzorni odbor in župan. Občinski svet je najvišji organ odločanja o vseh zadevah v okviru pravic in dolžnosti občine, nadzorni odbor pa je najvišji organ nadzora javne porabe v občini. Župan predstavlja in zastopa občino, skrbi za izvajanje odločitev občinskega sveta in za izvrševanje proračuna, ki ga sprejme občinski svet. Je funkcionar (občinski politik) in ravnatelj (manager), ki vodi občinsko upravo ter je

odgovoren za finančno in zakonito poslovanje občine. Med drugim je njegova dolžnost, da zadrži objavo akta občine, če meni, da je ta neustaven ali nezakonit, in da zadrži izvajanje odločitve občinskega sveta, če meni, da je ta nezakonita ali da je v nasprotju s statutom občine. Z vidika odgovornosti za zakonito in smotrno poslovanje lahko rečemo, da je v lokalni samoupravi župan odgovoren za poslovanje občine, njegova vloga pa je s tem smiselno enaka vlogi ravnatelja.

1.2 Nadziranje na politični ravni

V demokratičnih državah so državljani najvišji nosilci oblasti. Svoj nadzor nad izvajanjem procesa opravljajo posredno, z volilno pravico, referendumom in državljansko iniciativo. Na področju lokalne samouprave občani volijo občinski svet, ki kot predstavniški organ nadzira delo izvršilnega organa, to je župana in občinske uprave. Poleg občinskega sveta izvaja finančni nadzor nad porabo proračunskih sredstev lokalne skupnosti nadzorni odbor občine, ki je v zakonodaji opredeljen kot najvišji organ javne porabe v občini (32. člen ZLS). Zaradi tega pomena bom v nadaljevanju podrobneje predstavila delovanje nadzornega odbora.

1.2.1 Občinski svet

Občinski svet je najvišji organ odločanja o vseh zadevah v okviru pravic in dolžnosti občine. V okviru svoje pristojnosti občinski svet predvsem (29. člen ZLS):

- sprejema statut občine;
- sprejema odloke in druge občinske akte;
- sprejema prostorske in druge plane razvoja občine;
- sprejema občinski proračun in zaključni račun;
- imenuje in razrešuje člane nadzornega odbora ter člane komisij in odborov občinskega sveta;
- odloča o pridobitvi in odtujitvi občinskega premoženja;
- imenuje in razrešuje člane sveta za varstvo uporabnikov javnih dobrin;
- odloča o drugih zadevah, ki jih določata zakon in statut občine.

Občinski svet odloča tudi o na občino z zakonom prenesenih zadevah iz državne pristojnosti. Občinski svet ima svoja delovna telesa (komisije, odbore), katerih člane tudi imenuje. Člani delovnih teles so imenovani izmed članov občinskega sveta in izmed drugih občanov, slednji lahko predstavljajo največ polovico vseh članov delovnega telesa. Članstvo v delovnih telesih ni združljivo s članstvom v nadzornem odboru občine ali z delom v občinski upravi. Predsednik delovnega telesa mora biti obvezno izbran izmed članov občinskega sveta. Članstvo v delovnih telesih posredno odraža razmerje moči posameznih političnih strank v občinskem svetu. Delovna telesa občinskega sveta v okviru svojega delovnega področja predhodno poglobljeno obravnavajo zadeve iz pristojnosti občinskega sveta ter mu dajejo svoja mnenja in predloge, ki so podlaga za odločanje občinskega sveta.

Ne nazadnje ima občinski svet tudi nadzorno vlogo, saj nadzoruje delo župana, podžupanov in občinske uprave glede izvajanja odločitev občinskega sveta. Pri izvajanju teh nadzornih nalog občinskemu svetu pomagajo predvsem delovna telesa, ki pokrivajo področje finančnega nadzora, kot sta na primer odbor za nadzor proračuna ali odbor za finančni nadzor.

1.2.2 Nadzorni odbor občine

Nadzorni odbor (v nadaljevanju NO) je najvišji organ nadzora javne porabe v občini. Je neodvisen in samostojen organ občine, ki ne sme biti pod vplivom župana ali občinskega sveta. Neodvisnost in samostojnost mu dajeta pomembno vlogo, kar je značilno tudi za notranje revizorje občine. Pravne podlage, ki določajo delovanje NO, so določila ZLS, statut občine in poslovnik NO.

V okviru svoje pristojnosti NO (32. člen ZLS):

- opravlja nadzor nad razpolaganjem s premoženjem občine;
- nadzoruje namenskost in smotrnost porabe proračunskih sredstev;
- nadzoruje finančno poslovanje uporabnikov proračunskih sredstev.

32. člen ZLS določa, da je delovanje NO podrobneje opredeljeno v statutu občine, ki med drugim določa:

- oblikovanje NO;
- naloge NO;
- postopke in način dela NO;
- obveznosti in pravice občinskih organov v zvezi z delom NO;
- obveznosti in pravice občinskih organov v zvezi s priporočili in predlogi NO;
- javnost dela NO.

ZLS v 32. členu tudi določa, da NO v skladu s statutom občine sprejme svoj poslovnik, v katerem mora med drugim opredeliti, kaj so hujše kršitve predpisov in nepravilnosti pri poslovanju občine. ZLS namreč določa, da mora NO, kadar ugotovi hujšo kršitev predpisov ali nepravilnosti pri poslovanju občine, o teh kršitvah obvestiti pristojno ministrstvo in računsko sodišče. Zato je še posebej pomembno, da so hujše kršitve predpisov in nepravilnosti pri poslovanju občine jasno opredeljene v poslovniku NO.

Z odgovornim in uspešnim izvajanjem zakonsko predvidene vloge lahko NO pomembno prispeva k zagotavljanju pravilnosti in smotrnosti javne porabe v občini. Z izvajanjem nadzorov ter poročanjem o svojih ugotovitvah in priporočili prispeva neposredno k pravilnosti in smotrnosti porabe proračunskih sredstev. Zaradi njegovih opozoril pristojnim ministrstvom in računskemu sodišču glede ugotovljenih hujših kršitev predpisov ali

nepravilnosti pri poslovanju občine pa ima njegova vloga varuha zagotavljanja pravilnosti in smotrnosti poslovanja v občini dodaten pomen. Računsko sodišče RS je po 25. členu Zakona o računskem sodišču pri letnem načrtovanju revizij dolžno obravnavati predloge organov lokalnih skupnosti, vendar jih ne more vedno upoštevati pri načrtovanju letnih revizij zaradi svojih omejitev. Ugotovitve NO lahko usmerjajo tudi načrtovanje dela notranjih revizorjev v občini, zato sem z anketo med slovenskimi občinami, ki je predstavljena v poglavju 4, preverila, kakšno je sodelovanje med NO in notranjimi revizorji.

Oblikovanje NO. Člane NO imenuje občinski svet. Računsko sodišče RS, ki je revidiralo delovanje nadzornih odborov dvajsetih občin v letih 2003 in 2004, je med drugim ugotovilo, da občinski statuti nekaterih revidiranih občin ne predpisujejo zahtevane stopnje in smeri izobrazbe za člane NO ali pa je stopnja izobrazbe postavljena prenizko (V. stopnja), kar lahko ogrozi imenovanje strokovnega in uspešnega NO. Po mnenju računskega sodišča bi morale občine težiti k temu, da imajo člani NO čim višjo stopnjo izobrazbe, glede smeri izobrazbe in izkušenj pa naj bi bile usmerjene k zagotovitvi pravne, ekonomske in tehnične smeri. Glede postopka predlaganja kandidatov za člane NO računsko sodišče ugotavlja, da statuti večine revidiranih občin določajo, da listo kandidatov za člane NO določi in predloži občinskemu svetu komisija za mandatna vprašanja, volitve in imenovanja, ki predlaga le toliko kandidatov, kot je članov NO. Računsko sodišče zato predlaga, naj občine predpišejo javnost kandidacijskega postopka za imenovanje članov NO ter možnost, da kandidate predlagajo fizične in pravne osebe v občini, z namenom, da se zagotovita čim večji nabor kandidatov in s tem večja izbira za imenovanje članov NO (Računsko sodišče RS, 2005).

Člani NO opravljajo svoje delo nepoklicno, za zagotavljanje strokovne in administrativne pomoči NO pa sta po zakonu zadolžena župan in občinska uprava. Posamezne posebne strokovne naloge nadzora lahko opravi izvedenec, ki ga na predlog NO imenuje občinski svet.

Naloge NO. Pri opredelitvi nalog NO bi morali občinski sveti upoštevati dejstvo, da je NO nepoklicni organ občine, zato naloge, ki so določene v statutu, ne bi smele biti opredeljene preobsežno in strokovno prezahtevno. Poleg tega ima NO kot najvišji organ nadzora javne porabe v občini zakonsko zagotovljeno neodvisnost in samostojnost pri svojem delu, zato njegove naloge ne bi smele biti podrejene zahtevam, določenim v statutu, ki ga sprejema občinski svet.

Po mnenju računskega sodišča svetovalna vloga NO ni predvidena med pristojnostmi NO po ZLS in ni združljiva z nadzorno vlogo NO, saj tisti, ki sodeluje pri sprejemanju in izvajanju odločitev, ne more sodelovati pri nadziranju teh odločitev (Računsko sodišče RS, 2005, str. 34). Svetovalna funkcija je po ZJF dodeljena notranjim revizorjem (tretji odstavek 100. člena ZJF).

V skladu s statutom občine in poslovníkom NO sprejme NO letni program dela, v katerem določi svoje naloge. Letni program dela NO naj bi vseboval vsaj navedbo nadzorovane osebe

(občina, ožji del občine, posredni porabniki občinskega proračuna), predmet in obseg nadzora (vsebinsko in časovno obdobje nadzora), cilje nadzora (izrek mnenja o pravilnosti ali smotrnosti poslovanja nadzorovane osebe), osebe, ki bodo izvedle nadzor, ter predvideno porabo časa.

Postopek in način dela NO. Opredelitev postopka izvajanja nadzora NO je pomembna za zakonito delo NO, saj določa, katere korake sme in mora narediti NO. Z natančno opredeljenim postopkom nadzora je zagotovljeno nemoteno delo NO in varovanje pravic vseh, ki so vključeni v postopek nadzora. Kljub vsemu postopki in način dela NO ne smejo biti določeni preveč podrobno, ker izvajanje nadzora po preveč specificiranem postopku duši kreativnost in je časovno zahtevnejše.

Obveznosti in pravice občinskih organov v zvezi z delom NO ter priporočili in predlogi NO. Po mnenju računskega sodišča (Računsko sodišče RS, 2005, str. 37) bi morala določila obveznosti v statutih zajemati naslednje:

- določiti način, kako župan in občinski svet obravnavata poročilo NO (na primer obvezna obravnavna na seji občinskega sveta);
- določiti način, kako organi drugih nadzorovanih oseb obravnavajo poročila NO;
- določiti rok za obravnavo poročila;
- predvideti možnosti ali obveznosti, da nepravilnosti, ki jih je ugotovil NO, prouči notranji revizor občine;
- predpisati pisni odziv organov nadzorovanih oseb na poročilo NO v smislu sprejemanja ali nesprejemanja ugotovitev in priporočil NO;
- predpisati spremljanje in dokumentiranje popravljalnih ukrepov.

Glede na dejstvo, da je NO najvišji organ nadzora javne porabe v občini, je treba zagotoviti brezpogojno upoštevanje priporočil in predlogov NO v vseh nadzorovanih osebah. NO je nepoklicni organ, katerega člani nimajo vedno primerne in zadovoljive strokovne znanja ter izkušnje s področja javnih financ (velja predvsem za majhne občine), zato je pri izvajanju nadzora NO treba zagotoviti sodelovanje strokovnih organov, na primer NRS, občinske uprave, pristojnega ministrstva ali druge strokovne osebe, ki bo v pomoč članom NO pri oblikovanju njihovega mnenja s priporočili in predlogi za izboljšanje.

Delo NO je po ZLS javno. Pri svojem delu je NO dolžan varovati osebne podatke ter državne, uradne in poslovne skrivnosti, ki so tako opredeljene z zakonom, drugimi predpisi ali akti občinskega sveta in organizacij uporabnikov proračunskih sredstev, ter spoštovati dostojanstvo, dobro ime in integriteto posameznikov (5. odstavek 32. člena ZLS).

Iz lastnih delovnih izkušenj in poročila računskega sodišča o delovanju nadzornih odborov dvajsetih občin v letih 2003 in 2004 zaključujem, da NO v primerjavi s preostalima občinskima organoma (županom in občinskim svetom) nima pravega mesta in pomena v

delovanju lokalnih skupnosti. Posledično to pomeni, da ne izpolnjuje svojega poslanstva kot najvišjega organa nadzora javne porabe v občini.

1.3 Nadziranje na strokovni ravni

S pojmom strokovni nadzor imenujem nadzor, ki ga izvajajo za to usposobljeni strokovnjaki (revizorji) v skladu z zakonodajo, sprejetimi standardi revidiranja in kodeksom poklicne etike. Ena izmed možnih delitev strokovnega nadzora nad porabo javnih sredstev v občinah je delitev na notranji in zunanji nadzor. Zunanji nadzor nad porabo javnih sredstev v občinah izvajajo državni organi, med njimi je najpomembnejše Računsko sodišče RS, in organi EU. Notranji strokovni nadzor izvajajo notranji revizorji v okviru NRS ali pooblaščen zunanji izvajalci.

1.3.1 Zunanji nadzor Računskega sodišča Republike Slovenije

Leta 1994 je bil izdan Zakon o računskem sodišču, na podlagi katerega je bilo ustanovljeno Računsko sodišče RS, ki je začelo delovati 1. januarja 1995. Računsko sodišče je kot najvišji organ kontrole celotne javne porabe v RS pristojno, da razkriva napake v izkazovanju poslovanja uporabnikov javnih sredstev ter nepravilnosti in nesmotrnosti poslovanja ter da poroča o svojih revizijskih ugotovitvah. Poleg revidiranja poslovanja uporabnikov javnih sredstev je ena izmed njegovih temeljnih nalog tudi svetovanje javni upravi, kako povečati učinkovitost poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Pri svojem delu je neodvisno ter vezano na ustavo in zakon.

V obdobju od osamosvojitve RS v letih 1991–1994 je kontrolno funkcijo in ekonomsko-finančno revizijo opravljala Služba družbenega knjigovodstva (SDK), kasneje je pravno nasledstvo v letu 1994 prevzela Agencija RS za plačilni promet, nadziranje in informiranje, ki je kontrolno funkcijo opravljala do ustanovitve Računskega sodišča RS (Korpič - Horvat, 2005, str. 9).

Glede na cilj revizije lahko računsko sodišče revidira:

- pravilnost poslovanja;¹
- smotrnost poslovanj;²
- akt o preteklem in/ali akt o načrtovanem poslovanju uporabnikov javnih sredstev³.

¹ Revidiranje pravilnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati uporabnik javnih sredstev pri svojem poslovanju.

² Revidiranje smotrnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o gospodarnosti, mnenja o učinkovitosti ali mnenja o uspešnosti poslovanja.

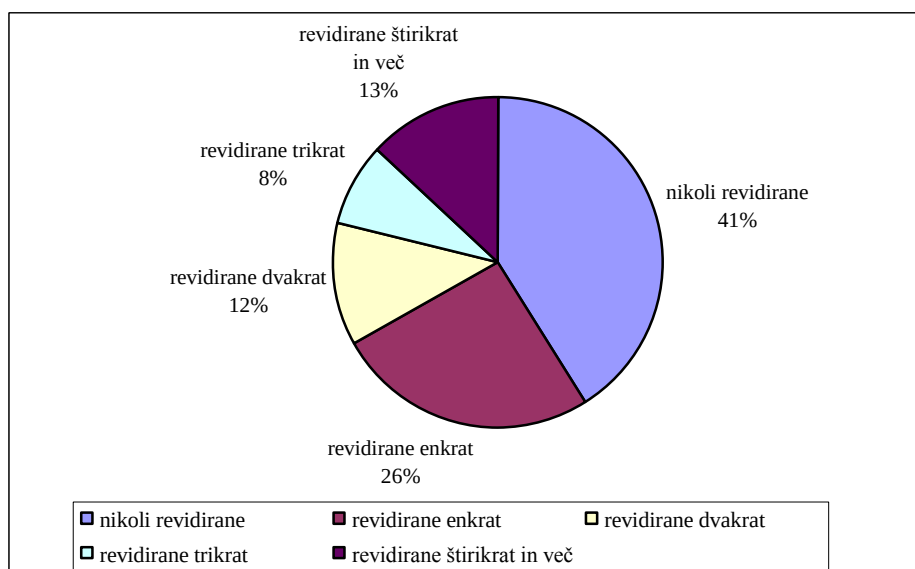
³ Revidiranje akta o preteklem in/ali akta o načrtovanem poslovanju proračunskega uporabnika je preverjanje računovodskih izkazov, poročil o doseženih ciljeh in rezultatih, finančnih načrtov, obrazložitev zaključnih računov in podobno.

Po zakonodaji mora računsko sodišče vsako leto obvezno revidirati pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin, pri čemer v predpisih ni pojasnjeno, katero število mestnih in drugih občin se šteje za ustrezno. Presoja o ustreznem številu občin je prepuščena računskemu sodišču, ki pri tem upošteva oceno tveganja pri poslovanju občin, prejete pobude iz lokalnih okolij ter svoje razpoložljive kadrovske in finančne zmogljivosti. Za računsko sodišče revizije smotrnosti poslovanja občin po zakonodaji niso obvezne. Računsko sodišče ima pristojnost in obveznost preverjati tudi poslovanje pravnih oseb, ki jih ustanovijo občine ali so njihov lastnik, ter pravne in fizične osebe, ki izvajajo javno službo ali zagotavljajo javne dobrine na podlagi koncesij ali so prejemnice pomoči iz občinskih proračunov.

V revizijah pravilnosti poslovanja revizorji preverjajo, ali občina posluje v skladu z ustavo, zakoni, občinskimi in drugimi predpisi. Najpomembnejše revizije poslovanja v občinah so revizije pravilnosti izvrševanja občinskih proračunov, ki so sestavljeni iz izkaza prihodkov in odhodkov, računa finančnih terjatev in naložb ter računa financiranja. V revizijah smotrnosti poslovanja revizorji presojajo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja ter rabe občinskih proračunskih sredstev. Pri revidiranju občin v letu 2009 je bil v kar 60 % revizijskih primerov zastavljen cilj smotrnost poslovanja, v 30 % revizijskih primerov je bil cilj pravilnost poslovanja, preostalih 10 % revizijskih primerov pa je imelo dva cilja: pravilnost in smotrnost (Računsko sodišče RS, 2010, str. 13)

Štefeta (2010, str. 11–15) v raziskavi o nadzoru računskega sodišča nad porabo javnih sredstev v občinah, ki je zajela celotno obdobje delovanja računskega sodišča od leta 1995 do konca leta 2008, ugotavlja, da računsko sodišče ne zagotavlja zadovoljivega in ustreznega obsega revidiranja v vseh slovenskih občinah. Izvedene revizije računskega sodišča v tem obdobju kaže Slika 1. Kar približno 41 % občin računsko sodišče do konca leta 2008 še ni revidiralo, kar je skrb vzbujajoč podatek. Iz raziskave tudi izhaja, da obstajajo razlike v številu opravljenih revizij med mestnimi, srednjimi in malimi občinami. Računsko sodišče je revidiralo že vse mestne občine, pri katerih je bilo revidiranje tudi najbolj pogosto (trikrat in večkrat v proučevanem obdobju). Štefeta ocenjuje, da je to razumljivo, ker mestne občine razpolagajo z večjimi proračunskimi sredstvi in javnim premoženjem kot srednje in male. Do konca leta 2008 je bilo vsaj enkrat revidiranih 84 % od skupaj 86 srednjih občin, ki imajo več kot 5.000 prebivalcev. Najslabše pa je zagotovljeno revidiranje malih občin z manj kot 5.000 prebivalci, saj približno 64 % od skupaj 113 malih občin računsko sodišče ni revidiralo še nikoli.

Slika 1: Izvedene revizije računskega sodišča v občinah v obdobju 1995–2008



Vir: E. Štefe, Nadzor Računskega sodišča RS nad porabo javnih sredstev v občinah, 2010, str. 12.

Iz letnega poročila računskega sodišča za leto 2009 izhaja, da je računsko sodišče v letu 2009 izdalo 69 revizijskih poročil, v katerih je bilo obravnavano poslovanje 141 revidirancev. Od tega je izdalo 10 revizijskih poročil s področja revidiranja lokalnih skupnosti, v katerih je bilo zajetih 19 občin. V treh primerih je bil cilj revizije izrek mnenja o pravilnosti poslovanja občine, v šestih primerih izrek mnenja o smotrnosti poslovanja občine za področje vzdrževanja občinskih cest in v enem primeru izrek mnenja o pravilnosti poslovanja v zvezi z zadolževanjem občin. Dve poročili sta se nanašali na celotno poslovanje občine, preostala poročila pa na del poslovanja občine oziroma na poglobljeno preveritev ožjega dela poslovanja občin (zadolževanje občin, vzdrževanja občinskih cest) (Računsko sodišče RS, 2010, str. 53).

Nadzor računskega sodišča je v letu 2009 prvič zajel nova področja poslovanja, kot so občinske takse (taksa za rabo javnih površin za gostinske vrtove), donacije, namenski proračunski sklad, projekt javno-zasebnega partnerstva ter razmerja med občino in javni zavodi glede povečane delovne uspešnosti. Na vseh naštetih področjih nadzora je računsko sodišče ugotovilo nepravilnosti. Nepravilnosti so bile ugotovljene tudi pri reviziji postopkov zadolževanja občin. Spodbudna pa je bila ugotovitev, da se obseg pomembnih kršitev na ostalih področjih poslovanja, ki so bila predmet nadzora tudi v preteklosti, v primerjavi s prejšnjimi obdobji zmanjšuje (javna naročila, transferi, razpolaganje s premoženjem in plače) (Računsko sodišče RS, 2010, str. 55).

1.3.2 Zunanji nadzor organov Evropske unije

Po 8. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur. l. RS, št. 72/2002; v nadaljevanju Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF) so občine, ki s svojimi projekti uspešno kandidirajo na razpisih za pridobitev sredstev iz skladov EU, kot prejemnice sredstev EU dolžne upoštevati posebne pogoje za finančno poslovanje, notranje kontrole in notranjo revizijo v skladu s sprejetimi memorandummi o financiranju pred ali evropsko zakonodajo po vstopu v EU. Po Uredbi o izvajanju postopkov pri porabi sredstev evropske kohezijske politike¹ v RS v programskem obdobju 2007–2013 (Ur. l. RS, št. 17/2009; v nadaljevanju Uredba) morajo občine kot upravičenke sredstev EU poleg skrbne izvedbe projektov (spremljanje izvajanja pogodbe z izvajalcem, zagotavljanje pravilnosti izvajanja projekta, obveščanje organa upravljanja oziroma posredniškega telesa o izvajanju projekta) zagotoviti tudi vodenje ločenega knjigovodskega sistema ali ustrezne knjigovodske evidence za vse transakcije v zvezi s projektom, vzdrževati revizijsko sled ter omogočiti delovanje revizorjev, nadzornih in tehničnih misij organov EU.

Revizijski organ za nadzor nad porabo sredstev EU v RS je po Uredbi UNP, ki deluje v sestavi Ministrstva za finance RS. Naloge revizijskega organa so podrobneje določene v Uredbi 1083/2006/ES in Uredbi 1828/2006/ES ter se nanašajo predvsem na (9. člen Uredbe):

- zagotavljanje izvedbe revizij, s katerimi se preveri učinkovitost sistema upravljanja in nadzora;
- zagotavljanje, da se revizije projektov izvajajo na podlagi ustreznega vzorca, da se preverijo prijavljeni izdatki;
- posredovanje letnega poročila o nadzoru Evropski komisiji;
- izdaja mnenja o učinkovitosti delovanja sistema upravljanja in nadzora;
- sporočanje vseh pomembnih ugotovitev organu upravljanja (Službi Vlade RS za lokalno samoupravo in regionalno politiko), organu za potrjevanje (Ministrstvu za finance RS) in revidiranim udeležencem.

Pri izvajanju nalog revizijski organ sodeluje z NRS občin. Te so dolžne upoštevati predloge revizijskega organa pri načrtovanju revizij ter ga sproti obveščati o opravljenih revizijah v zvezi s porabo sredstev kohezijske politike, predvsem v zvezi z ugotovljenimi nepravilnostmi pri porabi sredstev EU in sredstev domačega sofinanciranja (9. člen Uredbe).

Poročila in ugotovitve UNP o izvedenih revizijah na področju črpanja sredstev EU v programskem obdobju 2007–2013 niso javno dostopna. Po ustnih informacijah predstavnika UNP je UNP v letu 2009 izvedel revizije sistemov upravljanja in nadzora ter v letu 2010 revizije izdatkov, v okviru katerih je revidiral 50 konkretnih projektov, med katerimi so bili tudi projekti, za katere izvedbo so odgovorne lokalne skupnosti.

¹ Uredba velja za sklade kohezijske politike, in sicer za Evropski sklad za regionalni razvoj, Evropski socialni sklad in Kohezijski sklad.

Poleg revizorjev UNP nadzor nad porabo sredstev EU izvajajo tudi kontrolorji Evropske komisije in revizorji Evropskega računskega sodišča. Oba organa EU sta pri svojem delu neodvisna in samostojno odločata o naboru projektov, ki bodo predmet nadzora. Po podatkih UNP organa EU do sedaj nista izvajala nadzora nad porabo sredstev EU v RS za programsko obdobje 2007–2013.

1.3.3 Notranji nadzor javnih financ

Pred začetkom približevanja RS k EU je bila slovenska zakonodaja na področju finančnega nadzora delno usklajena s pravnim redom EU. ZJF, ki je bil sprejet leta 1999, je uvedel temelje finančnega nadzora na prvi in drugi ravni. Prvo raven finančnega nadzora po omenjenem zakonu je predstavljal notranji nadzor v obliki sistema notranjih kontrol in notranje revizije pri neposrednih proračunskih uporabnikih, druga raven finančnega nadzora pa je bila proračunska inšpekcija, ki ga je po zakonu izvajalo Ministrstvo za finance RS. Finančni nadzor na tretji ravni, ki ga je izvajalo Računsko sodišče RS, je pokrival zakon o računskem sodišču (Lesjak, 2004, str. 18).

Z vstopom v EU je bila RS zavezana k temeljiti reformi javnih financ in sistema njihovega nadzora. Evropska komisija je od RS zahtevala, da uskladi sistem notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju NNJF), ki mora temeljiti na načelu dobrega finančnega poslovanja ter mednarodno sprejetih standardih notranjih kontrol in notranje revizije. Pri tem je dala poudarek na notranjem nadzoru vodenja in dodeljevanja sredstev iz evropskega proračuna, njihovega izplačevanja, varovanja, evidentiranja, izkazovanja in poročanja ter izvajanja projektov, financiranih iz evropskih sredstev. Čeprav so bila pravila za finančno poslovanje in notranje kontrole že v veliki meri vzpostavljena in kriteriji predpisani v različni zakonodaji, sta manjkala dva bistvena elementa, in sicer stalno in na strokovnih metodah temelječe ocenjevanje celotnega sistema notranjega nadzora ter eksplicitno zapisana odgovornost vodstva za vzpostavitev sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol (Milatovič, 2003, str. 2–3). Leta 2002 so bile sprejete spremembe in dopolnitve zakon o javnih financah za področje notranjega nadzora, ki so prejšnjo definicijo finančnega nadzora nadomestile z novo definicijo notranjega nadzora nad javnimi financami, kot jo uporablja Evropska komisija.

Evropska komisija ni predpisala enotnega sistema NNJF, pač pa je od držav kandidatk zahtevala le, da vzpostavijo učinkovit sistem ob upoštevanju načel EU. V ta namen je Evropska komisija za potrebe pristopnih držav, ki so morale v skladu z zahtevo EU uskladiti zakonodajo na področju NNJF z evropsko, razvila koncepta PIfC (angl. *Public Internal financial Control*). Gre za koncept in strategijo, ki pomagata pri vzpostavitvi in nadaljnjem razvoju učinkovitega sistema NNJF. Vse države članice, ki so skupaj z RS leta 2004 vstopile v EU, so z implementacijo koncepta PIfC sprejele najnovejše mednarodne smernice in standarde na področju javnih financ, nadzora in revidiranja. Danes je koncept PIfC namenjen

državam na zahodnem Balkanu in ostalim državam, ki želijo nadgraditi svoj obstoječi sistem notranjega kontroliranja (De Koning, 2007).

Koncept PIFC je sestavljen iz treh osnovnih elementov (De Koning, 2007, str. 51)¹:

- finančnega poslovođenja in sistema notranjih kontrol;
- funkcionalno neodvisnih NRS pri proračunskih uporabnikih;
- centralnega organa za usklajevanje in preverjanje delovanja sistemov notranjih kontrol in notranje revizije.

Koncept PIFC zagotavlja sodoben in učinkovit sistem NNJF. Združuje notranjo kontrolo in notranjo revizijo, kot model COSO², in dodaja novi element – centralni organ, ki je pristojen za usklajevanje in preverjanje delovanja notranjih kontrol ter spoštovanja notranjerevizijskih standardov in usmeritev na področju javnega sektorja.

Ta koncept je povzet tudi v ZJF, ki ga skupaj z ostalimi predpisi, ki predstavljajo pravni okvir notranjega nadzora javnih financ v RS, predstavljam v nadaljevanju.

1.3.3.1 Pravni okvir in sestavine notranjega nadzora javnih financ

Pravno podlago za NNJF je določil ZJF, ki je bil sprejet leta 1999 ter kasneje nadgrajen z večkratnimi spremembami in dopolnitvami. Poleg osnovnega zakona predstavljajo pravni okvir za notranji nadzor javnih financ naslednji predpisi:

- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur. l. RS, št. 72/2002);
- Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS (dokument, ki ga je Vlada RS sprejela 11. julija 2002);
- Usmeritve za državno notranje revidiranje (Ministrstvo za finance RS, 2003);
- Usmeritve za notranje kontrole (Ministrstvo za finance RS, 2004);
- Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje 2005 do 2008 (dokument, ki ga je Vlada RS sprejela 15. junija 2005);
- Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Ur. l. RS, št. 83/2007).

¹ Koncept PIFC (angl. *Public Internal financial Control*) je izražen s formulo:

PIFC = IC + CHU, kjer IC združuje (FMC + IA),

kjer kratice pomenijo naslednje:

IC (angl. *Internal Control*) = notranje kontrole

CHU (angl. *Central Harmonisation Unit*) = centralni usklajevalni organ

FMC (angl. *Financial Management and Control*) = finančno poslovođenje in sistem notranjih kontrol

IA (angl. *Internal Audit*) = notranja revizija

² Model COSO je predstavljen v poglavju 1.3.3.4.

NNJF je opredeljen v 10. poglavju ZJF. Zakon določa, da NNJF obsega na enotnih temeljih zasnovan sistem finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih ter stalno preverjanje tega sistema. NNJF mora zagotoviti, da finančno poslovanje (management) in sistem kontrol delujeta po načelih zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (99.a člen ZJF).

NNJF temelji na domnevi, da je doseganje cilje proračunskih uporabnikov izpostavljeno tveganjem. Iz te domneve izhaja (zakonska) dolžnost proračunskega uporabnika, da natančno določi svoje strateške in operativne cilje, opredeli morebitna tveganja, ki lahko ogrozijo doseganje zastavljenih ciljev, oceni verjetnost nastanka in posledice neželenega dogodka, sprejme ustrezne ukrepe za obvladovanje tveganj ter z notranjim nadzorom redno preverja njihovo ustreznost, uspešnost in učinkovitost.

Po ZJF je sistem NNJF sestavljen iz treh ločenih podsistemov, in sicer iz:

- finančnega poslovanja,
- notranjih kontrol in
- notranjega revidiranja.

Vsi trije podsistemi so predpisani precej natančno, s čimer je proračunskim uporabnikom kot pripomoček podan osnovni metodološki okvir.

Po ZJF **finančno poslovanje** obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja ter izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenja in poročanja z namenom, doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami (drugi odstavek 100. člena ZJF).

Poslovanje v javnem sektorju mora po PIFC stremeti k čim večji uspešnosti in stroškovni učinkovitosti poslovanja. Dobre poslovne odločitve lahko vodstvo sprejme le, če sistem računovodskega poročanja zagotavlja zanesljive in popolne informacije o poslovanju. Preko računovodskega poročanja mora biti vodstvo proračunskega uporabnika pravočasno obveščeno o potrebi v organizaciji, da je na primer treba preusmeriti presežne dejavnike z enega področja na področja, ki potrebujejo okrepitev, in ukrepe tudi izvesti. Tudi zunanja in notranja revizija dosežeta najvišjo kakovost le v organizaciji s kakovostnim računovodskim sistemom (De Koning, 2007, str. 52).

PIFC poudarja pomembnost odgovornosti poslovodstva, ki se ne nanaša le na sprejemanje finančnih odločitev, ampak zajema tudi odgovornost, da so te odločitve ustrezno izvedene v najboljšem interesu širše javnosti. Izvajanje ukrepov se mora nadzirati po sprejetih pravilih z namenom, da se preprečijo napake, oškodovanja in prevare. Odgovornost za uspešno in učinkovito poslovanje ni le v domeni najvišjega vodstva, ampak zavezuje tudi nižje ravni poslovodstva in vse javne uslužbence v skladu s pristojnostmi, ki so jim bile dodeljene. Odgovornost poslovodstva mora temeljiti na načelu delitve dolžnosti, kar posledično

zagotavlja, da bo delo vsakega uslužbenca pregledano s strani drugega uslužbenca (De Koning, 2007, str. 53).

Notranje kontrole so po ZJF sestavljene iz sistema postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (drugi odstavek 100. člena ZJF). Namen notranjih kontrol je zagotoviti, da bodo doseženi splošni cilji organizacije in da bo zagotovljeno urejeno in smotno poslovanje v skladu z zakonskimi in drugimi predpisi, nadzor poslovanja ter upravljanje premoženja proračunskega uporabnika s skrbnostjo dobrega gospodarja.

Notranje kontrole morajo biti praviloma vgrajene v vse poslovne procese in se morajo izvajati v vseh organizacijskih enotah. Vsak proračunski uporabnik jih mora prilagoditi svojim potrebam in tveganjem, s katerimi se sooča. Ne glede na specifičnost notranjih kontrol v vsaki organizaciji, v nadaljevanju podajam sistematično delitev notranjih kontrol glede na njihovo naravo, tako kot jih obravnava strokovna literatura.

SIGMA razvršča notranje kontrole v tri skupine (De Koning, 2007, str. 58):

- **Preprečevalne kontrole** (angl. *preventive control*) omejujejo in preprečujejo nastanek nezaželenega dogodka (napake, prevare, neučinkovitosti, nepravilne odobritve, nepooblaščenega razpolaganja s premoženjem in podobno).
- **Odkrivalne kontrole** (angl. *detective control*) odkrivajo in odpravljajo posledice nezaželenih dogodkov. Te kontrole delujejo po nastanku nezaželenega dogodka z namenom zmanjšati njegove posledice. Kontrole so ustrezne takrat, ko so morebitne posledice neželenih dogodkov še sprejemljive.
- **Usmerjevalne kontrole** (angl. *directive control*) pomagajo dosegati cilje organizacije. Te kontrole obsegajo natančno definicijo strategij, določanje ciljev ter ustrezno izobraževanje in kadrovanje.

Posamezna kontrola je lahko sestavljena iz več vrst kontrol.

Notranje kontrole so dvojne narave, obstajajo temeljne notranje kontrole in vodstvene kontrole. Temeljne kontrole so postopki, ki se nanašajo predvsem na kontrole pravilnosti poslovnih dogodkov in podatkov. Ti postopki zajemajo (6. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF):

- začetno evidentiranje poslovnih dogodkov, pristojnosti in odgovornosti oseb, ki začenjajo in odobravajo poslovne dogodke;
- popolnost zajemanja in obdelave poslovnih dogodkov in podatkov;
- točnost evidentiranja poslovnih procesov.

Za pravilno in neprekinjeno delovanje temeljnih kontrol skrbijo vodstvene kontrole, ki obsegajo ponovno preverjanje že obdelanih podatkov in nadgraditev temeljnih kontrol. Med vodstvenimi kontrolami so najpomembnejši ukrepi (Bitenc, 2001, str. 112):

- razmejitev dolžnosti, ki onemogočajo, da bi bilo izvajanje poslovnih sprememb le v pristojnosti ene osebe;
- opredelitev materialne odgovornosti ter omejitev dostopa nepooblaščenim osebam do listin, sredstev in podatkov;
- nadziranje pravilnosti, popolnosti in točnosti dela delavcev, ki opravljajo notranje kontrole.

Skratka, sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol si lahko predstavljamo kot načrt aktivnosti, ki vključuje stališča in usmeritve vodstva, postopke, metode in ukrepe, ki skupaj dajejo primerno zagotovilo za (5. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF):

- urejeno in smotrno poslovanje, ki bo omogočilo doseganje zastavljenih ciljev in kakovostnih storitev;
- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, slabega upravljanja in drugih nepravilnosti;
- poslovanje v skladu z zakoni, drugimi predpisi in navodili posloводства;
- obdelavo, vodenje in shranjevanje zanesljivih računovodskih in drugih podatkov ter točno in pregledno poročanje.

Notranje revidiranje, po ZJF tretja sestavina NNJF, zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njegove učinkovitosti (tretji odstavek 100. člena ZJF).

Kadar govorimo o notranjem revidiranju, imamo v mislih predvsem nadzorno vlogo notranjih revizorjev. Notranje revidiranje mora vrednotiti izpostavljenost tveganjem ter oceniti primernost in uspešnost kontrol na naslednjih področjih poslovanja, poslovanja in informiranja v organizaciji (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 11):

- zanesljivost in popolnost finančnih in poslovnih informacij,
- uspešnost in učinkovitost poslovanja,
- varovanje premoženja,
- skladnost z zakoni, predpisi in pogodbami.

Notranja revizija je neodvisna služba, ki s svojim strokovnim delovanjem daje predstojniku zagotovilo, da organizacija obvladuje tveganja na sprejemljivi ravni, ki jo predhodno določi najvišje poslovodstvo. Predstojnik se mora zavedati pomena notranje revizije in mora spoštovati njeno neodvisno funkcijo. Da bi se izognili konfliktom zaradi različnih pogledov na pretekle dogodke in različnih mnenj glede njihove pomembnosti, naj bi centralni državni

organ za usklajevanje notranjega nadzora javnih financ sprejel splošna pravila za obravnavanje poročil revizorja, za poročanje predstojniku in za spremljanje izvajanja priporočil. Če predstojnik ne upošteva ugotovitev revizorja in ne izvaja predlaganih priporočil, mora revizor o tem obvestiti centralni državni organ (De Koning, 2007, str. 62).

Poleg nadzorne vloge notranjih revizorjev opravlja notranji revizor tudi svetovalno vlogo. Z razvojem sodobnih oblik poslovanja, s povečano potrebo po učinkovitejšem ravnanju s tveganji ter z zahtevami za čedalje preglednejše poslovanje in neoporečnost računovodskih izkazov se je pokazala potreba po svetovanju notranjih revizorjev (Bauman - Podojsteršek & Pogačar, 2006, str. 161). Temu je sledila tudi notranjerevizijska stroka, ki je vlogo notranjega revizorja razširila še na področje svetovanja. Notranji revizor naj bi predstojniku zagotavljal strokovne in celovite svetovalne storitve s področja finančnega poslovanja. Ključnega pomena za to pa je dober medsebojni odnos med notranjim revizorjem in predstojnikom, ki mora temeljiti na zaupanju in spoštovanju, ter dobro poznavanje poslovanja proračunskega uporabnika in težav, ki pri tem nastajajo.

Po Pravilniku o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni notranji revizor (Ur. l. RS, št. 83/2007; v nadaljevanju Pravilnik) morajo zaposleni notranji revizorji v NRS neposrednih in posrednih uporabnikov državnega proračuna in proračunov lokalnih skupnosti imeti naziv državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizor. Pravilnik podrobneje določa pogoje in način pridobitve naziva. Pri najemu zunanje izvajalce notranje revizije pa se šteje, da ima zunanji izvajalec potrebno znanje in veščine, če ima vsaj vodja revizijske skupine naziv državni notranji revizor ali naziv preizkušeni notranji revizor Slovenskega inštituta za revizijo ali naziv preizkušeni državni revizor ali državni revizor¹.

Za vzpostavitev in kontinuirano delovanje ustreznega finančnega poslovanja in izvajanja notranjih kontrol ter notranjega revidiranja je odgovoren predstojnik proračunskega uporabnika (v občini je to župan). Naloga notranjih revizorjev pa je, da predstojniku in vodstvu proračunskega uporabnika dajejo hitre, stalne in točne podatke o ustreznosti delovanja notranjih kontrol, priporočila za njihovo izboljšanje in nasvete.

1.3.3.2 Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna

UNP je zadnji izmed treh elementov sistema NNJF po konceptu PIfC. Opravlja naloge centralnega organa za usklajevanje in nadzor sistema notranjega nadzora v RS.

UNP je zadolžen za razvoj, usklajevanje in preverjanje delovanja NNJF pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov. Zadolžen je tudi za izvajanje

¹ Pogoji, ki jih mora izpolnjevati zunanji izvajalec notranje revizije v javnem sektorju, so v celoti predstavljeni v poglavju 3.2.1.

izobraževanja za področje notranjega nadzora, predvsem za izobraževanje notranjih revizorjev.

Po 101. členu ZJF in 4. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF ima UNP naslednje pristojnosti:

- predpisuje usmeritve za usklajeno delovanje sistema NNJF;
- predpisuje smernice in metodiko notranjih kontrol in notranjega revidiranja;
- predpisuje pravila in pogoje za imenovanje in razrešitev notranjih revizorjev ter preverja njihovo izvajanje;
- preverja izvajanje usmeritev, metodik in standardov ter o tem poroča vladi;
- spremlja in proučuje ugotovitve in priporočila NRS za izboljšanje finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter o ugotovitvah poroča vladi in računskemu sodišču;
- izvaja notranje revidiranje pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oziroma občinskega proračuna, ki niso dolžni ustanoviti lastne NRS in niso najeli zunanje izvajalca;
- certificira letna poročila ter usklajuje in/ali izvaja notranje revidiranje pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oziroma občinskega proračuna za projekte, ki jih sofinancira EU v skladu z mednarodnimi sporazumi;
- pregleduje notranje akte o organiziranosti in delovanju notranje revizije proračunskih uporabnikov;
- proračunskim uporabnikom daje strokovno pomoč pri izvajanju notranjega revidiranja.

Poleg izvajanja funkcije centralnega organa za področje NNJF UNP deluje tudi na področju nadzora nad porabo sredstev iz evropskih skladov, pri čemer opravlja naloge, ki se nanašajo predvsem na neodvisni finančni nadzor (revizijske preglede) uporabnikov proračuna, ki sodelujejo pri izvajanju in porabi sredstev iz evropskega kmetijskega sklada in evropskih strukturnih skladov. Prav tako že tradicionalno deluje na področju inšpekcijskega nadzora državnega proračuna. V okviru svojega poslanstva UNP deluje tudi na področju zaščite finančnih interesov Evropske skupnosti in boja proti goljufijam, pri čemer usklajuje delovanje organizacij na tem področju v RS in obvešča Evropsko komisijo o nepravilnostih v zvezi s porabo sredstev iz evropskega proračuna (Urad RS za nadzor proračuna, 2010).

V skladu z delovanjem na različnih področjih iz svojega poslanstva je UNP organiziran v različnih funkcionalno neodvisnih sektorjih:

- vodstvo urada in splošna služba,
- sektor za revizijo evropskih kmetijskih skladov,
- sektor za revizijo evropskih strukturnih skladov,
- sektor proračunske inšpekcije,
- sektor za notranji nadzor javnih financ.

V sektorju za notranji nadzor javnih financ se opravljajo naslednje naloge, ki se nanašajo na razvoj in izvajanje NNJF (Urad RS za nadzor proračuna, 2010):

- priprava predlogov ter sodelovanje pri pripravi zakonskih, podzakonskih aktov in navodil s področja NNJF;
- priprava predlogov usmeritev za usklajeno delovanje sistemov finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranje revizije uporabnikov proračuna;
- priprava predlogov za metodiko in standarde notranjih kontrol in notranjega revidiranja uporabnikov proračuna na podlagi mednarodnih standardov, navodil in priporočil Evropske skupnosti ter najboljše prakse;
- obravnava vlog za pridobitev revizorskih nazivov ter vodenje spisov in baz podatkov iz pristojnosti sektorja;
- priprava predlogov pravil ter pogojev za imenovanje in razrešitev notranjih revizorjev ter preverjanje njihovega izvajanja;
- preverjanje izvajanja usmeritev, metodik in standardov finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja pri uporabnikih proračuna;
- analiziranje ugotovitev in priporočil NRS uporabnikov proračuna in izjav o oceni NNJF ter priprava poročil;
- izvajanje politike UNP za strokovni in etični razvoj notranjih revizorjev in njihovega dela;
- svetovanje uporabnikom proračuna in sektorjem UNP;
- sodelovanje z domačimi in tujimi nadzornimi organi in institucijami s področja NNJF;
- sodelovanje v delovnih telesih EU s področja NNJF in zaščite finančnih interesov EU;
- poročanje Evropski komisiji o nepravilnostih pri porabi sredstev EU in domačega sofinanciranja.

Naloge UNP v okviru pristojnosti centralnega organa za področje NNJF lahko razdelimo na razvojne, saj usmerja razvoj NNJF in je nosilec strokovnega izobraževanja, ter na nadzorne naloge, saj preverja izvajanje notranjega nadzora neposredno z izvajanjem revizij skladnosti organiziranosti in poslovanja NRS proračunskih uporabnikov z usmeritvami za državno notranje revidiranje ter posredno z analiziranjem letnih poročil NRS in izjav o oceni NNJF, ki jih pridobi od proračunskih uporabnikov.

UNP vsako leto pripravi letno poročilo o stanju NNJF za Vlado RS in Računsko sodišče RS, ki je javno dostopno na spletnih straneh UNP. Poročilo temelji na analizi izjav o oceni NNJF, ki jih podajajo predstojniki proračunskih uporabnikov, analizi letnih poročil NRS proračunskih uporabnikov in poročil zunanjih izvajalcev notranjerevizijskih storitev.

UNP vodi imenika državnih notranjih revizorjev¹ in preizkušenih državnih notranjih revizorjev² ter seznam družb, ki so registrirane za opravljanje notranjerevizijskih storitev³.

¹ V imenik državnih notranjih revizorjev je bilo konec junija 2010 vpisanih 391 revizorjev.

² V imenik preizkušenih državnih revizorjev je bilo konec junija 2010 vpisanih 52 revizorjev.

³ V imenik družb, ki opravljajo notranjerevizijske storitve, je bilo konec junija 2010 vpisanih 58 družb.

1.3.3.3 Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ

Izjava o oceni NNJF je dokument, v katerem predstojnik proračunskega uporabnika oceni (oziroma predstavi) sistem notranjega nadzora, ki ga je vzpostavil v organizaciji. Izjava je od leta 2006 obvezni del letnega poročila proračunskega uporabnika ter mora biti sestavljena po predpisani metodologiji in navodilih (Navodilo o pripravi zaključnega računa, 2001). Z izjavo o oceni NNJF župan izjavi, da prevzema odgovornost za področje NNJF, torej za vzpostavitev in ustrezno delovanje sistema finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja, ter oceni svoje delo na tem področju, tako da oceni pet sestavin notranjega nadzora, in sicer kontrolno okolje, ravnanje s tveganji, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadzor nad delovanjem notranjih kontrol. Ocena sistema NNJF pomeni ugotavljanje uspešnosti sistema (koliko ta sistem zagotavlja doseganje ciljev proračunskega uporabnika) in merjenje učinkovitosti sistema (stroški sistema ne smejo presegati koristi, ki jih prinaša) (Žnidar, 2008, str. 274).

Proračunski uporabniki izjavo praviloma pripravijo na podlagi samoocenitve z uporabo pripravljenih samoocenitvenih vprašalnikov, navedbe v izjavi pa morajo utemeljevati z ugotovitvami notranje revizije, računskega sodišča in drugih nadzornih teles, če se te nanašajo na področja, ki jih izjava pokriva. Izjavo o oceni NNJF proračunski uporabnik skupaj z zaključnim računom posreduje UNP.

1.3.3.4 Sistem notranjega nadzora po modelu COSO

Model COSO⁴ je uveljavljen kot najsodobnejši model celovitega obvladovanja tveganj oziroma sistem notranjega nadzora, ki je bil že temeljito preizkušen v praksi v mnogih državah po svetu. Razvit je bil sicer za zasebni sektor, vendar je enako uporaben tudi v javnem sektorju (Štrus, 2008, str. 9). Slovenska zakonodaja je NNJF povzela po modelu COSO. Tudi pri pripravi izjave o oceni NNJF in pri pripravi samoocenitvenih vprašalnikov je bil uporabljen model COSO.

V modelu COSO je notranje kontroliranje opredeljeno kot proces, ki ga izvajajo predstojniki, poslovodstvo in drugi zaposleni ter je vzpostavljen, da daje razumno zagotovilo za uresničitev naslednjih ciljev (Bergmann, 2009, str. 122; Pickett, 2003, str. 193):

- uspešnost in učinkovitost poslovanja,
- zanesljivost računovodskih poročil,

⁴ Model COSO je razvila komisija, po kateri je dobil ime (angl. *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). Komisijo sestavljajo predstavniki ameriških organizacij s področja revizije, računovodstva in upravljanja, in sicer komisija vključuje organizacijo v Združenih državah Amerike, katere člani so profesorji računovodstva na univerzah (angl. *American Accounting Association*), Ameriški inštitut pooblaščenih javnih računovodskih strokovnjakov (angl. *American Institute of Certified Public Accountants*), Mednarodno združenje finančnih direktorjev (angl. *Financial Executives International*), Inštitut za notranje revizorje (angl. *The Institute of Internal Auditors*) in Nacionalno združenje računovodij (angl. *The National Association of Accountants*) (Štrus, 2008, str. 9).

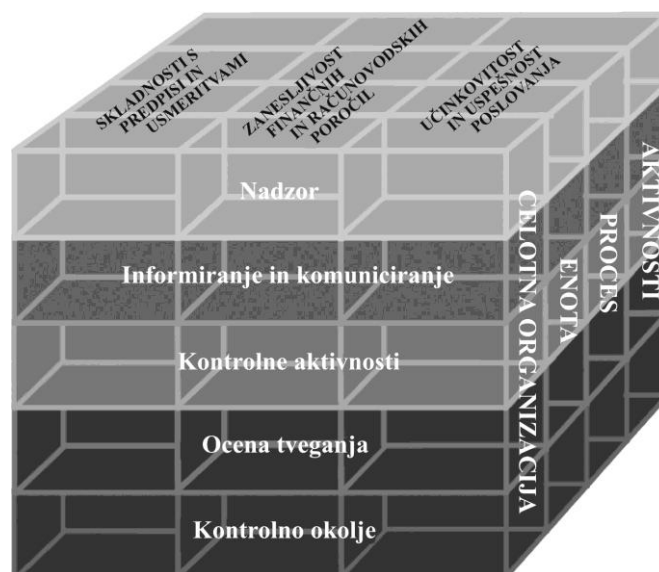
- skladnost poslovanja z zakonodajo in predpisi.

Model temelji na petih sestavinah notranjega nadzora, ki so potrebne, da organizacija dosega zgoraj naštetе cilje, in sicer (Pickett, 2003, str. 191–200):

- kontrolno okolje,
- ocena tveganj,
- kontrolne aktivnosti,
- informiranje in komuniciranje,
- nadzor.

Vse sestavine lahko vzpostavimo na ravni celotne organizacije, enote, procesa ali posamezne aktivnosti. Sestavine modela COSO se prekrivajo z vsemi tremi sestavinami NNJF, kot jih opredeljuje slovenska zakonodaja. Finančno poslovanje po NNJF je vključeno v vseh pet sestavin modela COSO. Notranje kontrole, kot jih opredeljuje NNJF, po vsebini pomenijo kontrolne aktivnosti v modelu COSO. Notranje revidiranje po NNJF pa je del nadziranja.

Slika 2: Model COSO



Vir: A. Chambers, *Notranja kontrola – oblikovanje in ocenjevanje*, 2007, str. 87.

Model COSO poudarja odgovornost vodstva organizacij za vzpostavitev in delovanje notranjih kontrol ter usmerja vodstva k vzpostavitvi uspešnejših, učinkovitejših in etičnih poslovnih dejavnosti na globalni ravni. Osrednji element modela je kontrolno okolje (etika, filozofija vodenja in upravljanja, komunikacija).

V nadaljevanju podajam opis petih sestavin notranjega nadzora po modelu COSO, kot jih je predstavil Pickett (2003, str. 191–200).

Kontrolno okolje določa vzdušje v organizaciji in vpliva na ozaveščenost zaposlenih o pomenu kontrol. Je podlaga za vzpostavitev vseh ostalih sestavin notranjega kontroliranja. Kontrolno okolje sestavljajo moralno-etične vrednote v organizaciji, odgovornost zaposlenih, filozofija in način vodenja, način delegiranja odgovornosti in pristojnosti na nižje organizacijske ravni, ravnanje s človeškimi dejavniki ter splošni zgled, ki ga daje vodstvo organizacije (Pickett, 2003, str. 194).

Kontrolno okolje se odraža v odnosu predvsem vodstva organizacije do vzpostavljanja in delovanja sistema notranjih kontrol in do etičnih vrednot ter v njegovem ciljnem delovanju, ki vpliva na ravnanje zaposlenih. Vsak zaposleni (še posebej pa vodstvo) mora biti seznanjen s sistemom notranjega kontroliranja in mora razumeti njegov pomen. Kontrolno okolje je učinkovito, če zaposleni poznajo vse svoje odgovornosti in pooblastila, spoštujejo kodeks etike in ustrezajo zahtevam delovnega mesta (Lesjak, 2010, str. 25).

Posledice šibkega kontrolnega okolja so (Allen & Tommasi, 2001, str. 264):

- nenamenska raba sredstev,
- neprimerno ali zavajajoče poročanje,
- finančne izgube,
- izguba zaupanja v javne institucije,
- povečano tveganje za prevare in korupcijo.

Ocena tveganj. Vsaka organizacija se sooča s tveganji, ki prihajajo iz zunanjega okolja in/ali iz same organizacije, zato jih je treba oceniti. Pogoj za ocenitev tveganj je določitev ciljev organizacije na različnih ravneh, ki so medsebojno usklajeni. Ocenjevanje tveganj pomeni spoznavanje in proučevanje tveganj za uresničitev ciljev organizacije ter predstavlja osnovo za obvladovanje tveganj. Ker se razmere poslovanja nenehno spreminjajo, je treba vzpostaviti mehanizme, kako prepoznati in obvladovati tveganja, povezana s spremembami okolja (Pickett, 2003, str. 196).

Ocenjevanje tveganj se samodejno pojavi v kontrolnih okoljih, kjer zaposleni želijo nadzirati tveganja. Sestavljajo ga naslednje aktivnosti:

- opredeliti in proučiti tveganja glede na pomen za uresničitev ciljev organizacije;
- oceniti tveganja ter jih razvrstiti glede na vpliv in verjetnost nastanka;
- oceniti raven sprejemljivega tveganja;
- določiti potrebno ukrepanje in ga vključiti v sistem notranjih kontrol;
- pripraviti registre tveganj;
- v skladu s spremembami v okolju preverjati ocenjevanje tveganj in ustreznost notranjih kontrol.

Kontrolne aktivnosti. Za obvladovanje tveganj je treba uvesti kontrolne aktivnosti. To so usmeritve in postopki, ki pomagajo zagotavljati, da se izvajajo ustrezni postopki za

zmanjševanje tveganj za uresničitev ciljev organizacije. Kontrolne aktivnosti so vzpostavljene v celotni organizaciji, na vseh ravneh in v vseh funkcijah. Vključujejo vrsto aktivnosti, kot so odobritve, potrjevanje, preverjanje, usklajevanje, zavarovanje sredstev, delitev dolžnosti in podobno (Pickett, 2003, str. 197).

Lesjak (2010, str. 25) podobno ugotavlja, da za obvladovanje tveganj organizacija sprejme ukrepe v obliki strategij, usmeritev, postopkov in procesov. Podlaga sistema notranjega kontroliranja so pismeni postopki, podroben opis del in nalog, zasedenost delovnih mest z ustrezno usposobljenimi osebami, stalnost delovanja, dvojno podpisovanje, razmejitev pristojnosti, opredelitev posebno tveganih delovnih mest ter evidentiranje odstopanj od predpisanih postopkov.

Informiranje in komuniciranje. Ustrezne informacije morajo biti določene, pridobljene in posredovane v primerni obliki ter ob pravem času, da bi zaposleni opravljali svoje naloge. Informacijski sistem zagotavlja poročila, ki vsebujejo informacije o izvajanju poslovanja, finančne informacije in informacije o skladnosti s predpisi, kar omogoča poslovanje in nadziranje poslovanja. Poročila se ne nanašajo samo na notranje informacije, ampak vključujejo tudi informacije o zunanjih dogodkih, aktivnostih in pogojih, ki so potrebne za sprejemanje odločitev poslovodstva in za zunanje obveščanje. Potrebna je tudi uspešna komunikacija v najširšem smislu, ki poteka navpično in vodoravno po vsej organizaciji. Vsi zaposleni morajo od vodstva organizacije prejeti jasno sporočilo, da je notranje kontroliranje odgovorna naloga. Razumeti morajo svojo vlogo v sistemu notranjega kontroliranja in način povezovanja njihove vloge z vlogami ostalih zaposlenih. Imeti morajo možnost sporočiti pomembne informacije navzgor – vodstvu. Treba je tudi uspešno komunicirati z javnostjo.

Nadzor. Sisteme notranjega kontroliranja je treba nadzirati in ocenjevati v določenem času. To se izvaja s sprotnimi nadzornimi aktivnostmi, posebnimi ocenjevanji ali kombinacijo obojega. Sprotne nadzorne aktivnosti se pojavljajo med izvajanjem nalog ter obsegajo redne vodstvene in nadzorne aktivnosti ter druge naloge, ki jih izvajajo zaposleni med svojim delom. Obseg in pogostost posebnih ocenjevanj sta odvisna od ocene tveganj in uspešnosti sprotnih nadzornih aktivnosti. Slabosti notranjega kontroliranja je treba sporočiti vodstvu organizacije, pomembne slabosti pa tudi najvišjemu vodstvu (Pickett, 2003, str. 198).

Bauman Podojsterškova in Zafredova (2008, str. 164) uvrščata med primerne oblike nadzora redno poročanje o izvrševanju proračunov in finančnih načrtov, letno samoocenjevanje notranjih kontrol ter vzpostavitev dejavnosti notranjega revidiranja.

2 ZNAČILNOSTI NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNI SKUPNOSTI

2.1 Opredelitev notranjega revidiranja

V poglavju 1.3.3.1 je bila podana definicija notranjega revidiranja kot tretje sestavine NNJF, tako kot to določa ZJF. V tem poglavju bom predstavila notranje revidiranje v širšem kontekstu, tako kot ga v pojmovni okvir revidiranja postavlja revizijska stroka, nadaljevala bom s predstavitvijo značilnosti notranjega revidiranja na področju državnega notranjega revidiranja ter zaključila s kratkim zgodovinskim pregledom razvoja notranjerevizijske stroke v svetu in RS.

Revidiranje je posebna vrsta nadziranja. Nadziranje je izjemno širok pojem, ki posega na različna področja. V upravljanju je nadziranje odločevalna funkcija (angl. *supervision as a decision making function*), z njim razumemo ugotavljanje pravilnosti načrtovanja in izvajanja poslovanja ter odkrivanje morebitnih nepravilnosti v organizaciji. V informacijskem sistemu obstaja nadziranje kot informacijska funkcija (angl. *supervision as an information function*), ki presoja pravilnost pri oblikovanju podatkov in njihovem spreminjanju v informacije, namenjene bodisi zunanjim bodisi notranjim uporabnikom. Njegov sestavni del je računovodsko nadziranje, ki presoja pravilnost delovanja računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov (Turk, 2005, str. 1).

Pri nadziranju poznamo tri temeljne zvrsti, in sicer kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje. Kontroliranje je pretežno preprečevalno, na strokovno ugotovljenih dejstvih zasnovano vzporedno nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki so organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in delujejo po načelu stalnosti. Inšpiciranje je pretežno popravljalno, na strokovno ugotovljenih dejstvih zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti. Revidiranje pa je pretežno popravljalno, na izvedenskem obravnavanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in ne delujejo po načelu stalnosti. Osnovni cilj revidiranja je oblikovati in ovrednotiti dokaze o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter o tem poročati zainteresiranim uporabnikom, ki jih takšne informacije zanimajo, da bi na podlagi teh poročil lahko ukrepali (Turk, 2005, str. 1).

Revidiranje kot najvišjo obliko nadziranja lahko razvrščamo z različnih vidikov: namena revidiranja, obveznosti revidiranja, izvajalcev, predmeta revidiranja, časa revidiranja, kompleksnosti, področij revidiranja in še kako drugače (Koletnik, 2007, str. 48). V nadaljevanju predstavljam delitev revidiranja glede na namen in cilj revidiranja ter glede na organe, ki revidiranje izvajajo.

Taylor in Glezen (2007, str. 33–34) razlikujeta glede na namen in cilj revidiranja revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja. Med temi vrstami ne moremo potegniti ostrih meja.

Zakon o revidiranju (Ur. l. RS, št. 65/2008) opredeljuje **revidiranje računovodskih izkazov** (angl. *financial statements auditing*) takole: »Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.«

Revidiranje skladnosti s predpisi (angl. *compliance auditing*) je presojanje, ali so spoštovani zakoni in drugi državni predpisi, notranji pravilniki in strokovna pravila računovodenja ter druge pravne podlage, vključno s poklicnimi normami, ki veljajo za dejavnost, s katero se revidirana organizacija ukvarja (Turk, 2005, str. 3).

Revidiranje poslovanja (angl. *performance auditing*) je sistematično pregledovanje delovanja organizacije glede na določene cilje, katerega namen je oceniti dosežke, ugotoviti možnosti za izboljšave in razviti priporočila za izboljšave v nadaljnjem poslovanju (Taylor & Glezen, 2007, str. 34). Douglas (1995, str. 419) deli revidiranje poslovanja na revidiranje uspešnosti (angl. *effectiveness auditing*), katerega namen je preveriti, v kolikšni meri je uporabnik javnih sredstev dosegel zastavljene cilje, in na revidiranje učinkovitosti (angl. *efficiency auditing*), ki se osredotoči na preverjanje učinkovite rabe sredstev za dosežene rezultate. Podobno Turk (2005, str. 3) opredeljuje revidiranje poslovanja kot revidiranje smotrnosti poslovanja, njegove uspešnosti in učinkovitosti.

Glede na organe, ki revidiranje izvajajo, Turk (2005, str. 3) loči zunanje, notranje in državno revidiranje.

Zunanje revidiranje (angl. *external auditing*) izvajajo organi ali osebe, ki ne pripadajo revidirani organizaciji. Običajno ga opravljajo revizijske družbe ali revizorji na podlagi pogodbe z naročnikom revizije, zato ga v ožjem smislu imenujemo komercialno revidiranje. Večina zunanjih revizij zajema revidiranje računovodskih izkazov in revidiranje poslovanja (Turk, 2005, str. 3).

Notranje revidiranje (angl. *internal auditing*) izvajajo notranji revizorji, osebe, ki so zaposlene v revidirani organizaciji, ali pooblaščen zunanji strokovnjaki kot zunanji izvajalci notranjega revidiranja. Praviloma se notranje revidiranje izvaja kot revidiranje poslovanja (Turk, 2005, str. 3).

Državno revidiranje (angl. *governmental auditing*) izvajajo revizorji državnih organov. Urejajo ga zakoni. Znotraj državnega revidiranja ločimo davčno in proračunsko revidiranje.

Davčno revidiranje (angl. *tax auditing*) označujemo kot revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov, katerega cilj je preučiti, ali so bili davki pravilno obračunani ter plačani v skladu z zakoni in podzakonskim predpisi. Z vidika cilja gre pri davčnem revidiranju za revidiranje skladnosti s predpisi. Proračunsko revidiranje (angl. *budget auditing*) proučuje namenskost rabe proračunskih in drugih državnih sredstev v skladu z ustreznimi predpisi ter pravilnost poročanja o tem. Z vidika cilje gre za kombinacijo revidiranja skladnosti s predpisi, revidiranja računovodskih izkazov in revidiranja poslovanja (Turk, 2005, str. 3–4). Proračunsko revidiranje v RS opravljajo revizorji računskega sodišča.

V kontekstu navedenih definicij lahko notranje revidiranje v lokalni samoupravi glede na namen in cilj revidiranja označimo kot kombinacijo revidiranja skladnosti s predpisi, revidiranja poslovanja in revidiranja računovodskih izkazov. Poslovanje proračunskih uporabnikov je natančno predpisano z zakonskimi predpisi in predpisi lokalnih skupnosti, veliko podrobneje kot poslovanje v zasebnem sektorju, zato so revizije skladnosti poslovanja s predpisi pogoste revizije v javnem sektorju. Vedno glasnejše so tudi zahteve in pritiski, da se morajo javna sredstva uporabljati gospodarno in smotrno, kar pokrivajo revizije smotnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja. Revizije računovodskih izkazov lahko v javnem sektorju prevedemo v revizije zanesljivosti in popolnosti finančnih in poslovnih informacij. Z vidika organa, ki opravlja revidiranje v lokalni samoupravi, pa gre za notranje revidiranje, saj ga izvajajo notranji revizorji, zaposleni pri proračunskem uporabniku, ali pooblaščen zunanji izvajalci v skladu s pogodbo o izvedbi notranje revizije.

Strokovna podlaga za izvajanje notranjega revidiranja v lokalni samoupravi (in v celotnem javnem sektorju) so usmeritve za državno notranje revidiranje, ki jih izdaja minister, pristojen za finance. Te usmeritve temeljijo na standardih notranjega revidiranja, ki jih objavlja Slovenski inštitut za revizijo. Glede na to, da smo v RS neposredno prevzeli mednarodne standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, ki jih izdaja Inštitut notranjih revizorjev (angl. *The Institute of Internal Auditors – IIA*) in ki so prevedeni v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo, lahko rečemo, da usmeritve za državno notranje revidiranje temeljijo na mednarodnih standardih notranjega revidiranja. Za področje notranjih kontrol se v skladu z usmeritvami za državno notranje revidiranje uporabljajo standardi kontroliranja Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij (angl. *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*). NRS mora delovati tudi po kodeksu poklicne etike notranjega revizorja.

Usmeritve za državno notranje revidiranje (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 2) opredeljujejo notranje revidiranje takole: »Notranje revidiranje je funkcija neodvisnega in nepristranskega preverjanja ter svetovanja, namenjena izboljšanju poslovanja proračunskega uporabnika. Notranje revidiranje pomaga proračunskemu uporabniku doseči njegove cilje tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za izboljšanje obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja.« Usmeritve k opredelitvi še dodajajo: »Notranje revidiranje je pripomoček, s katerim predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika ter višje poslovodstvo iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, da notranje kontrole

izpolnjujejo cilje notranjega kontroliranja in da se tveganja obvladujejo na še sprejemljivi ravni.«

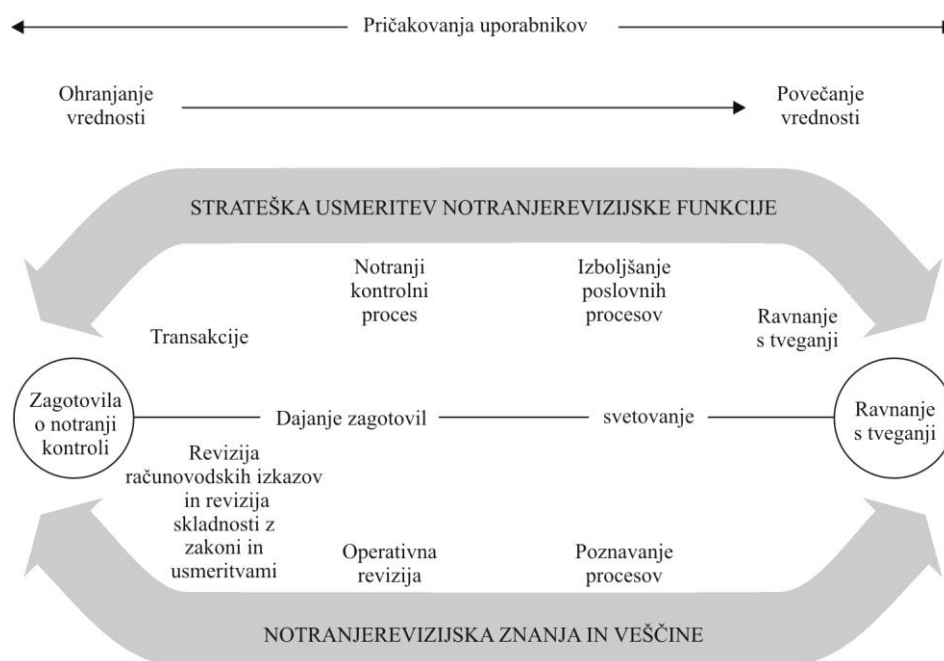
Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (Slovenski inštitut za revizijo, 2009, str. 30) opredeljujejo notranje revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, ki je namenjena povečanju koristi in izboljšanju poslovanja organizacije. Notranjerevizijska dejavnost pomaga organizaciji uresničiti njene cilje s spodbujanjem preišljenega in urejenega načina vrednotenja ter izboljšanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganji in njihovega obvladovanja.

Opredelitev notranjega revidiranja v Usmeritvah za državno notranje revidiranje je prilagojena za javni sektor, opredelitev v Mednarodnih standardih strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju pa je primernejša za zasebni sektor (poudarjeno je, da se morajo rezultati notranjega revidiranja odraziti v povečanju koristi za organizacijo). Obe opredelitvi imata skupne značilnosti, ki jih povzemam v naslednjih točkah:

- neodvisnost in nepristranskost izvajalcev notranjega revidiranja;
- nadzorna funkcija notranjega revizorja v smislu preverjanja postopkov pri obvladovanju tveganj in ravnanju z njimi ter dajanje zagotovil, da se tveganja obvladujejo na še sprejemljivi ravni;
- svetovalna funkcija notranjega revizorja v zvezi z izboljšanjem postopkov obvladovanja tveganj in ravnanja z njimi;
- sistematičen in urejen način delovanja notranje revizije, ki temelji na standardih, predpisani metodologiji in ocenjevanju kakovosti notranjerevizijskega delovanja.

Predstojniki proračunskih uporabnikov kot uporabniki storitev notranjega revidiranja pričakujejo od notranjih revizorjev njihov prispevek k izboljšanju poslovanja, ki se kaže v uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti poslovanja, zato zahtevajo od notranjih revizorjev, da preusmerijo področje svojega dela od dajanja zagotovil v zvezi z notranjimi kontrolami k svetovalni funkciji v zvezi z izboljšanjem postopkov ravnanja s tveganji. Vendar obstaja tudi povratna povezava. Bolj ko si notranji revizorji pridobivajo dodatna znanja in izkušnje na področju ravnanja s tveganji, bolj lahko vplivajo na zavedanje posloводства o pomenu notranjih kontrol za doseganje ciljev in povečevanje dodane vrednosti organizacije. Te povezave v notranjerevizijskem procesu kaže Slika 3.

Slika 3: Notranjerevizijski proces



Vir: M. Bauman Podojsteršek in B. Pogačar, *Svetovalna vloga notranjega revizorja*, 2006, str. 166.

Če pogledamo še razvoj notranjega revidiranja v svetu in RS, ugotovimo, da ima notranjerevizijska stroka v svetu že dolgo tradicijo. Razvoj notranjega revidiranja se je začel v ZDA konec 19. stoletja, leta 1941 pa je bil ustanovljen prvi inštitut notranjih revizorjev (IIA), ki je spodbudno vplival na nadaljnji razvoj notranjerevizijske stroke tudi drugod po svetu. V zadnjem času notranje revidiranje pridobiva pomen, saj se lastniki in druge interesne skupine čedalje bolj zavedajo negotovosti in tveganj v zapletenem poslovnem okolju, čemur so botrovale tudi velike prevare (na primer Enron, WorldCom, Parmalat, Societe Generale).

V RS se je uvajanje notranjega revidiranja najprej začelo v organizacijah, ki izvajajo bolj tvegane dejavnosti (banke, zavarovalnice). Država je zakonsko predpisala delovanje notranjega nadzora v teh organizacijah, da bi zaščitila interese uporabnikov in zmanjšala svoje tveganje, saj je bila pretežni lastnik finančnega sektorja. V gospodarstvu so notranjerevizijsko dejavnost prve vzpostavile družbe, ki imajo tuje lastnike, in tiste, katerih delnice so prve kotirale na borzi. Notranji nadzor v javnem sektorju se je začel intenzivno uvajati po reformi javnih financ v letu 2002, k čemur so prispevale prilagoditev slovenskega pravnega reda evropskemu in vedno močnejše zahteve davkoplačevalcev, ki preko svojih predstavniških organov (državni poslanci, občinski svetniki) zahtevajo pregledno, uspešno in učinkovito porabo javnih sredstev ter upravljanje z državnim premoženjem (Bauman Podojsteršek & Pogačar, 2006, str. 163).

2.2 Odgovornosti in pristojnosti notranjih revizorjev

Pri izvajanju nalog notranjega revidiranja, to je pri nadzorni in svetovalni vlogi notranjega revizorja, je zelo pomembno, da se dobro razmejijo pristojnosti in odgovornosti notranjega revizorja, saj je to pogoj, da bo notranja revizija uspešno izpolnila svoj namen delovanja in prispevala k uresničitvi ciljev organizacije.

Pristojnosti in odgovornosti notranjih revizorjev so opredeljene v zakonu, mednarodnih standardih in vseh predpisih, ki urejajo NNJF v RS. Najbolj podrobno jih določajo Usmeritve za državno notranje revidiranje, v katerih so v posebnem poglavju opisane vloge in pristojnosti predstojnika oziroma poslovnega organa proračunskega uporabnika, UNP, vodje NRS in notranjega revizorja.

Za vzpostavitev, delovanje, nadzor in stalno izboljševanje sistema finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja ni odgovoren notranji revizor, ampak je to odgovornost in naloga predstojnika oziroma poslovnega organa proračunskega uporabnika. Z načeli dobrega finančnega poslovanja in notranjega kontroliranja mora predstojnik seznaniti odgovorne osebe na vseh ravneh in v vseh organizacijskih enotah (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 3).

Vodja NRS je odgovoren, da je predstojnik proračunskega uporabnika seznanjen z ustreznostjo notranjih kontrol in priporočili za izboljšave. Njegove vodstvene odgovornosti in naloge so predvsem (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 4):

- priprava strateških in letnih načrtov revidiranja, ki temeljijo na oceni potreb revidiranja glede na področje in tveganje;
- priprava in posprotenje internega priročnika za notranje revidiranje;
- priporočanje ustrezne strukture in števila zaposlencih v NRS;
- skrb za ustrezno dodatno izobraževanje zaposlencih v NRS;
- prevzemanje revizijskih nalog v skladu z načrti revidiranja;
- izdajanje revizijskih poročil, opravljanje razgovorov z vodstvom o revizijskih priporočilih in potrebnih ukrepih za njihovo izvedbo;
- zagotavljanje notranjega in zunanjega nadziranja ter stalnega izboljševanja kakovosti notranjega revidiranja;
- odgovornost za vključevanje zunanjih strokovnjakov;
- sodelovanje z revizorji UNP, Računskega sodišča RS, Evropske komisije in Evropskega računskega sodišča in druge.

Odgovornosti vodje NRS so določene tudi v Pravilniku o delovanju NRS, v katerem so najpogostejše navedene naslednje odgovornosti (Cukon - Mavec, 2007, str. 154):

- priprava ocene uspešnosti in učinkovitosti sistema notranjega kontroliranja;

- poročanje o ugotovitvah notranje revizije, vključno z morebitnimi priporočili za izboljšanje procesov kontroliranja;
- priprava letnega poročila o izpolnjevanju letnega načrta notranjega revidiranja in o doseženih rezultatih;
- zagotavljanje delovanja NRS v skladu s predpisi, standardi in usmeritvami za državno notranje revidiranje.

Odgovornosti in naloge notranjih revizorjev, ki izvajajo naloge v skladu z letnim načrtom revidiranja, so predvsem (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 4):

- seznanitev s proračunom, poslovnimi načrti in programi ter vsemi zakoni in podzakonskimi akti in internimi navodili proračunskega uporabnika;
- pridobivanje in preizkušanje podatkov;
- ocenjevanje ustreznosti sistemov notranjih kontrol;
- poročanje vodji NRS in/ali neposredno vodstvu o ugotovitvah notranje revizije;
- stalno strokovno usposabljanje in druge.

Za uspešno izpolnjevanje navedenih odgovornosti in nalog mora revizor pri svojem delu delovati strokovno, nepristransko in neodvisno. Ustrezna strokovna usposobljenost zahteva obvezno razumevanje standardov notranjega revidiranja in drugih predpisov s področja (notranjega) revidiranja. Pomembno je tudi dobro poznavanje vseh področij delovanja proračunskega uporabnika in relevantne zakonodaje, vključno z dobrim poznavanjem računovodskih pravil. Strokovno znanje je treba stalno izpopolnjevati. Notranji revizor mora biti neodvisen od dejavnosti, ki jo revidira, da lahko sprejema nepristranske sklepe ter daje nepristranska priporočila in nasvete, zato mora biti NRS organizacijsko ločena od drugih organizacijskih enot, najbolje je, da je neposredno podrejena predstojniku proračunskega uporabnika, ki mu je tudi neposredno odgovorna. Zagotovitev nepristranskosti in neodvisnosti notranjemu revizorju prepoveduje izvajanje kakršnihkoli poslovnih nalog, prevzemanje odgovornosti za ravnanje s tveganji ter usmerjanje zaposlenih v organizaciji. Tudi 100. člen ZJF notranjemu revizorju prepoveduje, da bi opravljal revizije v postopkih, v katerih je prej svetoval poslovodstvu.

Cukon - Mavčeva (2007, str. 154) poudarja, da mora imeti notranji revizor za zagotovitev uspešnega delovanja naslednja pooblastila:

- neomejen dostop do vseh funkcij, dokumentacije, premoženja in zaposlenih, pri čemer mora zagotoviti ustrezno varovanje poslovnih skrivnosti;
- dodeljevanje virov, izbiranje predmeta revidiranja, določanje področja dela in uporabe revizijskih tehnik, potrebnih za doseganje ciljev revidiranja;
- pridobivanje vse potrebne pomoči bodisi od zaposlenih v revidirani enoti bodisi od zunanjih izvajalcev.

Notranjega revizorja pri opravljanju dela usmerjata tudi Kodeks poklicne etike notranjega revizorja in Kodeks notranjerevizizijskih načel, ki ju je izdal Slovenski inštitut za revizijo. Kodeks poklicne etike notranjega revizorja (Slovenski inštitut za revizijo, 2004b, str. 2) določa, da mora biti notranji revizor pri svojem delu strokoven, odgovoren, zaupanja vreden, neoporečen, nepristranski in prizadeven, informacije pa je dolžan sporočati pošteno in odkrito ter jih popolnoma razkriti. Kodeks notranjerevizizijskih načel (Slovenski inštitut za revizijo, 2004a, str. 1) opredeljuje načela takole: »Notranjerevizizijska načela so izhodiščna pravila za delo notranjega revizorja, ki naj bo pravilno, odgovorno in učinkovito. Obravnavati jih je treba v povezavi s standardi notranjega revidiranja.«

2.3 Ravnanje s tveganji in notranje kontrole

V sodobnem poslovnem okolju se tveganjem ni možno izogniti. Posledično se je razvoj notranjega revidiranja usmeril na tveganja, obvladovanje tveganj in sisteme notranjega kontroliranja; temu je namenjeno to poglavje. Tveganje običajno pomeni možnost pojavitve nezaželenega dogodka, ki bo negativno vplival na doseganje zastavljenih ciljev. Pogosto tveganje v lokalnih skupnostih so različni interesi strank, ki so udeležene v postopku, kar lahko vodi v neizkoriščene priložnosti ali preprečitev realizacije pomembnega cilja lokalne skupnosti (na primer nasprotovanje strank v postopku pridobitve gradbenega dovoljenja za izvedbo investicije javnega pomena).

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (Slovenski inštitut za revizijo, 2009, str. 30) opredeljujejo pojem ravnanje s tveganji kot postopke prepoznavanja, ocenjevanja, ukrepanja in obvladovanja možnih dogodkov ali situacij, da bi se s tem utemeljeno zagotavljalo doseganje ciljev organizacije. Tušek in Žager (2004, str. 13) poudarjata, da ravnanje s tveganji ne zajema samo nevarnosti in negotovosti glede uresničevanja pričakovanih rezultatov, temveč vključuje tudi iskanje dodatnih koristi (angl. *value added*) za lastnike in druge interesne skupine. To pomeni, da je učinkovito ravnanje s tveganji namenjeno tudi povečanju koristi organizacije, v gospodarskem sektorju to pomeni iskanje priložnosti podjetja pri ohranjanju njegove konkurenčne prednosti, v javnem sektorju pa zagotavljanje čim bolj kakovostnih storitev ob racionalni rabi proračunskih sredstev. S tega vidika lahko tveganjem pripišemo pozitivno vlogo.

Za razumevanje modelov obvladovanja tveganj je treba poznati različne vrste tveganj in razmerja med njimi (Tušek & Žager, 2004, str. 16; Ribič, 2008, str. 56):

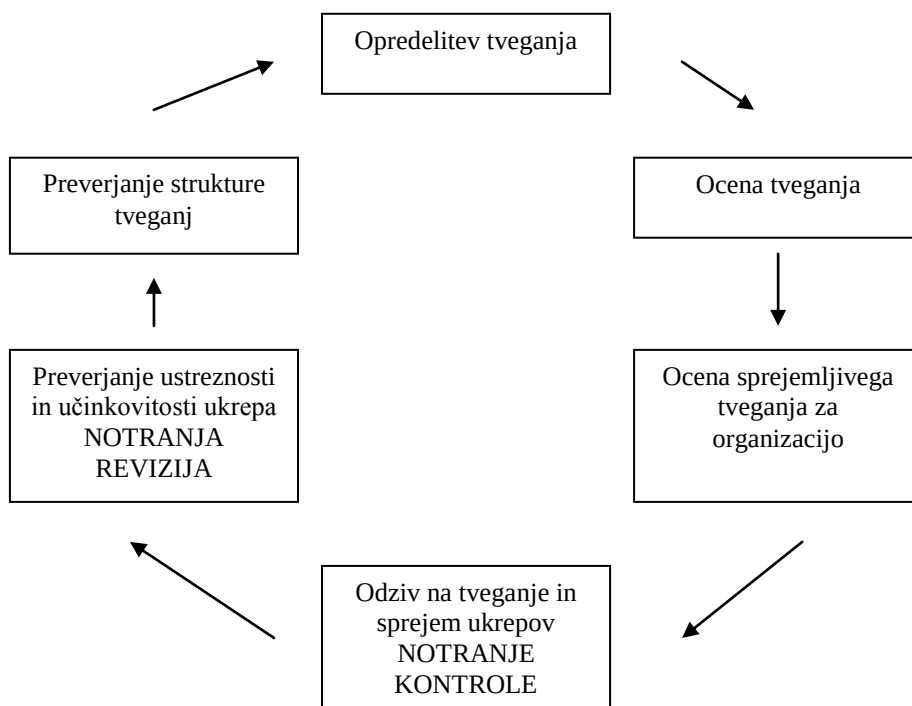
- **Tveganje pri delovanju** (angl. *inherent risk*) je del samega delovanja. To je tveganje, da lokalne skupnosti svojih nalog ne bodo izpolnile v skladu z veljavnimi predpisi ter v skladu z zastavljenimi dolgoročnimi in letnimi programi.
- **Tveganje pri kontroliranju** (angl. *control risk*) se pojavi tedaj, kadar opravljene kontrole ne delujejo dobro ali se jih ne spoštuje, kar je razlog za nastanek napak, pomanjkljivosti in odmikov.

- **Preostalo tveganje** (angl. *residual risk*) pomeni neko stalno raven odmika ali pomanjkljivosti v delovanju in ostaja po opravljenih kontrolnih postopkih. Preostalemu tveganju se organizacija ne more izogniti, vendar pa mora poslovodstvo določiti raven preostalega tveganja, ki je še sprejemljiva. S tega vidika je preostalo tveganje opredeljeno kot tveganje, ki je še sprejemljivo v okviru stroškov kontroliranja.
- **Tveganje pri revidiranju** (angl. *audit risk*), ki pomeni neko stopnjo verjetnosti, da notranja revizija ni bila opravljena strokovno ter da je nekatera področja, ki so povezana z velikim tveganjem, notranji revizor spregledal, ali pa da so bila priporočila notranjega revizorja zanemarjena.

Iz predstavljenih vrst tveganj in razmerij med njimi sledi, da notranje revidiranje nikoli ne daje stoddostnega zagotovila o presojeni zadevi, temveč je to zagotovilo zmerno. Delovanje notranjega revizorja mora biti usmerjeno k zmanjšanju tveganja pri kontroliranju in tveganja pri revidiranju, da bi ostala le še sprejemljiva raven preostalega tveganja (Tušek & Žager, 2004, str. 17). Ker so sredstva za obvladovanje tveganj omejena in jih je treba uporabiti smotrno, je treba naredi analizo stroškov in koristi obvladovanja tveganj oziroma določiti stopnjo tveganja, ki je še sprejemljiva glede na stroške.

Iz opredelitve ravnanja s tveganji je razvidno, da je to proces, ki obsega več medsebojno povezanih stopenj, kot prikazuje Slika 4. V nadaljevanju besedila opisujem posamezne stopnje na podlagi Usmeritev za notranje kontrole (Ministrstvo za finance RS, 2004, str. 6–8).

Slika 4: Krog ravnanja s tveganji



Vir: Ministrstvo za finance RS, 2004, str. 6.

Oprelitev tveganj je prvi korak v procesu ravnanja s tveganji. Pomeni prepoznavanje, ugotavljanje in kategoriziranje nezaželenih dogodkov, ki bodo negativno vplivali na doseganje pričakovanih rezultatov, ter iskanje njihovih vzrokov in posledic njihovega nastanka. Usmeritve za notranje kontrole predvidevajo dva načina opredeljevanja tveganj, in sicer z razgovori z zaposlenimi, ki so vključeni v aktivnosti proračunskega uporabnika, in s samoocenitvijo z uporabo vprašalnikov ali delavnic, na katerih se spodbujajo zaposleni, da poiščejo tveganja v svoji organizacijski enoti. Pomemben vir za prepoznavanje tveganj so tudi poročila NRS in lastne ugotovitve odgovornih oseb.

V drugem koraku je treba vsa predhodno identificirana tveganja tudi oceniti. Vsa tveganja niso enako verjetna, različne so tudi posledice oziroma vplivi na poslovanje, ki bi jih tveganja povzročila, če se organizacija nanje ne bi odzvala. S tega vidika govorimo o stopnji tveganja, ki je sestavljena iz dveh sestavin, in sicer iz verjetnosti nastanka dogodka in vpliva tveganja na poslovanje. Če je verjetnost nastanka dogodka velika in vpliv tveganja velik, govorimo o pomembnem tveganju, ki ga je treba nenehno obvladovati (če ne moremo prenehati z izvajanjem dejavnosti). Ob majhni verjetnosti nastanka dogodka in majhnem vplivu na poslovanje, govorimo o nepomembnem tveganju, ki ga je smiselno le nadzirati. Če pa je za neko področje ena sestavina tveganja majhna in druga velika, potem je treba proučiti tudi vpliv drugih področij poslovanja oziroma soodvisnost od njih ter na tej osnovi podati sodbo o pomembnosti zaznanega tveganja.

V naslednjem koraku proračunski uporabnik oceni stopnjo sprejemljivega tveganja. To je tista stopnja, ki jo je proračunski uporabnik pripravljen sprejeti. Drugače povedano, sprejemljiva stopnja tveganja je tista, pri kateri bi bili stroški izvajanja ukrepov za njeno obvladovanje večji od koristi, ki bi jih prinesli.

Na tveganja, ki presežejo sprejemljivo stopnjo tveganja, se mora proračunski uporabnik odzvati in sprejeti ustrezne ukrepe za njihovo obvladovanje. Obstajajo štirje načini obvladovanja tveganj (Lesjak, 2010, str. 35):

- zmanjšanje tveganja z vzpostavitvijo ustreznega sistema notranjih kontrol (primerno za tveganja z veliko verjetnostjo nastanka in majhnimi posledicami);
- izogibanje tveganju s prenehanjem dejavnosti (primerno za tveganja z veliko verjetnostjo nastanka in velikimi posledicami);
- prenos tveganja na drugo osebo (na primer zavarovalnico) (primerno za tveganja z majhno verjetnostjo nastanka in velikimi posledicami);
- prevzem sprejemljivega tveganja (če je verjetnost nastanka dogodka majhna in tudi posledice majhne).

S preverjanjem učinkovitosti izvajanja obvladovanja tveganj se predstojnik prepriča, ali so sprejeti ukrepi ustrezni in učinkoviti. Preverjanje se izvaja s sistemi poročanja, ki omogočajo prenos informacij od nižjega posloводства do višjega o tem, kako se izvajajo ukrepi, ter z

vzpostavitevijo notranjerevizijske dejavnosti kot neodvisnega in nepristranskega vira, ki vodstvu daje informacije o učinkovitosti in ustreznosti notranjih kontrol.

Lokalne skupnosti, kot tudi vsi ostali proračunski uporabniki, so dolžne voditi **register tveganj**. Za lokalne skupnosti je register obvezen dokument od 31. decembra 2007. Register tveganj je temeljni dokument o ravnanju s tveganji v proračunskem uporabniku. Je orodje za obvladovanje tveganj, ki vsebuje pregled najpomembnejših tveganj in ukrepov za njihovo obvladovanje. Okolje in pogoji delovanja lokalne skupnosti se nenehno spreminjajo ter vplivajo na njene cilje in na tveganja, ki jim je lokalna skupnost izpostavljena, zato je treba register tveganj nenehno posodabljati in vzdrževati. Register tveganj je podlaga za določitev revizijskega načrta in opredelitev področij poslovanja, ki bodo predmet revidiranja.

Register tveganj v lokalni skupnosti vsebuje naslednje elemente (Ribič, 2008, str. 54):

- opredelitev področij delovanja lokalne skupnosti in odgovornih oseb za posamezno področje;
- opredelitev tveganj;
- oceno tveganj in izračun stopnje tveganja;
- opredelitev ukrepov za obvladovanje tveganj;
- pregledovanje in poročanje.

Temeljni dejavnik za uspešno obvladovanje tveganj in omejevanje tveganj na sprejemljivo raven je vzpostavitev učinkovitega sistema notranjih kontrol¹. Notranje kontrole so usmeritve, postopki, pravila in navodila, ki so vpeljani v delovne procese in katerih namen je zmanjšati tveganja, da ne bi bili doseženi cilji organizacije. Prav tako notranje kontrole zagotavljajo sprotni nadzor nad izvajanjem vseh nalog ter spremljajo uresničevanje načrtovanih ciljev in nalog.

Po Usmeritvah za državno notranje revidiranje in Mednarodnih standardih strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju mora učinkoviti sistem notranjih kontrol v lokalni skupnosti zagotavljati:

- zanesljivost, popolnost in pravočasnost finančnih in poslovnih informacij;
- uspešno in učinkovito poslovanje ter izvajanje nalog lokalne skupnosti;
- učinkovito upravljanje s premoženjem lokalne skupnosti in varovanje premoženja pred izgubami;
- poslovanje skladno z zakoni, predpisi in navodili organov lokalne skupnosti.

Naloga notranjega revizorja v procesu ravnanja s tveganji pa je ta, da mora ovrednotiti uspešnost kontrolnega delovanja v organizaciji in prispevati k izboljšanju obvladovanja tveganj. V zvezi z vrednotenjem kontrolnega delovanja notranji revizor presoja, ali so cilji

¹ Glej tudi poglavje 1.3.3.4 o modelu COSO.

organizacije usklajeni z njenim poslanstvom, ali so prepoznana in ocenjena pomembna tveganja, ali so izbrani ustrezni odzivi na pomembna tveganja in ali so zaposlenim in predvsem poslovodstvu sporočene ustrezne informacije o tveganjih, da jim pomagajo uresničiti njihove naloge (Slovenski inštitut za revizijo, 2009, str. 16).

2.4 Opredelitev področij revidiranja

Čeprav je notranje revidiranje osredotočeno na celotno poslovanje proračunskega uporabnika, notranja revizija ne more zajeti vseh delov in vidikov poslovanja. Notranji revizor ne presoja vseh tveganj, ampak mora zaradi časovnih, finančnih in drugih omejitev svoje delovanje usmeriti na najbolj tvegana področja delovanja proračunskega uporabnika. Za določitev prednostnega vrstnega reda pri izboru področij revidiranja je osnova ocena tveganja.

Opredeliti je treba revizijski cikel, ki predstavlja obdobje, v katerem naj bi revizor opravil revizijske preglede vseh področij organizacije. Dolžina revizijskega cikla je različna, običajno pa največ pet let (Lah, 2006, str. 9).

Opredelitev področij, ki bodo predmet revidiranja, in načrtovanje posameznih revizij ni enostavna naloga, ampak je to zapleten postopek spoznavanja delovanja in organiziranosti proračunskega uporabnika, njegovih notranjih kontrol ter prepoznavanja in ocenjevanja tveganj. Najpomembnejšo vlogo pri načrtovanju notranjega revidiranja in opredelitvi posameznih revizij ima ocena tveganja, ki jo pripravi vodja NRS. Notranji revizor si za potrebe ocenitve tveganj izbere model. Lahko uporabi preverjene modele za obvladovanje tveganj (na primer model COSO) iz strokovne literature ali pa lasten model, ki ga prilagodi značilnostim lokalne skupnosti (Ribič, 2008, str. 60). Pri postopku ocenitve tveganj mu je v pomoč register tveganj, ki vsebuje veliko pomembnih informacij o tveganjih in načinu njihovega obvladovanja v lokalni skupnosti.

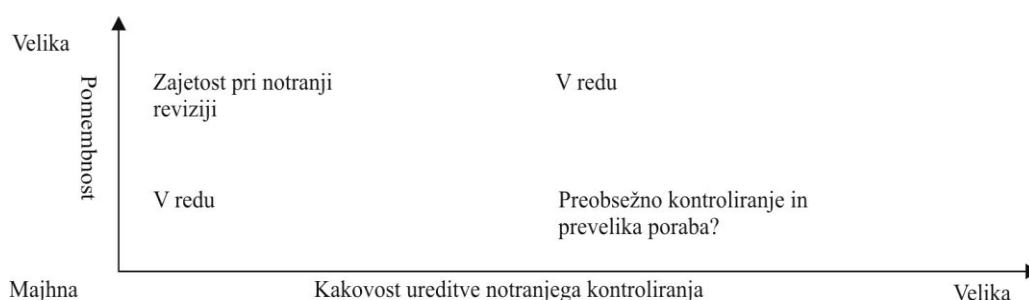
V postopku načrtovanja notranjega revidiranja je treba upoštevati mnenje predstojnika lokalne skupnosti, ki je zakonsko odgovoren za obvladovanje tveganj v lokalni skupnosti. Po Usmeritvah za državno notranje revidiranje je predstojnik tudi pristojen pregledati in odobriti načrte NRS. Čeprav standardi notranjega revidiranja za proračunske uporabnike ne predpisujejo mnenja ostalih organov občine, menim, da bi NO občine kot najvišji organ nadzora javne porabe v občini lahko s svojimi ugotovitvami pri izvajanju nadzora konstruktivno sodeloval pri načrtovanju prioritet notranjega revidiranja. V občinskih aktih bi bilo dobro določiti, da mora notranji revizor v svoj program dela vključiti tudi področja poslovanja, iz katerih po ugotovitvah NO izhajajo nepravilnosti ali pomanjkljivosti.

Revizor bo pri določitvi prioriteten revizijskih nalog in obsega revidiranja prednost dal tistim področjem, ki so pomembna in odločilna za poslovanje proračunskega uporabnika ter pri katerih je ocenil visoko raven tveganja pri kontroliranju, ki pomeni nesprejemljivo visoko

raven preostalega tveganja za proračunskega uporabnika. Kot sem omenila v prejšnjem poglavju pri opredelitvi posameznih vrst tveganj in njihovi medsebojni povezanosti, je delovanje notranje revizije usmerjeno k zmanjšanju tveganja pri kontroliranju in tveganja pri revidiranju, da bi ostala le še sprejemljiva raven preostalega tveganja (Tušek & Žager, 2004, str. 17). Odvisnost med zajetjem pri notranji reviziji in tveganjem pri kontroliranju prikazuje Slika 5, iz katere sledi:

- zajetost pri notranji reviziji bo večja na pomembnih področjih poslovanja, za katera so značilne slabe notranje kontrole oziroma je tveganje pri kontroliranju visoko;
- obseg notranjega revidiranja bo manjši na pomembnih področjih, kjer dobro delujejo notranje kontrole;
- obseg notranjega revidiranja bo manjši na manj pomembnih področjih poslovanja, kjer notranje kontrole delujejo slabo;
- dvomljiva pa je smotrnost notranje revizije na področjih, ki niso pomembna in kjer notranje kontrole delujejo dobro; v tem primeru govorimo o povečanem tveganju pri revidiranju, ker se revizijski dejavniki uporabljajo na področjih, ki niso prednostna niti z vidika pomembnosti niti z vidika tveganja pri kontroliranju.

Slika 5: Zajetost pri notranji reviziji na podlagi ocene tveganja pri kontroliranju in pomembnosti področja poslovanja



Vir: B. Tušek in L. Žager, *Vloga notranjega revizorja pri ocenjevanju tveganj in ravnanju z njimi*, 2004, str. 18.

Pri določitvi prioritetenih področij si notranji revizorji pomagajo tudi s kazalniki tveganja. Revizijska literatura pozna različne kazalnike, ki zajemajo različne dejavnike tveganj. Temeljni model vseh kazalnikov pa je definiran kot količnik med ocenjeno stopnjo pomembnosti področja poslovanja in ocenjeno stopnjo kakovosti notranjega kontroliranja na tem področju, ki je prilagojen za posebne dejavnike, ki jih različni modeli obravnavajo različno (Tušek & Žager, 2004, str. 18).

$$\text{Kazalnik tveganja} = \frac{\text{Pomen}}{\text{Kakovost notranjega kontroliranja}} + \text{Posebni dejavniki} \quad (1)$$

Kazalniki tveganja zajemajo logiko, da pomembna področja pri poslovanju praviloma ustvarjajo večja tveganja pri delovanju (števec v količniku). V lokalni skupnosti se pomembnost meri z vrednostjo oziroma z deležem proračunskih sredstev, ki se namenjajo

posameznemu področju. Ustrezne notranje kontrole pa izpostavljenost tveganjem zmanjšujejo (imenovalec v količniku). To pomeni, da mora notranji revizor pri določanju prioriteta revidiranja prednost dati tistim pomembnim dejavnostim, za katere so značilne slabe notranje kontrole.

Usmeritve za državno notranje revidiranje (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 21) določajo, da je pri načrtovanju revidiranja treba presojuditi naslednje dejavnike tveganja, pomembne v javnem sektorju, ki v kontekstu predstavljenega kazalnika tveganja predstavljajo posebne dejavnike tveganja:

- število transakcij;
- kompleksnost transakcij;
- stopnja potrebne strokovnosti, znanja ali izkušenj za izvajanje transakcij;
- zakonodajne in ureditvene zahteve;
- ugotovitve iz prejšnjih revizij glede zadostnosti in ustreznosti notranjih kontrol;
- kadrovske spremembe in spremembe v sistemih;
- revizijsko okolje;
- stabilnost in izkušnje organizacije;
- dejanska znanja in uspešnost vodstva in zaposlenih;
- stopnja decentralizacije v proračunskem uporabniku;
- možnost za zamenjavo premoženja v denar in možnost za goljufijo;
- zavedanje vodstva in zaposlenih o notranjem nadzoru.

Na podlagi ocene tveganja posameznih področij poslovanja notranji revizor pripravi načrte notranjega revidiranja. Načrti morajo biti takšni, da jih je mogoče izpolniti ter da spodbujajo učinkovito in namensko uporabo sredstev. Običajno se delijo na tri vrste (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 23):

- strateški/dolgoročni načrt (za obdobje 4–5 let);
- letni/kratkoročni načrt (letni program dela);
- načrt izvajanja revizije (program dela).

2.5 Izvajanje revizijske naloge in poročanje o rezultatih

Na podlagi sprejetih in odobrenih načrtov notranjega revidiranja notranji revizorji izvedejo posamezne revizijske preglede. Postopek izvedbe revizijskih nalog je opredeljen v Usmeritvah za državno notranje revidiranje, podrobno pa ga določa pravilnik o delovanju notranje revizije, ki ga sprejme predstojnik proračunskega uporabnika. Postopek je sestavljen iz naslednjih korakov (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 26):

- Vodja NRS pripravi načrt izvajanja posamezne revizije ter v njem določi obseg in revizijske cilje, dokumente in podatke, ki morajo biti dostopni notranjim revizorjem,

časovni raspored, vire in vrsto poročila, ki ga je treba izdelati, ter roke. Revidirancu se pošlje obvestilo o nameravanem revidiranju.

- Opravi se začetni sestanek s predstavnikom revidiranca oziroma vodjo revidirane organizacijske enote, na katerem se uskladi terminski plan izvedbe revizije in pridobijo zadostne informacije za začetno oceno notranjih kontrol.
- Vodja NRS pripravi in preveri merila za ocenjevanje sistema notranjih kontrol, seznam meril in kazalnikov ter metode notranjega revidiranja, ki se bodo uporabljale.
- Revidiranje po izbranih metodah.
- Notranji revizor pripravi dokumentacijo o revizijskih razkritjih in predlog poročila, ki ga uskladi z vodjo NRS.
- Osnutek poročila se pošlje revidirancu, ki lahko poda pripombe na poročilo. Neusklajene pripombe revidiranca z ugotovitvami in priporočili revizorja se razkrijejo v končnem poročilu.
- Vodja NRS pošlje končno poročilo predstojniku, ki ukrepa na podlagi priporočil.
- Predstojnik v največ 90 dneh od izdaje revizijskega poročila sprejme program ukrepov in o tem obvesti vodjo NRS. O izvajanju sprejetih ukrepov revidiranec sproti obvešča NRS.
- Če se proračunski uporabnik ne odziva na priporočila notranjih revizorjev, mora vodja NRS o tem obvestiti UNP.
- Vodja NRS se na podlagi ocene tveganja odloči za spremljanje v prihodnje.

Pri opravljanju revizijskih pregledov morajo notranji revizorji pridobiti zadostne, primerne in pomembne informacije, ki jih z ustreznimi metodami notranjega revidiranja vrednotijo in analizirajo ter pripravijo argumentirane revizijske sklepe. Naloga notranjega revizorja je tudi hraniti informacije in dokazila, na katerih temeljijo zaključki revizije (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 24).

Poročila notranjega revizorja o ugotovitvah izvedenih revizij so namenjena predstojniku proračunskega uporabnika, ki je odgovoren za delovanje sistema notranjih kontrol, in se običajno ne dajejo drugim osebam brez soglasja predstojnika. Namen poročil je dati nepristransko in pravočasno informacijo o revidirani zadevi ter s predlaganimi priporočili spodbuditi sprejemanje kakovostnih poslovnih odločitev. Čeprav se revizijska poročila med seboj razlikujejo, Usmeritve za državno notranje revidiranje določajo strukturo in vsebino revizijskega poročila.

2.6 Zagotavljanje kakovosti notranjega revidiranja

Tako standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju kot tudi standardi notranjega revidiranja iz Usmeritev za državno notranje revidiranje namenjajo precej prostora zagotavljanju kakovosti notranjega revidiranja. To kaže na pomen, ki se pripisuje NRS. Vodstvo organizacije se v procesu obvladovanja tveganj vedno bolj zanaša na NRS, slednja pa z večjo vlogo v tem procesu prevzema večjo odgovornost.

Standardi in Usmeritve za državno notranje revidiranje zavezujejo NRS k stalnemu spremljanju in izboljševanju kakovosti lastnega dela. Namen spremljanja in ocenjevanja kakovosti NRS je preveriti skladnost delovanja s standardi, kodeksom etičnih načel, zakonodajo in predpisi ter listino o delovanju NRS in oceniti učinkovitost in uspešnost notranjerevizijskega izvajalca ter odkriti priložnosti za povečanje učinkovitosti dela in koristnosti v organizaciji (Urankar, 2005, str. 29). Usmeritve določajo, da mora vodja NRS sprejeti postopek za spremljanje in ocenjevanje uspešnosti programa kakovosti. Postopek mora vključevati tako notranje kot zunanje ocenjevanje, kar sta obvezni sestavini programa za zagotavljanje kakovosti tudi po standardih.

Usmeritve določajo, da **notranje ocenjevanje** temelji na občasnih pregledih opravljenega dela NRS, ki jih opravi vodja NRS ali izkušenejši notranji revizor iz NRS. V Usmeritvah za državno notranje revidiranje niso eksplicitno določeni roki za izvedbo notranjega ocenjevanja, vendar iz prakse izhaja, da se opravijo vsaj enkrat letno. Pregledi zajemajo (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 8):

- kakovost opravljenih revizij,
- kakovost nadzora,
- upoštevanje standardov iz Usmeritev za državno notranje revidiranje,
- upoštevanje priročnika proračunskega uporabnika za notranje revidiranje,
- doseganje meril in kazalnikov za ocenjevanje opravljenega dela.

Občasno notranje ocenjevanje se izvede kot običajna revizija. V tem primeru revizor, ki presoja delovanje NRS, pripravi revizijski program ter za vzorčne revizije pregleda dokumentacijo, zabeleži ugotovitve in pripravi poročilo. V manjših NRS je notranje ocenjevanje v obliki običajnih revizij težje izvedljivo, saj pregledovalec zaradi navzkrižja interesov ter zmanjšanja neodvisnosti in nepristranskosti ne more ocenjevati tistih revizij, pri katerih je predhodno delal kot notranji revizor. Primernejša izvedba notranjega ocenjevanja v manjših NRS je v obliki vprašalnikov. V tem primeru se lahko oceni tudi revizor, ki v organizaciji edini opravlja notranjerevizijske naloge (Urankar, 2005, str. 30).

Poročilo o notranjem ocenjevanju se pošlje vodji NRS, ki je odgovoren za izvedbo potrebnih izboljšav in priporočil. Izvod poročila se posreduje tudi predstojniku proračunskega uporabnika.

Zunanje ocenjevanje kakovosti opravljajo ustrezno usposobljeni posamezniki ali organi, ki so nepristranski in popolnoma neodvisni od proračunskega uporabnika in njegove NRS. Urankar (2007, str. 61) navaja, da lahko zunanje ocenjevanje kakovosti v celoti izvedejo zunanji ocenjevalci ali pa notranji revizor izvede samoocenjevanje, ki je nato predmet neodvisne zunanje potrditve (validacije).

Zunanji pregled je treba opraviti najmanj enkrat na pet let in pri tem oceniti (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 9):

- pravilnik o delovanju NRS;
- neodvisnost in nepristranskost funkcije notranjega revidiranja;
- učinkovitost in uspešnost načrtovanja;
- upoštevanje standardov iz Usmeritev za državno notranje revidiranje;
- upoštevanje priročnika proračunskega uporabnika za notranje revidiranje;
- doseganje meril in kazalnikov za ocenjevanje opravljenega dela.

Poročilo o zunanjem ocenjevanju kakovosti se pošlje predstojniku proračunskega uporabnika, ki se o rezultatih ocenjevanja pogovori z vodjo NRS. Vodja NRS je odgovoren za uresničevanje priporočil, izvedbo potrebnih izboljšav in za izdelavo akcijskega načrta, ki ga potrdi predstojnik proračunskega uporabnika (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 9).

Za zunanje presoje kakovosti dela NRS je pristojen tudi UNP, vendar ga v občinah ne izvaja zaradi nezadostne kadrovske zasedbe. Pobudo za izvajanje presoj kakovosti je prevzela delovna skupina za notranje revidiranje pri Skupnosti občin Slovenije, ki je začela s »preventivnimi pregledi« kakovosti NRS v občinah članicah v letu 2008.

Podrobni nameni notranjega in zunanjega ocenjevanja kakovosti delovanja NRS se med seboj dopolnjujejo, skupni namen pa lahko združimo v naslednje cilje:

- izraziti mnenja o usklajenosti njenega delovanja s standardi notranjega revidiranja, kodeksom etičnih načel, zakonodajo in ostalimi predpisi;
- presoditi, kako gospodarna, učinkovita in uspešna je NRS;
- podati priporočila za izboljšanje njenega delovanja.

Tako pri zunanjem kot tudi pri notranjem ocenjevanju kakovosti je eden izmed glavnih ciljev presoditi, ali NRS deluje v skladu s standardi notranjega revidiranja, kodeksom etičnih načel, zakonodajo in ostalimi predpisi s področja notranjega revidiranja. Notranji revizor lahko poroča, da je njegovo delo »opravljeno v skladu s Standardi notranjega revidiranja« le, če to skladnost potrjujejo notranje in zunanje ocene kakovosti (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 9).

Vendar skladnost sama po sebi ne zagotavlja uspešnega in učinkovitega notranjega revidiranja, je pa pogoj zanj. Na primer brez strokovnosti notranjih revizorjev ali neodvisnosti pri njihovem delovanju ni pogojev za izvedbo uspešnega in učinkovitega notranjega revidiranja. Ugotavljanje uspešnosti in učinkovitosti dela NRS je težko merljivo, ker učinkov izvajanja priporočil in nasvetov NRS ni mogoče vrednostno izmeriti ali neposredno povezati s povečanjem koristi za proračunskega uporabnika. V ta namen Usmeritve za državno notranje revidiranje določajo, da mora vodja NRS pripraviti in vzdrževati ustrezna merila in kazalnike, kot pripomoček za ocenjevanje uspešnosti in učinkovitosti dela NRS. Učinkovitost se lahko oceni z analizo kvantitativnih meril in kazalnikov, kot so kazalniki o porabljenem času, stroških, realizaciji načrtov in neposrednih prihrankih pri odkritih in preprečenih nepravilnostih ali prevarah (če je izmerljiv njihov

finančni učinek). Prispevek NRS k uspešnejšemu poslovanju organizacije je težje izmerljiv, zato so kazalniki in merila bolj subjektivni, subjektivnost pa se zmanjša z oceno predstojnika proračunskega uporabnika o delu NRS ali z rezultati zunanjega preverjanja kakovosti dela NRS (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 34).

Poleg zunanje in notranje presoje kakovosti dela NRS Usmeritve za državno notranje revidiranje zahtevajo, da vodja NRS zagotavlja **sprotno ocenjevanje kakovosti dela notranjih revizorjev** pri opravljanju revizijskih nalog. Sprotno spremljanje delovanja notranjerevizijskih izvajalcev določajo že standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, v katerih je sestavni del notranjega ocenjevanja. Sprotno ocenjevanje je del dnevnega nadziranja, pregledovanja in merjenja kakovosti dela notranjih revizorjev, ki ga v obliki vodstvenega nadzora izvaja vodja NRS pri spremljanju izvajanja posameznih revizijskih nalog. Po Usmeritvah za državno notranje revidiranje (Ministrstvo za finance RS, 2003, str. 33) ocenjevanje kakovosti dela notranjih revizorjev zajema nadziranje:

- upoštevanja standardov iz Usmeritev za državno notranje revidiranje in priročnika za notranje revidiranje;
- upoštevanja ustreznih navodil na začetku izvajanja naloge;
- revizijskih ciljev in delovnih načrtov;
- da se revizije opravljajo, kot je načrtovano, in da so vse spremembe odobrene;
- uporabe ustreznih revizijskih tehnik;
- da so ugotovitve notranjih revizorjev primerno utemeljene in podprte z zadostnimi dokazi;
- da so poročila točna, objektivna, jasna, jedrnata, popolna in pravočasna.

3 OBLIKE IZVAJANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNI SKUPNOSTI

Notranjerevizijska dejavnosti je v RS in drugod po svetu, kjer ima notranja revizija daljšo tradicijo, organizirana na več načinov. Tradicionalni način je vzpostavitev lastne NRS, v kateri delajo zaposleni notranji revizorji. Vse bolj kompleksno poslovno okolje, potreba po zniževanju stroškov zaposlitve notranjih revizorjev in sodobne oblike poslovanja, ki od notranjega revizorja zahtevajo vedno večji prispevek k doseganju ciljev organizacije, so organizacije silile v najem zunanjih izvajalcev notranjerevizijskih storitev. Tako je najemanje zunanjih izvajalcev za celotno funkcijo notranjega revidiranja (angl. *outsourcing*) postalo alternativa lastnim NRS. Kljub svojim prednostim pa zunanje izvajanje prinaša tveganje, da bo organizacija izgubila lastno znanje v zvezi z notranjim revidiranjem in da bo v prihodnosti težko ponovno vzpostaviti lastno službo brez večjih naporov.

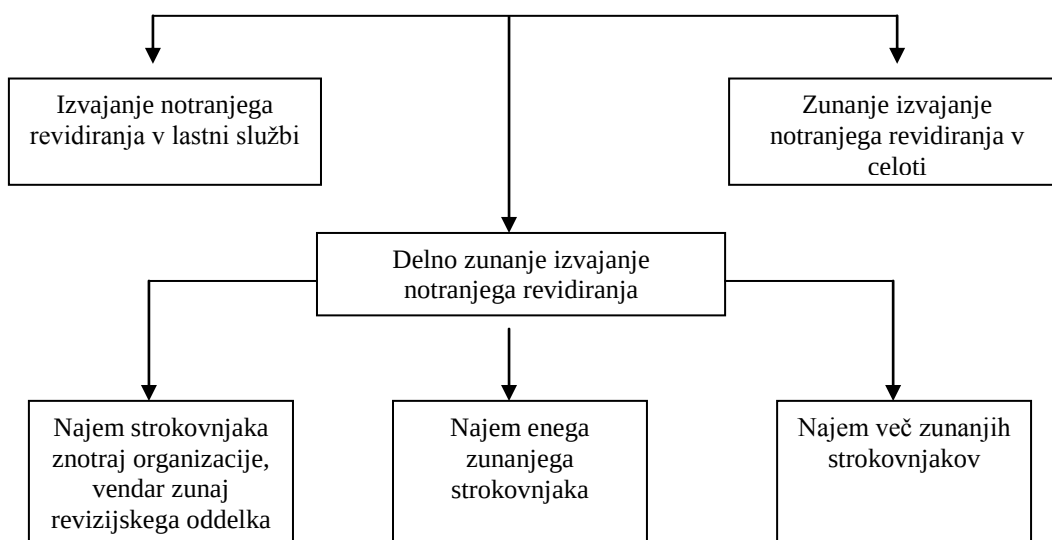
V zadnjem desetletju se je v svetu zgodil premik k delnemu zunanjemu izvajanju notranje revizije (angl. *cosourcing*, *partial outsourcing* ali *partnering*), ki predstavlja kompromisno rešitev, saj združuje lastnosti lastne NRS in zunanjega izvajanja tovrstnih storitev.

Pomembna prednost tega načina je, da lastna služba s sodelovanjem zunanjih strokovnjakov pridobi dodatno strokovno znanje za izvedbo posameznih projektov v omejenem času, izboljša učinkovitost in koristnost priporočil ter hkrati obdrži nadzor nad funkcijo notranjega revidiranja (Del Vecchio & Clinton, 2003). V tem primeru vodja NRS prevzame odgovornost za opravljeno delo zunanjega strokovnjaka. Tudi IIA daje prednost delnemu zunanjemu izvajanju notranjerevizijskih storitev pred izključno zunanjim izvajanjem notranje revizije (Chamber, 2006, str. 45).

Del Vecchio in Clinton (2003) ločita tri načine delnega zunanjega izvajanja notranjerevizijskih storitev:

1. najem strokovnjaka, ki prihaja iz drugega oddelka znotraj organizacije in ki nima notranjerevizijskih znanj (angl. *internal cosourcing*);
2. najem enega zunanjega strokovnjaka (angl. *univendor cosourcing*);
3. najem več zunanjih strokovnjakov (angl. *multivendor cosourcing*).

Slika 6: Načini zagotavljanja notranjerevizijskih storitev



Vir: S. C. Del Vecchio in B. D. Clinton, *Cosourcing and other alternatives in acquiring internal auditing services*, 2003, str. 34.

V slovenskem javnem sektorju je zakonska obveznost, da predstojniki proračunskih uporabnikov zagotovijo notranje revidiranje v svojih organizacijah. Zakon jim omogoča, da lahko izbirajo med več alternativnimi načini zagotavljanja notranje revizije (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, 2002):

- lastna NRS;
- skupna NRS;
- najem zunanjega izvajalca notranjega revidiranja ali
- notranje revidiranje izvaja UNP.

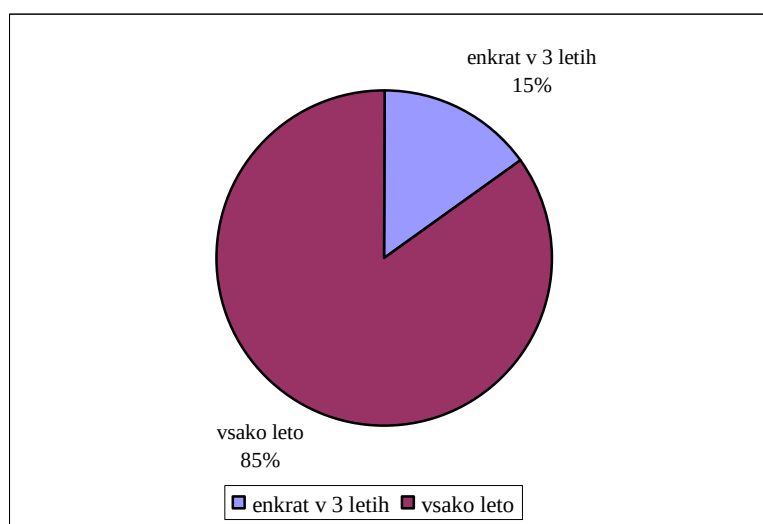
UNP notranje revizije v proračunskih uporabnikih v praksi ne izvaja zaradi nezadostne kadrovske zasedbe. Ker je v javnem sektorju dovoljeno le tisto, kar je predpisano, lahko občine izbirajo med preostalimi tremi načini.

10. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (2002) določa pogoje, po katerih deli proračunske uporabnike na tiste, ki so dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja vsako leto, in na tiste, ki so dolžni zagotoviti notranjo revizijo najmanj enkrat v treh letih. Edino merilo za omenjeno delitev je velikost letnega proračuna, in sicer vsi proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 2.086.463 EUR, so dolžni izvajati notranjo revizijo vsako leto, ostali proračunski uporabniki pa najmanj enkrat v treh letih.

Zakonodaja in predpisi s področja notranjega revidiranja ne dajejo usmeritev, v kakšnem obsegu je treba opraviti notranjo revizijo v posameznem proračunskem uporabniku. Odločitev o obsegu notranjega revidiranja je prepuščena proračunskemu uporabniku in ni nujno, da odraža kakovost ureditve sistema notranjih kontrol, pomembnost in izpostavljenost tveganjem.

Delitev slovenskih občin glede na potrebo po zagotavljanju notranje revizije kaže Slika 7. Po podatkih Ministrstva za finance RS za leto 2008 je bilo med slovenskimi občinami 179 občin (85 % vseh občin), katerih letni proračun je presegal mejno vrednost, ki zavezuje občine k letnemu zagotavljanju notranjerevizijske dejavnosti. Preostalih 31 občin (15 % vseh občin) pa mora zagotavljati notranjo revizijo enkrat v treh letih (Žnidar, 2010, str. 62).

Slika 7: Delitev občin glede na potrebo po zagotavljanju notranje revizije v letu 2008



Vir: S. Žnidar, Zagotavljanje notranjerevizijske dejavnosti v občinah, 2010, str. 63.

Zakonska zahteva glede pogostosti zagotavljanja notranje revizije pomembno vpliva na odločitev o obliki izvajanja notranjega revidiranja. Manjše občine, ki so dolžne zagotoviti

notranjo revizijo vsake tri leta, bodo med možnimi oblikami dale prednost zunanjemu izvajanju ali vključitvi v skupno NRS, saj bi bila zaposlitev lastnega notranjega revizorja negospodarna odločitev z vidika stroškov.

Poleg omenjenega vidika morajo občine pri organiziranju in izbiri možnih oblik zagotavljanja notranje revizije smiselno upoštevati naslednje dejavnike (10. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, 2002):

- obseg prevzetih obveznosti proračunskega uporabnika;
- obseg postavk finančnega načrta;
- obseg razvojnih programov;
- organiziranost proračunskega uporabnika;
- obseg in zahtevnost specifičnih nalog, ki jih proračunskim uporabnikom nalagajo zakoni in drugi predpisi;
- število zaposlenih;
- način poročanja o doseženih ciljih in rezultatih po zakonu;
- tveganja, ki jim je proračunski uporabnik izpostavljen.

Končna odločitev, kako se bo zagotavljala notranjerevizijska dejavnost v občini, je v pristojnosti predstojnika občine (župana). Vsaka oblika izvajanja notranje revizije ima prednosti in slabosti, zato je zelo pomembno, da predstojnik občine prouči vse alternative, ko se odloča, na kakšen način se bo izvajala notranja revizija v občini. Pri tem mora upoštevati pravilo, da stroški notranjerevizijskega delovanja ne smejo presegati koristi, ki jih prinaša notranje revidiranje.

V nadaljevanju poglavja 3 predstavljam vse možne oblike izvajanja notranje revizije s poudarkom na njihovih prednostih in slabostih.

3.1 Lastna notranjerevizijska služba

Pod izrazom NRS pojmem delovanje notranjih revizorjev, ki so zaposleni pri proračunskem uporabniku, ne glede na njihovo število (tudi v primeru, če ima občina zaposlenega le enega notranjega revizorja). Menim, da služba ne pogojuje večjega števila notranjih revizorjev. Izraz služba ločuje delovanje notranjih revizorjev od ostalih organizacijskih enot pri proračunskem uporabniku.

Ustanovitev lastne NRS je običajna ureditev pri večjih proračunskih uporabnikih. Občine, ki imajo večje letne proračune z večjim obsegom postavk finančnega načrta in obsegom razvojnih programov ter zaposlujejo večje število ljudi, imajo zaradi svoje velikosti slabši pregled nad celotnim poslovanjem, zato potrebujejo tudi večji obseg notranjerevizijske storitve v primerjavi z manjšimi občinami. Za večje organizacije je značilno, da so pri svojem delovanju izpostavljene številnim zunanjim in notranjim dejavnikom tveganja ter da brez

stalnega in sistematičnega proučevanja, ki ga opravi lastna NRS, ne morejo učinkovito obvladovati tveganj.

Obveznost organiziranja lastne NRS je predpisana za vsa ministrstva in organe v njihovi sestavi, urad predsednika vlade, vrhovno sodišče, državno tožilstvo, senat za prekrške in ministrstvo za javno upravo za upravne enote (10. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, 2002). To so veliki in pomembni proračunski uporabniki državnega proračuna, ki so zakonsko in moralno dolžni skrbeti za transparentno in gospodarno poslovanje, uspešno obvladovanje tveganj ter učinkovit sistem notranjih kontrol.

V poročilu o stanju notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji za leto 2008 (Ministrstvo za finance RS, UNP, 2009) imajo vsi neposredni proračunski uporabniki državnega proračuna (ministrstva in nekateri drugi državni organi) ter nekatere večje občine vzpostavljene lastne NRS.

3.1.1 Potek vzpostavitve lastne notranjerevizijske službe

Če se predstojnik občine odloči za ustanovitev lastne NRS, mora upoštevati zakonodajo s področja zaposlovanja v javni upravi (to je zakon o javnih uslužbencih, uredbo o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih ter zakon o sistemu plač v javnem sektorju).

NRS mora biti organizirana tako, da je omogočeno njeno neodvisno in nepristransko delovanje. To pomeni, da ne sme biti organizirana v posamezni organizacijski enoti (na primer v oddelku, sektorju ali službi), ampak mora biti organizacijsko ločena od vseh ostalih enot in neposredno podrejena županu. Taka organiziranost NRS mora biti določena v avtonomnih aktih občine, in sicer v odloku o organizaciji in delovnem področju občinske uprave posamezne občine, ki ga sprejme občinski svet, ter dodatno v pravilniku o delovanju NRS.

Tako kot vsa delovna mesta je treba tudi delovno mesto notranjega revizorja določiti v aktu o sistemizaciji delovnih mest v občinski upravi, v katerem se natančno opredelijo delovno mesto, pogoji za zasedbo delovnega mesta in opis nalog. Akt o sistemizaciji delovnih mest izda župan na podlagi sprejetega odloka o organizaciji in delovnem področju občinske uprave. Notranji revizor mora imeti pridobljeni naziv državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizor. Notranji revizor ima status javnega uslužbenca.

Zasedba delovnega mesta notranjega revizorja mora biti usklajena s kadrovskim načrtom, ki ga predlaga župan ob pripravi predloga proračuna občine glede na proračunske možnosti, predviden obseg nalog in program dela. Kadrovski načrt prikaže dejansko stanje zaposlenosti ter načrtovane spremembe v številu in strukturi javnih uslužbencev za obdobje dveh let. Kadrovski načrt sprejme župan najkasneje v 60 dneh po uveljavitvi proračuna občine in je

podlaga za sklenitev delovnega razmerja (Zakon o javnih uslužbencih; Ur. l. RS, št. 63/2007, 65/2008).

Pri vzpostavitvi delovanja NRS je pomembna faza uvajanja notranjih revizorjev v delo. Predstojnik občine mora poskrbeti, da se med njim in revizorjem vzpostavi primeren odnos, ki bo temeljil na spoštovanju, medsebojnem zaupanju in sodelovanju. Predstojnik ne sme dajati vtisa, da je zaposlil notranjega revizorja zaradi zakonske obveze. Z lastnim vzgledom bo predstojnik pomagal NRS, da pridobi podporo in sodelovanje drugih zaposlenih v občinski upravi. Zaposlenim je treba predstaviti namen delovanja notranjih revizorjev in jih prepričati, da notranji revizorji niso inšpektorji, ki iščejo in kaznujejo napake, ampak da so strokovnjaki, ki pomagajo poslovodstvu in vsem zaposlenim obvladovati tveganja, ki jim je občina izpostavljena, ter prispevati k doseganju skupnih ciljev.

Pred začetkom delovanja NRS župan sprejme še pravilnik o delovanju notranje revizije v občini, ki podrobno opredeljuje področje in naloge notranjega revidiranja, položaj in organiziranost NRS, način dela in poročanja ter pravice in odgovornosti notranjih revizorjev.

3.1.2 Prednosti in slabosti lastne notranjerevizijske službe

Na podlagi proučitve domače in tuje literature ter na podlagi lastnih spoznanj povzemam prednosti in slabosti lastne NRS, ki so relevantne za področje lokalne samouprave.

Prednosti lastne NRS so:

- **Stalna prisotnost notranjega revizorja** – Zaposleni notranji revizorji so poslovodstvu na razpolago čez celo leto, medtem ko je prisotnost zunanjih izvajalcev omejena na pogodbeno dogovorjeni obseg revizijskih storitev (običajno s številom revizijskih ur). Tudi z vidika kontinuitete dela lahko rečemo, da ima lastna NRS prednost pred zunanjim izvajalcem, saj se dokumentacija o opravljenih notranjih revizijah arhivira na enem mestu, pri proračunskem uporabniku.
- **Popolni nadzor nad funkcijo notranjega revidiranja** – Lastni notranji revizorji, ki v celoti opravijo notranjo revizijo brez pomoči zunanjih izvajalcev, ohranijo popolni nadzor nad funkcijo notranjega revidiranja (Del Vecchio & Clinton, 2003, str. 35).
- **Zagotavljanje večjega obsega notranjerevizijskih storitev** – Zaposlitev notranjega revizorja za polni delovni čas zagotavlja večje število revizijskih ur in večji obseg notranjerevizijskih storitev ter omogoča stalno preverjanje delovanja notranjih kontrol (Žnidar, 2009, str. 20).
- **Hitrejše prilagajanje programa dela potrebam proračunskega uporabnika** – Fleksibilnost lastnih notranjih revizorjev glede spreminjanja programa dela potrebam poslovodstva je večja (Del Vecchio & Clinton, 2003; Žnidar, 2009). Pri zunanjih izvajalcih je program dela določen vnaprej, saj mora biti definiran že v fazi oddaje povpraševanja po notranjerevizijskih storitvah. Naknadno spreminjanje programa dela je

težje izvedljivo in predstavlja potencialno tveganje za povečanje prvotno dogovorjene cene storitve.

- **Sprotno svetovanje pri delovanju proračunskega uporabnika** – Lastni notranji revizor je vedno pri roki in omogoča poslovodstvu sprotno svetovanje pri obvladovanju tveganj (Rošker, 2005; Žnidar, 2009).
- **Dobro poznavanje posebnosti poslovanja proračunskega uporabnika** – To je prednost, ki jo lastni NRS priznavajo mnogi avtorji (Barr & Chang, 1993; Del Vecchio & Clinton, 2003; Koletnik, 2007; Martin & Lavine, 2000; Žnidar, 2009). Je logična posledica stalne prisotnosti v organizaciji in stalnega preverjanja delovanja notranjih kontrol. Dobro poznavanje izboljša revizijsko oceno tveganj in olajša planiranje dela.
- **Sprotno preverjanje izvajanja priporočil notranjih revizorjev** – Stalna prisotnost v organizaciji omogoča sistematično in sprotno preverjanje izvajanja predlaganih priporočil po opravljenem revizijskem pregledu. Preverjanje izvajanja priporočil je problematično pri zunanjem izvajalcu, saj se sodelovanje naročnika in zunanjega izvajalca običajno konča po predaji poročila o izvedeni reviziji.
- **Manjše tveganje glede kakovosti notranjerevizijske storitve** – Na splošno velja, da je zaradi večjega strokovnega nadzora nad delom notranjih revizorjev v NRS tveganje glede kakovosti delovanja lastnih notranjih revizorjev manjše (Koletnik, 2007, str. 134). To velja tudi za področje lokalne samouprave v Sloveniji, saj se zunanje ocenjevanje kakovosti dela zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja v javni upravi sploh ne izvaja.
- **Občutek pripadnosti organizaciji in večja motiviranost lastnih notranjih revizorjev** – Mnogi avtorji navajajo, da lastni notranji revizorji kot zaposleni čutijo večjo pripadnost organizaciji ter se potrudijo narediti vse, kar je v njihovi moči, da bi izboljšali učinkovitost poslovanja organizacije in posledično povečali svoje prihodke v prihodnosti (Barr & Chang, 1993; Debeljak, 2001; Del Vecchio & Clinton, 2003; Martin & Lavine, 2000).
- **Lastna NRS kot vir za kadrovanje bodočega vodstvenega osebja** – Delo v notranji reviziji omogoča pridobitev širokega znanja o organizaciji in zaposlene usposobi v visoko izobražene strokovnjake. To prednost so izkoristile mnoge velike organizacije pri kadrovanju svojega vodilnega osebja (Del Vecchio & Clinton, 2003; Barr & Chang, 1993; Martin & Lavine, 2000).

Slabosti lastne NRS so:

- **Visok strošek delovanja lastne NRS** – Zaposlitev notranjih revizorjev (strošek plač) predstavlja relativno visok strošek, ki si ga manjši proračunski uporabniki ne morejo privoščiti. Delovanje NRS dodatno zahteva tudi sredstva za stalno izobraževanje notranjih revizorjev, zanemarljivi pa niso niti stroški delovnih sredstev in zagotavljanja prostorov za delovanje službe. Stroški plač notranjih revizorjev imajo naravo stalnih stroškov, ki jih na kratek rok ni možno spreminjati.
- **Številčno slaba kadrovska zasedba lastne NRS** – Po podatkih UNP je v večini NRS v javnem sektorju zaposlen po en notranji revizor, medtem ko imajo revizijske družbe na razpolago večje število izvajalcev z izkušnjami z različnih področij revidiranja.

- **Omejitev prenosa strokovnih znanj** – Ker notranji revizor stalno deluje v istem okolju, pride do omejitve prenosa novih znanj in dobrih praks v organizacijo, ki bi bile sicer dobrodošle za opravljanje vse bolj zahtevnih revizijskih nalog (Del Vecchio & Clinton, 2003, str. 36; Koletnik, 2007, str. 135).
- **Težje zagotavljanje neodvisnosti in nepristranskosti delovanja** – Med avtorji prevladuje mnenje, da je neodvisnost in nepristranskost težje zagotoviti zaposlenim notranjim revizorjem kot zunanjim izvajalcem (Barr & Chang, 1993; Debeljak, 2001; Koletnik, 2007; Sunita & Love, 2004; Žnidar, 2009). Kljub zahtevam notranjerevizijskih standardov so zaposleni notranji revizorji bolj nagnjeni k temu, da posredujejo takšne informacije, ki so v skladu s pričakovanji predstojnika.
- **Prevzem tveganja, da bo lastna NRS slabo opravila delo** – Lastni notranji revizor predstavlja stalnega ponudnika storitev, zato so lahko storitve manj kakovostne (Koletnik, 2007, str. 134). V javnem sektorju je problematičen tudi sistem nagrajevanja javnih uslužbencev, ker ne omogoča stimulativnega nagrajevanja za dobro delo oziroma ne predvideva negativnih stimulacij za slabo opravljeno delo.

3.2 Zunanje izvajanje notranjerevizijske storitve

Zunanje izvajanje dejavnosti angleško imenujemo outsourcing. Izraz izvira iz besedne zveze »outside resource using«, kar pomeni uporabo zunanjih virov. V slovenščini najdemo različne prevode besede outsourcing: zunanje izvajanje dejavnosti, oddajanje dejavnosti, najemanje tujih storitev, zunanje oskrbovanje in druge.

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (Slovenski inštitut za revizijo, 2009) opredeljujejo zunanjega izvajalca storitev (angl. *external service provider*) kot osebo ali podjetje zunaj organizacije, ki ima posebno znanje, spretnosti in izkušnje v izbrani stroki.

Debeljakova (2001, str. 8) meni, da gre pri zunanjem izvajanju notranje revizije za storitve zunanjega izvajalca, ki jih ta ponuja organizaciji kot kakovostne storitve in ki so jih (ali pa tudi ne) prej izvajali v organizaciji, s ciljem zmanjšati stroške delovanja lastnega notranjerevizijskega oddelka. Dodaja, da se mnoga podjetja odločajo za prenos posameznih pomožnih dejavnosti (med katere sodi tudi dejavnost notranje revizije) na zunanje izvajalce, da bi se čim bolj osredotočila na opravljanje svoje temeljne dejavnosti. Temeljna dejavnost organizacije je tista, zaradi katere organizacija obstaja in na kateri temeljijo njene primerjalne prednosti pred drugimi.

Koletnik (2007, str. 132–133) podobno ugotavlja, da so razlogi za zunanje izvajanje odsev splošnega družbenega in gospodarskega razvoja ter razvoja človekovega ravnanja in tehnologije. Poslovna miselnost vodi poslovodje do logičnega razmišljanja, ali bodo nekaj, kar je smiselno početi, naredili sami ali pa prepustili drugemu, ki je vešč narediti isto stvar ceneje in morda še bolje. Dodaja, da je načelo »napraviti ali kupiti« prodrlo najprej v

temeljne in stranske dejavnosti, kasneje pa tudi v podporne dejavnosti organizacije, med katere sodijo računovodske, notranjerevizijske, pravne in druge storitve.

Iz navedenih opredelitev zunanjega izvajanja izhaja, da zunanje izvajanje notranje revizije omogoča pridobivanje kakovostnih storitev z nižjimi stroški, kot bi bili ob organiziranju lastne službe. Vsekakor pa je pomembno poudariti, da ne glede na oddajo notranjega revidiranja zunanjim izvajalcem, poslovodstvo ostaja odgovorno za učinkovito delovanje sistema notranjega nadzora, vključno s funkcijo notranjega revidiranja.

Na področju lokalne samouprave se za zunanje izvajanje notranje revizije praviloma odločajo manjše in srednje občine. Zanje je značilno, da imajo manjše letne proračune in bolj pregledno poslovanje, zato hitreje zaznavajo tveganja v poslovanju in se nanje tudi hitreje odzovejo. Zato ne potrebujejo notranjerevizijskih storitev v obsegu, ki bi zahteval zaposlitev lastnega notranjega revizorja.

V registru izvajalcev notranjega revidiranja uporabnikov državnega in občinskih proračunov, ki ga na svoji spletni strani objavlja UNP, je bilo v septembru 2010 evidentiranih 61 revizijskih družb, ki izpolnjujejo pogoje za opravljanje te dejavnosti. Poleg teh je v začetku leta 2009 notranjerevizijske storitve za svoje člane začelo izvajati tudi Združenje občin Slovenije¹ (v nadaljevanju ZOS) (Drofenik & Kosmač, 2008). Čeprav je ZOS za izvajanje notranjih revizij ustanovil »skupno notranjerevizijsko službo«, tak način zagotavljanja notranje revizije razumem kot zunanje izvajanje notranjega revidiranja. Po Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (2002) lahko skupne NRS organizira le več proračunskih uporabnikov, kar pa ZOS ni.

3.2.1 Postopek oddaje notranjerevizijske storitve v zunanje izvajanje

Strokovne pogoje za najem zunanjega izvajalca notranerevizijskih storitev določa 12. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (2002), ki od zunanjih izvajalcev zahteva naslednje:

- imajo znanja, veščine in sposobnosti, potrebna za izvajanje revidiranja; zunanji izvajalec ima potrebno znanje, veščine in sposobnosti, če ima vsaj vodja revizijske skupine potrdilo Slovenskega inštituta za revizijo o nazivu preizkušeni notranji revizor in/ali potrdilo o nazivu državni notranji revizor ali potrdilo o nazivu preizkušeni državni revizor ali državni revizor;
- so vpisani v register;
- imajo strokovne izkušnje pri podobnih delih;
- pri izvajanju revizije upoštevajo usmeritve za finančno poslovanje in notranje kontrole ter usmeritve za državno notranje revidiranje.

¹ Združenje občin Slovenije in Skupnost občin Slovenije sta dve reprezentativni združenji lokalnih skupnosti, ki sta ustanovljeni v skladu s 86. členom Zakona o lokalni samoupravi.

Strokovna znanja in sposobnosti, ki jih Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF določa za zunanjega izvajalca, so milejša v primerjavi z zahtevami, ki jih pravilnik določa za zaposlene notranje revizorje pri proračunskih uporabnikih. Navedeno izhaja iz Priloge I Uredbe o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in v pravosodnih organih, ki določa, da morajo zaposleni na delovnih mestih notranjih revizorjev imeti opravljen izpit za državnega notranjega revizorja. Pri zunanjih izvajalcih pa zadostuje, da ima samo vodja revizijske skupine enega izmed naštetih nazivov v 12. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (Žnidar, 2010, str. 65–66).

Občine, ki se odločijo za najem zunanjega izvajalca, morajo naročilo za storitev notranjega revidiranja izvesti po predpisih javnega naročanja, pred tem pa morajo sprejeti naslednje odločitve:

- določiti obseg proračunskih sredstev, ki jih bodo namenile za izvajanje notranjega revidiranja;
- na podlagi registra tveganj določiti načrt notranjega revidiranja in opredeliti najpomembnejša področja revidiranja, ki bodo predmet javnega naročila;
- določiti pogoje in merila za izbor najugodnejšega ponudnika;
- odločiti o možnosti sklenitve naročila notranjerevizijske storitve za daljše časovno obdobje.

Od **obsega proračunskih sredstev**, ki jih bo občina namenila za notranjo revizijo, je odvisen postopek oddaje javnega naročila. Zakon o javnem naročanju (Ur. l. RS, št. 128/2006, 16/2008, 19/2010; v nadaljevanju ZJN) predpisuje različne postopke javnega naročanja, odvisno od ocenjene vrednosti javnega naročila in predmeta javnega naročila (blago, storitve ali gradnje). Za naročila notranjerevizijskih storitev občine običajno namenijo manj kot 20.000 EUR letno. Za naročila storitev in blaga pod mejno vrednostjo 20.000 EUR se določbe ZJN ne uporabljajo, naročniki so za ta naročila dolžni voditi le evidenco o njihovi oddaji, ki obsega navedbo predmeta in vrednosti javnega naročila¹. Za javna naročila pod 20.000 EUR tudi ni pravnega varstva ponudnikov, zato Državna revizijska komisija za revizijo postopkov oddaje javnih naročil kot državni organ nadzora nad zakonitostjo postopkov javnega naročanja ne obravnava morebitnih pritožb ponudnikov.

Ob naročilu notranjerevizijske storitve, katere ocenjena vrednost bi bila med 20.000 EUR in 40.000 EUR (naročilo male vrednosti), se izvede poenostavljen postopek oddaje naročila male vrednosti, v katerem mora naročnik:

- na spletnem portalu javnih naročil objaviti obvestilo o naročilu male vrednosti;
- obvezno izvesti javno odpiranje ponudb;

¹ Do uveljavitve Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o javnem naročanju (ZJN – 2B), ki je bil objavljen v Ur. l. RS, št. 19/2010 12. marca 2010, določbe ZJN niso veljale za javna naročila, katerih vrednost ni presegala 10.000 EUR.

- po pravnomočnosti sklepa o izboru najugodnejšega ponudnika na spletnem portalu javnih naročil objaviti obvestilo o oddaji naročila male vrednosti.

Pred izvedbo postopka javnega naročanja oziroma pred pridobitvijo ponudb mora naročnik natančno in podrobno **opredeliti predmet javnega naročila**, tako da na podlagi registra tveganj določi področja poslovanja, ki bodo predmet notranje revizije. Preveč splošno opredeljen predmet javnega naročila onemogoča pridobitev primerljivih ponudb, saj se lahko različne ponudbe za isto javno naročilo razlikujejo tako po obsegu kot po kakovosti storitve. Če naročnik v tem primeru izbere najugodnejšega ponudnika le po merilu najnižje cene, tvega, da ne bo izbral najbolj kakovostnega izvajalca notranje revizije za dano ceno.

V postopku oddaje naročila male vrednosti lahko svoje ponudbe oddajo vsi potencialni ponudniki, ki so zainteresirani sodelovati z naročnikom. Z namenom pridobitve kakovostne storitve lahko naročnik omeji sodelovanje ponudnikov v postopku oddaje naročila male vrednosti tako, da vnaprej **opredeli pogoje za sodelovanje** (30.a člen ZJN). Pogoji ne smejo omejevati konkurence ali biti pisani na kožo določenim ponudnikom, temveč morajo zagotoviti, da bo naročnik prejel le kakovostne ponudbe zunanjih izvajalcev, ki so strokovno usposobljeni in ki imajo praktično znanje za izvedbo notranjerevizijske storitve. Med prejetimi popolnimi ponodbami, ki izpolnjujejo vnaprej opredeljene pogoje za sodelovanje ponudnikov, naročnik izbere najugodnejšega ponudnika po vnaprej opredeljenih merilih, ki so v povezavi s predmetom naročila (na primer kakovost, cena, rok za dokončanje), ali po edinem merilu najnižje cene. Če izbira najugodnejšega ponudnika po vnaprej opredeljenih različnih merilih, merilo cene ne sme biti manj kot 60 % vseh meril (48. člen ZJN).

Po načelih dobrega gospodarja mora naročnik tudi pri oddaji naročila, katerega vrednost je manjša od 20.000 EUR in za katerega ne veljajo določbe ZJN, preveriti strokovno usposobljenost posameznih ponudnikov, izkušnje na področju notranjega revidiranja v javnem sektorju in kakovost programa notranjega revidiranja, ki jo ponujajo posamezni izvajalci. Preveritev strokovne usposobljenosti zunanjega izvajalca in njegovih izkušenj zahteva tudi 12. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (2002). Na podlagi ocen posameznih ponudb naročnik izbere najugodnejšega ponudnika in z njim sklene pogodbo.

Ker se mora notranja revizija izvajati kontinuirano in ker je sestavni del procesov poslovanja, bi bilo primerno razmisliti o **možnosti sklenitve naročila za daljše časovno obdobje**. S tem bi se naročnik izognil izvedbi postopka oddaje javnega naročila vsako leto in preprečil prepogosto menjavo zunanjega izvajalca.

Kadar se občina odloči za zunanjega izvajalca, je pomembno, da se v občini določi skrbnik, ki bo odgovorno nadziral, da izvajanje notranjerevizijske dejavnosti poteka v skladu s podpisano pogodbo in želeno kakovostjo.

3.2.2 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja notranje revizije

Na podlagi proučitve domače in tuje literature ter lastnih spoznanj povzemam prednosti in slabosti zunanjega izvajanja notranjerevizijskih storitev.

Prednosti zunanjega izvajanja notranjega revidiranja so:

- **Nižji stroški** – Manjši proračunski uporabniki, ki ne potrebujejo notranjega revizorja za polni delovni čas, najamejo zunanjega izvajalca, ko je to potrebno. S tem se izognejo visokim stroškom delovanja lastnih notranjih revizorjev. Nižji stroški so ena izmed osnovnih prednosti, ki jo zunanjemu izvajanju priznavajo mnogi avtorji (Barr & Change, 1993; Martin & Lavine, 2000; Žnidar, 2009).
- **Možnost izbire zunanjega izvajalca** – Možnost izbire se skriva v oblikovanju takšnih pogojev in/ali meril za izbor najustrežnejšega ponudnika, ki naročniku zagotavljajo, da bo med vsemi ponudniki izbran najbolj kakovosten. Proračunski uporabniki lahko omejijo sodelovanje neprimernih ponudnikov z določitvijo pogojev, ki jih morajo izpolnjevati ponudniki (na primer strokovno znanje, izkušnje). Poleg tega imajo možnost izbrati najbolj kakovostnega ponudnika po merilih za izbor, ki jih vnaprej opredelijo sami glede na svoje zahteve. To prednost poudarjata predvsem Koletnik (2007) in Žnidar (2009).
- **Lažje zagotavljanje neodvisnosti in nepristranskosti notranjega revizorja** – Zunanji izvajalci so bolj neodvisni, nepristranski in objektivni, ker niso obremenjeni z dogajanjem v organizaciji (Barr & Chang, 1993; Koletnik, 2007; Martin & Lavine, 2000; Žnidar, 2009).
- **Splošno poznavanje poslovanja proračunskih uporabnikov v javni upravi** – Izkušnje, ki jih pridobijo pri opravljanju revizij v drugih proračunskih uporabnikih, omogočajo zunanjim izvajalcem boljše splošno poznavanje poslovanja v javni upravi v primerjavi z notranjimi revizorji, ki delujejo le v enem proračunskem uporabniku. Zaradi teh izkušenj je lahko njihova storitev bolj kakovostna in uporabna. Med proučevanimi avtorji poudarjajo dobro splošno poznavanje poslovanja kot prednost zunanjega izvajanja predvsem Koletnik (2007), Turk (1999) in Žnidar (2009).
- **Verjetnost večjega števila notranjih revizorjev in različnih znanj v revizijski skupini** – Revizijske družbe, katerih osnovna dejavnost je izvajanje revizijskih storitev, imajo v ta namen zaposlenega več strokovnega osebja. To jim omogoča, da lažje oblikujejo revizijske skupine tako glede velikosti kot tudi glede usposobljenosti posameznih revizorjev ter se tako bolje prilagodijo zahtevam in pričakovanjem naročnika.
- **Možnost odstopa od pogodbe ob nekakovostno opravljeni storitvi** – Tveganje nekakovostno opravljene storitve se pri oddaji storitve notranje revizije delno prenese na zunanjega izvajalca. Ob nestrokovno opravljeni storitvi lahko naročnik po obligacijskem zakoniku zahteva od naročnika znižanje pogodbene cene, odpravo napake ali pa odstopi od pogodbe.

Poleg navedenih prednosti dodatno omenjam nekatere prednosti, ki jih zunanjemu izvajanju notranje revizije pripisujejo drugi avtorji: večje zaupanje v izide zunanjih izvajalcev (Koletnik, 2007; Martin & Lavine, 2000), možnost uravnavanja stroškov najema zunanjega

izvajalca, medtem ko so stroški zaposlitve notranjih revizorjev stalne narave (Barr & Chang, 1993; Del Vecchio & Clinton, 2003; Martin & Lavine, 2000), naročnik se izogne vlaganjem v razvoj programske opreme in specifičnih znanj, ki so redko uporabna (Barr & Chang, 1993), osredotočenje posloводства na ključne dejavnosti (Debeljak, 2001; Del Vecchio & Clinton, 2003).

Slabosti zunanjega izvajanja notranjerevizijskih storitev so:

- **Notranji revizorji so organizaciji na voljo le kratek čas** – Revizorji zunanjega izvajalca so naročniku na razpolago le v času in v obsegu, kot to določa sklenjena pogodba, medtem ko so zaposleni notranji revizorji vedno prisotni in na razpolago poslovodstvu.
- **Tveganje, da naročnik ne bo izbral kakovostnega zunanjega izvajalca** – Če naročnik neustrezno opredeli pogoje in/ali merila za izbor najugodnejšega ponudnika ali ne preveri izpolnjevanje le-teh, tvega, da bo izbral nekakovostnega zunanjega izvajalca, ki ne bo strokovno usposobljen ali pa ne bo imel ustreznih izkušenj na področju notranjega revidiranja v javnem sektorju.
- **Notranji revizorji nimajo zadosti vpliva na načrt revizij** – Predmet notranje revizije določi naročnik že v fazi povpraševanja po storitvi, kar predstavlja tveganje, da notranja revizija ne bo usmerjena v najbolj tvegana področja poslovanja oziroma da ne bo usklajena z oceno tveganja, ki jo izdelata notranji revizor (Žnidar, 2009).
- **Obseg notranjerevizijskih storitev je omejen** – Tudi obseg notranje revizije je določen vnaprej (ob podpisu pogodbe) za določeno število revizijskih ur oziroma področij revidiranja, kar ne zagotavlja, da je obseg primeren glede na dejanske potrebe, kot jih zazna notranji revizor. Morebitni dogovor o povečanju obsega revizorjevega dela zvišuje stroške izvedbe notranje revizije.
- **Preverjanje izvajanja priporočil po opravljeni reviziji je omejeno** – Sodelovanje med zunanjim izvajalcem in naročnikom se običajno konča s predajo poročila o izvedeni notranji reviziji predstojniku. Izvajanje priporočil zunanji izvajalec običajno preveri v sklopu nove notranje revizije, ki se izvede šele za naslednje proračunsko leto. Preveritev izvajanja priporočil je vprašljiva ob zamenjavi izvajalca notranjega revidiranja.
- **Slabše poznavanje posebnosti poslovanja proračunskega uporabnika** – Zunanji izvajalec, predvsem tisti, ki prvič izvaja storitev notranje revizije za naročnika, slabo pozna poslovanje in sistem notranjih kontrol naročnika, zato notranji revizor več časa posveti spoznavanju poslovanja in proučitvi tveganj, ki jim je proračunski uporabnik izpostavljen. Dodana vrednost in učinkovitost izvedene revizije sta za naročnika posledično manjši (Barr & Chang, 1993, str. 16; Del Vecchio & Clinton, 2003; Koletnik, 2007, str. 134).
- **Strokovno znanje za opravljanje notranje revizije ima lahko le vodja revizijske skupine** – Po slovenski zakonodaji mora imeti le vodja revizijske skupine zunanjega izvajalca, ki izvede notranjo revizijo pri naročniku, enega izmed strokovnih nazivov (preizkušeni notranji revizor, (preizkušeni) državni notranji revizor ali (preizkušeni) državni revizor), medtem ko morajo javni uslužbenci na delovnem mestu notranjega

revizorja imeti pridobljen certifikat za (preizkušenega) državnega notranjega revizorja. To pomeni, da lahko notranjo revizijo ob najemu zunanega izvajalca izvaja tudi oseba, ki je brez strokovnega znanja (Žnidar, 2009, str. 18).

- **Težje zagotavljanje svetovanja pri delu proračunskega uporabnika** – Zaradi omejene prisotnosti notranjega revizorja in slabšega poznavanja poslovanja proračunskega uporabnika je zunanjemu izvajalcu težje zagotavljati svetovalne storitve s področja obvladovanja tveganj in notranjih kontrol (Del Vecchio, 2003; Žnidar, 2009).
- **Manjši občutek pripadnosti organizaciji in manjša motiviranost zunanjih izvajalcev** – Zaradi poklicne etike notranjih revizorjev, ki od izvajalca notranje revizije zahteva strokovno skrbnost, naj ne bi bilo bistvenih razlik v učinkovitosti dela med zaposlenimi notranjimi revizorji in zunanjimi izvajalci, vendar pa so zaposleni notranji revizorji bolj motivirani, da opravijo dodatno delo, ki bo prispevalo k učinkovitosti poslovanja organizacije, v kateri si služijo kruh (Barr & Chang, 1993, str. 16).

Poleg navedenih slabosti zasledimo pri proučevanih avtorjih še naslednje slabosti zunanega izvajanja notranjega revidiranja: tveganje zlorabe dostopa do podatkov (Del Vecchio & Clinton, 2003; Žnidar, 2009), izguba možnosti za izobraževanje bodočega vodilnega osebja (Barr & Chang, 1993); zmanjšanje možnosti za uspešen dolgoročni razvoj lastnega notranjerevizijskega oddelka (Barr & Chang, 1993), nadzor zunanega izvajalca nad celotnim poslovanjem organizacije (Del Vecchio & Clinton, 2003), večje tveganje glede kakovosti notranjerevizijske storitve, ker je strokovni nadzor izvajalcev storitev lahko manjši (Koletnik, 2007).

3.3 Skupna notranjerevizijska služba

Pri zagotavljanju notranje revizije se lahko proračunski uporabniki med seboj povežejo in ustanovijo skupno NRS. Skupna NRS združuje prednosti dveh alternativnih oblik zagotavljanja notranje revizije, in sicer lastne NRS in zunanega izvajanja notranjerevizijskih storitev. Ta način je privlačen predvsem za majhne občine, ki ne potrebujejo notranjega revizorja za polni delovni čas, pa vendar si želijo stalnega in učinkovitega preverjanja sistema notranjih kontrol in obvladovanja tveganj. Za majhne organizacije načeloma velja, da imajo večji pregled nad svojim poslovanjem in hitreje zaznavajo tveganja v poslovanju v primerjavi z večjimi organizacijami. To jim omogoča, da se hitreje odzovejo na zaznana tveganja. Manjše tveganje v poslovanju zmanjšuje potreben obseg notranjerevizijskih storitev, zato je zaposlitev lastnega notranjega revizorja za majhne občine stroškovno nesprejemljiva. Po drugi strani pa je stalna prisotnost notranjih revizorjev prednost za občine, saj lastni notranji revizorji bolje poznajo poslovanje proračunskega uporabnika, sistem vzpostavljenih notranjih kontrol in ključna tveganja, kar zagotavlja bolj kakovostno notranjerevizijsko storitev v primerjavi z zunanjim izvajalcem.

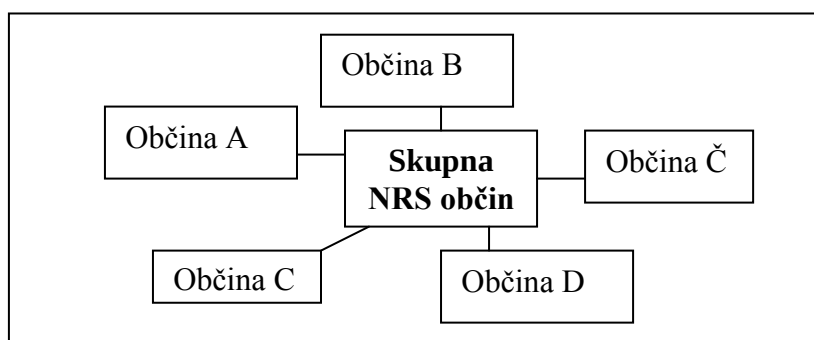
Pri skupnem izvajanju notranjega revidiranja razlikujemo več vrst povezav med občinami:

- skupna NRS občin (povezava več občin med seboj);
- skupna NRS občine (povezava občine in njenih posrednih uporabnikov občinskega proračuna);
- skupna NRS občin in njihovih posrednih uporabnikov občinskih proračunov (kombinacija 1. in 2. povezave).

Tretja oblika povezav združuje neposredne proračunske uporabnike (občine) in njihove posredne uporabnike (javne zavode, agencije, sklade). Je kombinacija prve in druge oblike povezovanj, ki je v nadaljevanju ne bom obravnavala, ker združuje vse lastnosti prve in druge oblike povezav.

Skupno notranjerevizijsko službo občin ustanovijo občine (vsaj dve) in jo pooblastijo za izvajanje notranjerevizijske dejavnosti v občinah ustanoviteljicah.

Slika 8: Skupna notranjerevizijska služba občin



Dodaten argument za skupno izvajanje notranjerevizijske dejavnosti v več občinah je tudi finančna dotacija iz državnega proračuna. 26. člen Zakona o financiranju občin občinam zagotavlja dodatna sredstva iz državnega proračuna za financiranje nalog notranjega finančnega nadzora v višini 50 % v preteklem letu realiziranih odhodkov, ob pogoju, da se občine dogovorijo za skupno izvajanje notranje revizije. S tega vidika je povezovanje občin zanimivo tudi za večje občine, ki bi sicer imele lastne NRS.

Kljub finančni spodbudi za organiziranje skupne NRS v več občinah ugotavljam, da ta oblika izvajanja notranjega nadzora ni zaživela. Iz javno objavljenih odlokov o ustanovitvi skupnih NRS občin (uradni listi, uradne spletne strani občin) je razvidno, da je bilo konec leta 2009 ustanovljenih pet skupnih NRS, v katere je vključenih 27 občin, in sicer:

- za občine Jesenice, Žirovnica, Gorje, Bohinj in Kranjska Gora;
- za občine Sežana, Divača, Hrpelj – Kozina, Komen;
- za Mestno občino Ptuj ter občine Cirkulane, Destnik, Gorišnica, Hajdina, Juršinci, Majšperk, Markovci, Podlehnik, Sveti Andraž v Slovenskih goricah, Trnovska vas, Zavrč in Žetale;
- za občine Logatec, Vrhnika, Brezovica, Dobrova – Polhov Gradec, Borovnica;

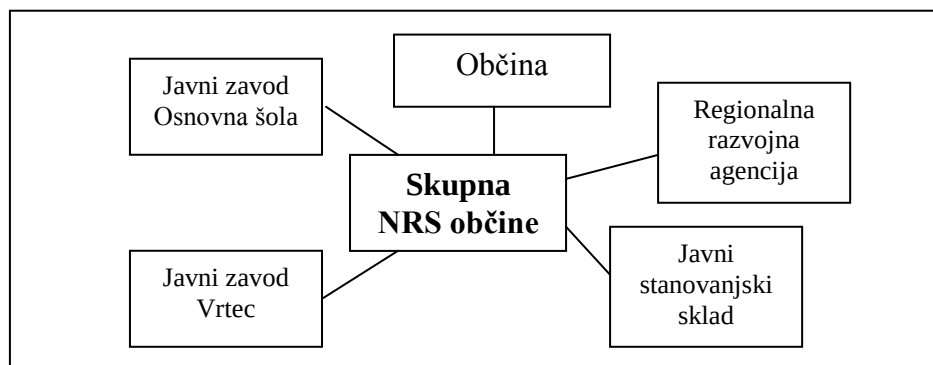
– za Mestno občino Kranj ter občine Naklo, Preddvor in Tržič.

Večina skupnih NRS občin se je razvila iz lastnih NRS posameznih občin. Od ustanovljenih skupnih NRS sta v letu 2009 delovali le dve službi, dve sta bili ustanovljeni konec leta 2009 in sta začeli poslovati v letu 2010, ena pa notranje revizije ne izvaja zaradi nezasedenosti delovnega mesta notranjega revizorja že več let. Povedano drugače, v letu 2009 je notranjo revizijo v obliki skupne NRS zagotavljalo le devet občin v dveh skupnih NRS občin.

Skupno NRS občine ustanovi predstojnik občine za zagotavljanje notranje revizije v občini in posrednih uporabnikih občinskega proračuna, katerih ustanoviteljica je občina. Posredni uporabniki občinskega proračuna (javni zavodi, agencije, skladi) se delno ali v celoti financirajo iz občinskega proračuna na podlagi sklenjene pogodbe o (so)financiranju. Zakonska obveznost za vzpostavitev in delovanje NNJF po 100. členu ZJF velja za vse proračunske uporabnike, torej tudi za posredne uporabnike občinskega proračuna. Iz te zahteve se je razvila potreba po skupnem zagotavljanju notranjega revidiranja v občini in posrednih porabnikih njenega proračuna.

Dodaten razlog za ustanovitev skupne NRS občine je tudi obveznost občine oziroma občinske uprave, da skladno z 71. členom ZJF zagotavlja nadzor nad delovanjem javnih zavodov in javnih podjetij. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF dopušča možnost, da občina za izvajanje nadzora nad javnimi zavodi uporabi svojo NRS. V tem primeru NRS občine o ugotovitvah opravljenega revidiranja v javnih zavodih poroča županu (14. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, 2002). V nekaterih NRS združujejo naloge notranjega revidiranja javnih zavodov in nadzora nad njihovim delovanjem, saj o ugotovitvah izvedenega nadzora poročajo tako županu kot tudi predstojniku javnega zavoda. Tako se opravljen nadzor nad poslovanjem javnih zavodov obravnava tudi kot notranja revizija poslovanja zavoda, kar pomeni smotrno porabo proračunskih sredstev, saj najmanjše zunanji izvajalcev za izvedbo enakih preveritev ni potrebno (Krese, 2010, str. 80).

Slika 9: Skupna notranjerevizijska služba občine



V RS sta bili do konca leta 2009 ustanovljeni dve skupni NRS občine. Prva skupna NRS občine in uporabnikov njenega proračuna je bila ustanovljena v Mestni občini Kranj leta

2006, ko je bila ustanovljena »služba notranje revizije«, katere naloga je bila »izvajanje stalnega in celovitega nadzora nad pravilnostjo in smotrnostjo poslovanja občine kot celote, neposrednih in posrednih uporabnikov ter institucij, v katerih ima občina delež ali jim daje pomoč« (Odlok o spremembah in dopolnitvah Odloka o organizaciji in delovnem področju Občinske uprave Mestne občine Kranj, Ur. l. RS, št. 7/2006 z dne 24. januar 2006). Služba notranje revizije se je konec leta 2009 preoblikovala v »skupno službo notranje revizije Kranj« kot organ skupne občinske uprave Mestne občine Kranj ter občin Naklo, Preddvor in Tržič. Drugo skupno NRS občine in njenih proračunskih uporabnikov je ustanovila Mestna občina Ljubljana, ko je v letu 2009 delovanje svoje službe za notranjo revizijo razširila še na proračunske uporabnike, katerih ustanoviteljica je Mestna občina Ljubljana (Odlok o spremembah in dopolnitvah Odloka o organizaciji in delovnem področju Mestne uprave Mestne občine Ljubljana, Ur. l. RS, št. 89/2009 z dne 6. november 2009).

3.3.1 Potek ustanovitve skupne notranjerevizijske službe

V nadaljevanju predstavljam potek ustanovitve skupne NRS, v katero je vključenih več občin. Vsebina te točke temelji na intervjuju, ki sem ga opravila v občini, ki je vključena v skupno NRS, in na proučitvi javno objavljenih aktov o ustanovitvah skupnih NRS občin.

Potek ustanovitve skupne NRS občin sestavljajo naslednji koraki:

- medobčinski dogovor o ustanovitvi skupne NRS;
- sprememba in dopolnitev odloka o organizaciji in delovnem področju občinskih uprav;
- odlok o ustanovitvi skupne NRS;
- akt o sistemizaciji delovnih mest skupne NRS in kadrovski načrt;
- pravilnik o delovanju skupne NRS občin.

Pobuda za organiziranje skupne NRS občin, ki pade na plodna tla, pelje do **medobčinskega dogovora o ustanovitvi skupne NRS**. Dogovor o medsebojnih razmerjih glede ustanovitve skupne NRS je formalen akt, ki ga sklenejo župani občin ustanoviteljic. Pomembno je, da se že na tej stopnji župani natančno dogovorijo o vseh pravicah in obveznostih občin ustanoviteljic do skupne NRS ter o medsebojnih razmerjih, med katerimi izpostavljam naslednja področja:

- sedež skupne NRS,
- način financiranja skupne NRS,
- vstop in izstop občine iz skupne NRS,
- delovno področje skupne NRS,
- okvirno število zaposlenih v skupni NRS,
- način dela skupne NRS in način poročanja,
- opravljanje administrativnih, strokovnih in drugih nalog, ki so potrebne za delovanje skupne NRS.

Vsa navedena področja so še podrobneje opredeljena v odloku o ustanovitvi skupne NRS občin, ki ga sprejmejo občinski sveti občin ustanoviteljic, zato jih podrobneje predstavljam pri predstavitvi vsebine odloka o ustanovitvi skupne NRS občin.

Na podlagi sprejetega formalnega medobčinskega dogovora o ustanovitvi skupne NRS morajo občine ustanoviteljice prilagoditi tudi svoje **odloke o organizaciji in delovnem področju občinskih uprav**. Običajno se odloki spremenijo in dopolnijo v smislu razširitve delovnega področja občinske uprave na področje notranjega nadzora, z opredelitvijo službe notranje revizije, njenih pristojnosti in nalog ter njene organiziranosti. Če je v občinski upravi predhodno obstajala lastna NRS, se ta preimenuje v skupno NRS, njene naloge in pristojnosti pa se opredelijo na novo. Nekatero občine v svojih odlokih o organizaciji in delovnem področju občinskih uprav skupne NRS ne opredeljujejo posebej, temveč na splošno določajo, da se lahko za opravljanje skupno dogovorjenih nalog z drugimi občinami ustanovijo organi skupne občinske uprave, katerih organizacija, pristojnosti in naloge se določijo v posebnem odloku.

Na podlagi odlokov o organizaciji in delovnem področju občinskih uprav občin ustanoviteljic se sprejme **odlok o ustanovitvi skupne NRS občin ustanoviteljic**, ki ga morajo v identičnem besedilu sprejeti občinski sveti vseh občin ustanoviteljic. V odloku o ustanovitvi se povzamejo že s predhodnim dogovorom dogovorjene pravice in obveznosti posameznih občin ustanoviteljic do skupne službe ter medsebojna razmerja občin ustanoviteljic. Pri sprejemanju odlokov o skupnih občinskih upravah (pri tem imam v mislih poleg skupne notranje revizije tudi medobčinske inšpekcije in redarstva, ki so najpogostejše skupne občinske uprave v RS) ni neobičajno, da se končna določila odloka o ustanovitvi skupnega organa razlikujejo od prvotno dogovorjenih v medobčinskem dogovoru, ki ga sprejmejo župani. Največkrat je to rezultat usklajevanja različnih pogledov posameznih svetniških skupin iz različnih občinskih svetov, največkrat pa se zatakne pri opredelitvi načina zagotavljanja sredstev za delovanje skupnega organa in načina dela skupnega organa. Pri skupni službi notranje revizije obstaja tudi strah, da bi nepravilnosti in napake, odkrite pri notranjih revizijah posameznih občin, pricurljale v javnost ter bile predmet medijskega obračunavanja različnih političnih opcij.

Odlok o ustanovitvi natančno opredeljuje predvsem naslednje vsebine:

- območja občin, ki ustanavljajo skupno službo;
- sedež skupne službe;
- delovno področje;
- notranjo organizacijo;
- zagotavljanje sredstev za delo skupne službe;
- pravice in obveznosti občin ustanoviteljic do skupne službe;
- pravice in obveznosti občin v medsebojnem razmerju;
- začetek dela skupne službe.

Kot sedež skupne NRS se običajno določi sedež občinske uprave največje občine. Ta odločitev se zdi logična glede na dejstvo, da se je večina skupnih NRS razvila iz obstoječih lastnih NRS večjih občin, ki so že (delno) zagotavljale prostor, opremo in strokovni kader za izvajanje notranje revizije. Sedež skupne NRS je lahko prednost za sedežno občino, saj so notranji revizorji prisotni na isti lokaciji kot preostala občinska uprava.

Delovno področje skupne NRS so v skladu s pooblastili področnih predpisov naloge notranjega revidiranja občin ustanoviteljic. Delovno področje se v skladu z odlokom o ustanovitvi lahko razširi še na notranje revidiranje neposrednih in posrednih uporabnikov proračunov občin ustanoviteljic. Naloge notranjega revidiranja so v pregledanih odlokih o ustanovitvah posameznih NRS opredeljene kot:

1. izvajanje nadzora nad pravilnostjo in smotrnostjo poslovanja,
2. svetovanje na področju obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja ter
3. opravljanje drugih upravnih in strokovnih nalog z delovnega področja notranjih revizorjev, kar je skladno z opredelitvijo notranjega revidiranja v ZJF in Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF.

Naloge notranjega revidiranja se opravljajo v skladu s strateškim in letnim načrtom dela, ki ga sprejmejo župani občin ustanoviteljic.

V vseh javno objavljenih odlokih so skupne NRS organizacijsko opredeljene kot samostojne in neodvisne službe, ki so neposredno podrejene županom občin ustanoviteljic, katerim tudi neposredno poročajo. Pri izvajanju svojih nalog služba uporablja pravilo krajevne pristojnosti, kamor spada posamezna revidirana zadeva.

Glede načina financiranja skupne službe ZLS v 49. členu opredeljuje zagotavljanje sredstev in drugih materialnih pogojev za skupno opravljanje nalog v razmerju števila prebivalcev posamezne občine do števila vseh prebivalcev občin, vključenih v skupno službo, če se občine posebej ne dogovorijo drugače. Iz javno objavljenih odlokov o ustanovitvi posameznih skupnih NRS sledi, da so se občine ustanoviteljice dogovorile za financiranje delovanja skupnih služb v skladu z obsegom dela za posamezno občino, obseg dela pa je običajno vezan na ključ števila prebivalcev.

Pravice in obveznosti občin ustanoviteljic do skupne službe izvajajo župani. Sprejemajo predlog kadrovskega načrta, program dela in finančni načrt skupne službe, imenujejo in razrešujejo vodjo skupne službe (po predhodnem mnenju UNP), nadzorujejo delo ter dajejo skupne usmeritve glede splošnih vprašanj organiziranja in delovanja skupne službe. Za dolgove in škodo, ki jo povzroči skupna služba, odgovarjajo občine ustanoviteljice solidarno.

V okviru pravic in obveznosti občin ustanoviteljic je treba na tem mestu poudariti določilo Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (2002), ki določa, da morebitni

zastoji pri delu skupne službe, ki se lahko pojavijo pri revidiranju posamezne občine zaradi zastojev pri revidiranju druge občine, prve ne odvezujejo odgovornosti za pravočasno izvedbo načrta revizij.

Odloki o ustanovitvi povzemajo tudi določilo iz Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (2002) glede poročanja o revizijskih ugotovitvah, in sicer skupna služba poroča županu tiste občine, v katero pristojnost revidirana zadeva spada.

Odloki posebej opredeljujejo medsebojne pravice in obveznosti občin ustanoviteljic ob izstopu posamezne občine iz skupnega organa, ob vstopu nove občine v skupno službo in ob prenehanju delovanja skupne NRS. Obveznosti občin ustanoviteljic po prenehanju delovanja skupne NRS se nanašajo predvsem na prevzem obveznosti do javnih uslužbencev, ki so delali v skupni službi.

Naslednji korak je sprejem **akta o sistemizaciji delovnih mest v skupni NRS**. Akt sprejme župan sedežne občine v soglasju z župani občin ustanoviteljic. V aktu se natančno opredelijo delovna mesta v skupni službi, opis nalog in pogoji za zasedbo delovnega mesta. Vodja skupne NRS mora imeti ustrezna znanja in izkušnje, ustrezno formalno izobrazbo ter naziv preizkušeni državni notranji revizor ali državni notranji revizor. Zaposlitev notranjih revizorjev mora biti usklajena s kadrovskim načrtom, ki ga soglasno prejmejo župani občin ustanoviteljic. Pravice delodajalca izvaja sedežna občina.

Pravilnik o delovanju skupne NRS občin obsega temeljna pravila delovanja skupne službe. Sprejmejo ga župani občin ustanoviteljic po veljavnosti odloka o ustanovitvi skupne NRS občin. Pravilnik se pripravi skladno s Pravilnikom o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF in Usmeritvah za državno notranje revidiranje ter podrobno določa (Žnidar, 2010, str. 69):

- zahteve za imenovanje vodje skupne NRS in zaposlitev drugih notranjih revizorjev;
- neodvisni položaj funkcije notranjega revidiranja v okviru ustanoviteljic;
- področje in cilje notranjega revidiranja;
- obveznosti priprave strateških in letnih načrtov revidiranja, ki jih sprejmejo župani občin;
- obveznosti neposrednega poročanja županu občine, kjer je bila opravljena revizija;
- obveznosti priprave in pošiljanja letnih poročil ustanoviteljem in UNP;
- pravice dostopa notranjih revizorjev do vseh dokumentov, prostorov, sredstev in zaposlenih ter pravice vpogleda v vse podatke, ki so potrebni za izpolnjevanje njihovih nalog;
- odgovornosti izvajalcev notranjega revidiranja v zvezi z ocenjevanjem obvladovanja tveganj;
- svetovalne storitve, ki jih skupna NRS občin opravlja za ustanovitelje;
- možnost najema drugih strokovnjakov s področja notranjega revidiranja.

Vsako leto župani občin ustanoviteljic soglasno potrdijo letni načrt dela skupne NRS občin za naslednje leto do 20. decembra tekočega leta. Letni načrti se pripravijo na podlagi ocene tveganja proračunskih uporabnikov, strateškega načrta skupne NRS občin in ob upoštevanju predlogov predstojnikov proračunskih uporabnikov. Skupaj s potrditvijo letnega načrta se pregleda, dopolni in potrdi tudi strateški načrt skupne NRS, ki zajema obdobje do pet let (Ministrstvo za finance RS, 2003).

3.3.2 Prednosti in slabosti skupne notranjerevizijske službe

Skupna NRS ohranja vse prednosti, ki jih ima lastna NRS. Zato na tem mestu izpostavljam dodatne prednosti skupnega izvajanja notranje revizije v primerjavi z lastno službo:

- **Stalna prisotnost notranjih revizorjev** – Skupna NRS omogoča stalno prisotnost notranjih revizorjev tudi pri manjših proračunskih uporabnikih, ki si ne morejo privoščiti ali pa ne potrebujejo notranjega revizorja za polni delovni čas.
- **Večja verjetnost zaposlitve več notranjih revizorjev** – Skupne NRS običajno zaposlujejo več notranjih revizorjev, kar olajša oblikovanje revizijskih skupin glede na zahtevnost in potrebe posameznih revizij. Večje število notranjih revizorjev omogoča lažje izvajanje nadzora nad opravljanjem notranjih revizij in zagotavlja večjo kakovost dela, kar je eden izmed standardov notranjega revidiranja (Žnidar, 2010, str. 73).
- **Zagotovljeno različno znanje revizijske skupine** – Notranji revizorji imajo večje možnosti za izobraževanje, pridobitev novih znanj, specializacijo in višjo raven kakovosti dela v primerjavi z lastno službo (Koletnik, 2007; Žnidar, 2009).
- **Nižji stroški delovanja skupne službe v primerjavi z lastno službo** – Stroški delovanja skupne službe se delijo med več proračunskih uporabnikov, zato so te storitve cenejše od stroškov, ki bi jih imela občina z lastno službo (Koletnik, 2007). Izvajanje prečnih revizij pri različnih proračunskih uporabnikih omogoča, da se revizije izvedejo racionalneje in hitreje, kar posledično prinese prihranek pri stroških in poveča kakovost opravljenega dela (Žnidar, 2010).
- **Možnost pridobitve državnih sredstev za financiranje skupne službe** – Skupno izvajanje notranjerevizijske dejavnosti za več občin je po 26. členu Zakona o financiranju občin upravičeno do dodatnih sredstev iz državnega proračuna v višini 50 % realiziranih odhodkov, kar dodatno znižuje stroške skupne službe, ki bremenijo proračune posameznih občin.
- **Zagotovljena večja neodvisnost in nepristranskost v primerjavi z lastno službo** – Skupna služba je neposredno podrejena predstojnikom proračunskih uporabnikov (ustanoviteljev), ki jim tudi neposredno poroča. Večje število nadrejenih oseb zmanjšuje odvisnost skupne službe od posameznega proračunskega uporabnika.
- **Prenos dobrih praks med različnimi proračunskimi uporabniki je lažji** – Izvedba revizij v primeru enakih dejavnosti (prečnih revizij) pri različnih proračunskih uporabnikih omogoča lažji in hitrejši prenos dobrih praks med njimi (Žnidar, 2009).

Poleg navedenih prednosti Koletnik (2007) poudarja, da imajo skupne službe ugodnejše pogoje za razvoj tehnično-tehnoloških rešitev v notranjem revidiranju.

Slabosti skupne NRS so:

- **Več usklajevanja pri organiziranju dela skupne službe** – Koordinacija med skupno službo in proračunskimi uporabniki, ki so vključeni v skupno službo, se poveča na račun usklajevanja strateškega in letnega načrtovanja notranjih revizij ter terminskega plana izvedbe revizij (Žnidar, 2010; Koletnik, 2007).
- **Tveganje, da razmerje med koristmi in stroški skupne službe ni enako za vse proračunske uporabnike** – Kljub dogovorjeni delitvi stroškov skupne službe na podlagi obsega revizorjevega dela za posameznega proračunskega uporabnika se lahko zgodi, da razmerje med koristmi in stroški skupne službe ni enako za vse ustanovitelje, kar lahko pripelje do nezadovoljstva z delitvijo oziroma plačilom stroškov glede na obseg revizorjevega dela.
- **Višji stroški notranje revizije v primerjavi s stroški najema zunanega izvajalca notranjega revidiranja** – Stroški skupne službe, ki bremenijo posameznega proračunskega uporabnika, so lahko relativno visoki glede na stroške najema zunanega izvajalca, kar odvrta nekatere proračunske uporabnike, da bi ustanovili skupno službo ali se vključili vanjo (Žnidar, 2009). Primerjava zgolj z vidika stroškov je pomanjkljiva, saj ne upošteva ostalih prednosti in slabosti, ki jih imajo posamezne oblike.
- **Tveganje morebitnih zastojev pri izvajanju načrta revizij** – Zastoji pri revidiranju posameznega proračunskega uporabnika lahko povzročijo zastoje pri drugih proračunskih uporabnikih, kar pa slednje ne odvezuje odgovornosti za pravočasno izvedbo načrta revizij (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, 2002).
- **Razmejevanje pristojnosti in odgovornosti med ustanovitelji in vodjo skupne službe** – Odgovornost za vzpostavitev in delovanje notranjih kontrol ter izvajanje notranje revizije ostaja odgovornost predstojnikov proračunskih uporabnikov in je ni možno prenesti na vodjo skupne službe. Vodja skupne službe pa je odgovoren, da opozarja na ugotovljene pomanjkljivosti v procesu notranjih kontrol, predlaga priporočila za izboljšanje in svetuje. Zaradi nerazumevanja pomena notranje revizije lahko pride do nerazumevanja delitve pristojnosti in odgovornosti med odgovornimi osebami.
- **Notranji revizorji slabše poznajo poslovanje pri revidirancih v primerjavi z lastno službo** – Notranji revizorji pokrivajo več proračunskih uporabnikov, zato jim namenijo manj revizijskega časa v primerjavi z notranjimi revizorji iz lastnih služb. Posledično je poznavanje procesov in poslovnih tveganj slabše (Koletnik, 2007, str. 134).

4 RAZISKAVA O IZVAJANJU NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNIH SKUPNOSTIH SLOVENIJE IN PREVERITEV HIPOTEZ

4.1 Cilji in potek raziskave

Osnovni cilj raziskave je bil pridobiti informacije o trenutni organiziranosti notranjerevizijske funkcije v slovenskih občinah, na podlagi katerih bi lahko v uvodu postavljeni hipotezi potrdila ali ovrgla. Raziskava je potekala od junija do avgusta 2010. Vsebinsko se je nanašala na leto 2009, če pa anketiranci v letu 2009 niso imeli notranje revizije, so se njihovi odgovori nanašali na zadnjo izvedeno notranjo revizijo v občini.

Raziskava je potekala v treh stopnjah:

1. priprava in testiranje vprašalnika,
2. izvedba anketiranja ter
3. analiza pridobljenih podatkov.

Skladno s ciljem raziskave sem oblikovala vprašalnik za anketiranje po elektronski pošti. Vprašalnik je bil sestavljen iz treh vsebinskih sklopov. Prvi sklop vprašanj je vseboval devet splošnih vprašanj, na katera so odgovarjale vse občine, ne glede na način izvajanja notranje revizije. Drugi sklop vprašanj (od vprašanja 10 do 19) je bil namenjen občinam, ki imajo lastno NRS ali so vključene v skupno NRS. Tretji sklop vprašanj (od vprašanja 20 do 26) pa je bil namenjen občinam, ki notranjo revizijo oddajajo v izvajanje zunanjim izvajalcem.

Ustreznost anketnega vprašalnika tako glede strokovne vsebine kot tudi glede razumevanja vprašanj so testirale tri osebe iz treh različnih občin, ki poznajo področje notranjega nadzora v javni upravi. Ker pri testiranju ni prišlo do večjih nerazumevanj oziroma strokovnih pripomb, sem vprašalnik le malo dopolnila.

Anketni vprašalnik je bil po elektronski pošti poslan vsem 210 slovenskim občinam na njihove uradne elektronske naslove, katerih evidenco vodi in na svoji spletni strani objavlja Služba Vlade RS za lokalno samoupravo in regionalno politiko. Anketni vprašalnik je bil poslan dvakrat, in sicer prvič v juniju 2010 (odzvalo se je 49 občin) in ponovno v juliju 2010 (odzvalo se je 40 občin).

4.2 Predstavitev vzorca

V anketi je sodelovalo 89 od skupaj 210 slovenskih občin, kar predstavlja 42-odstotno odzivnost. Na vprašanja so odgovarjali predvsem direktorji občinskih uprav in vodje finančnih oddelkov, v občinah, kjer imajo zaposlene lastne notranje revizorje, pa so odgovarjali slednji. Zaradi lažje predstavitve rezultatov analize sem sodelujoče občine

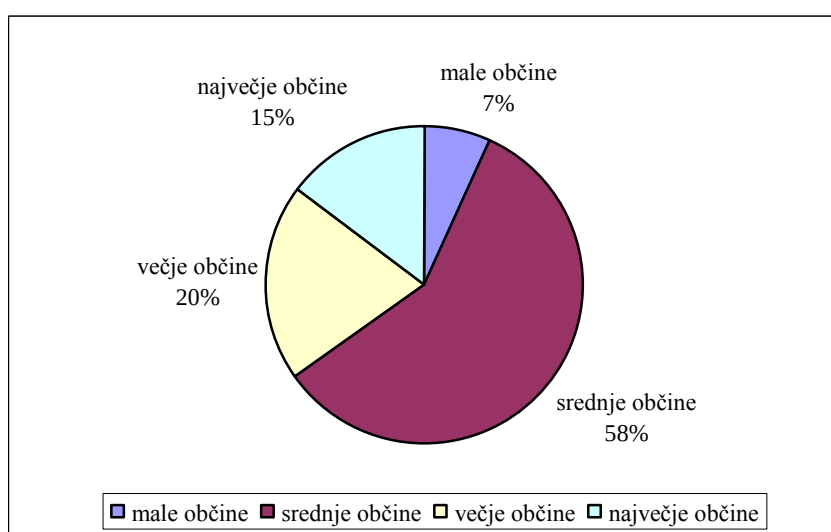
razvrstila v štiri skupine glede na velikost proračuna v letu 2009, tako kot kaže Tabela 1.

Tabela 1: Vzorec sodelujočih občin

Letni proračun občine za leto 2009	Število anketiranih občin	Odstotek
Male občine (do 2.086.463 EUR)	6	7
Srednje občine (od 2.086.464 EUR do 10.000.000 EUR)	52	58
Večje občine (od 10.000.001 EUR do 20.000.000 EUR)	18	20
Največje občine (20.001.001 EUR in več)	13	15
Skupaj	89	100

Po podatkih Ministrstva za finance RS za leto 2008 je bilo med slovenskimi občinami 179 takih (85 % vseh občin), katerih letni proračun je presegal mejno vrednost 2.086.463 EUR in ki so dolžne zagotavljati notranjerevizijsko dejavnost vsako leto. Preostalih 31 občin (15 % vseh občin) pa je v letu 2008 imelo letni proračun manjši od mejne vrednosti, zato so dolžne zagotavljati notranjo revizijo enkrat v treh letih. Ob dejstvu, da v letu 2009 ni prišlo do sprememb v številu ali velikosti posameznih občin, lahko z veliko verjetnostjo trdim, da se v letu 2009 to razmerje ni spremenilo. Iz te predpostavke sledi ugotovitev, da je bila odzivnost malih občin v anketi podpovprečna, saj jih je sodelovalo le 6 (7 % občin iz anketnega vzorca). Strukturo sodelujočih občin glede na velikost proračuna kaže Slika 10.

Slika 10: Vzorec sodelujočih občin glede na velikost proračuna



Razloge za manjšo odzivnost malih občin lahko iščemo v manjšem številu zaposlenih, ki so preobremenjeni zaradi širšega delovnega področja, ki ga pokrivajo, in zato niso našli časa za

izpolnitev ankete, ali v nepripravljenosti za sodelovanje, ki izhaja iz ugotovitve ankete, da je notranja revizija v malih občinah slabše razvita. Povedano drugače, kljub temu da je v anketi sodelovalo 42 % vseh slovenskih občin, obstaja tveganje, da so se sodelovanju izognile tiste občine, ki notranje revizije ne zagotavljajo, kar lahko delno popači reprezentativnost vzorca.

4.3 Rezultati raziskave

V nadaljevanju predstavljam rezultate izvedene raziskave z obrazložitvijo. Anketni vprašalnik je priloga magistrskega dela.

4.3.1 Organiziranost notranjerevizijske službe v slovenskih občinah

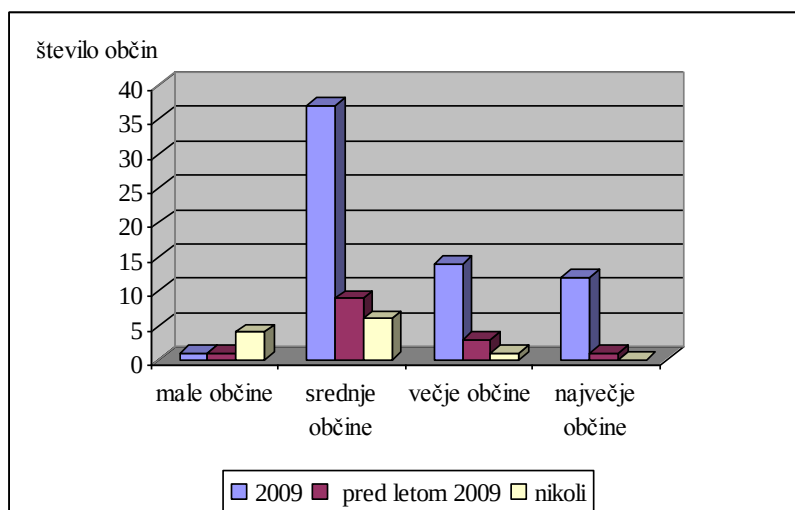
Na vprašanje o tem, kdaj so občine izvedle zadnjo notranjo revizijo, so odgovorile vse anketirane občine oziroma prejela sem 89 odgovorov. Razvrstitev občin glede na velikost proračuna in leto zadnje izvedbe notranje revizije kaže Tabela 2. 64 anketiranih občin (72 %) je zadnjo notranjo revizijo izvedlo v letu 2009, 10 občin (11 %) v letu 2008, 3 občine (3 %) v letu 2007 in 1 občina (1 %) pred letom 2007, preostalih 11 občin (12 %) pa notranje revizije do leta 2009 ni imelo.

Tabela 2: Razvrstitev občin glede na velikost proračuna in leto zadnje notranje revizije (število in odstotek občin)

Leto zadnje notranje revizije / Letni proračun občine za leto 2009	2009	2008	2007	Pred 2007	Nikoli	Skupaj
Male občine (do 2.086.463 EUR)	1 17 %	0 0 %	1 17 %	0 0 %	4 66 %	6 100 %
Srednje občine (od 2.086.464 EUR do 10.000.000 EUR)	37 71 %	7 13 %	1 2 %	1 2 %	6 11 %	52 100 %
Večje občine (od 10.000.001 EUR do 20.000.000 EUR)	14 78 %	3 17 %	0 0 %	0 0 %	1 5 %	18 100 %
Največje občine (20.001.001 EUR in več)	12 92 %	0 0 %	1 8 %	0 0 %	0 0 %	13 100 %
Skupaj	64 72 %	10 11 %	3 3 %	1 1 %	11 13 %	89 100 %

Razvrstitev anketiranih občin glede na leto izvedbe zadnje notranje revizije po posameznih velikostnih razredih je predstavljena v Sliki 11. Zaradi boljše preglednosti so občine, ki so zadnjo notranjo revizijo izvedle v letih 2008, 2007 in prej, združene ter zajete v skupini »pred letom 2009«.

Slika 11: Leto izvedbe zadnje notranje revizije v anketiranih občinah



Glede zagotavljanja notranje revizije so najbolj tvegane male občine, saj iz analize rezultatov sledi, da od 6 anketiranih malih občin notranje revizije v skladu s sprejetimi predpisi ne zagotavljajo 4 občine (66 % anketiranih malih občin). Sledijo srednje občine, saj od 52 anketiranih srednjih občin notranje revizije v letu 2009 ni imelo 15 občin (29 % anketiranih srednjih občin). Med 18 večjimi občinami so bile 4 (22 % anketiranih večjih občin), ki notranje revizije v letu 2009 niso imele. Najbolj urejeno izvajajo notranjo revizijo največje slovenske občine, saj je bila med 13 anketiranimi največjimi občinami le 1 (8 %) brez notranje revizije v letu 2009.

Z vidika zakonske obveze o zagotavljanju notranje revizije, ki deli občine na tiste, ki so dolžne notranjo revizijo zagotavljati vsako leto, in na tiste, ki so jo dolžne zagotavljati enkrat v treh letih, ugotavljam, da je 65 anketiranih občin (73 %) v letu 2009 zadostilo tej zahtevi¹. Preostalih 24 anketiranih občin (27 %) svoje obveznosti glede zagotovitve notranje revizije v letu 2009 ni izpolnilo, od tega notranje revizije ni nikoli imelo 11 občin (13 %).

Pri pregledu odgovorov, zakaj notranje revizije še nikoli niso imeli, se največkrat pojavljajo naslednja pojasnila: »imeli smo revizijo računskega sodišča in je zato nismo najeli mi«, »velik strošek«, »revizijo smo naročili, vendar ni bila izpeljana do konca«. Iz navedenega izhaja, da nekatere občine ne razumejo pomena notranje revizije, saj ga enačijo z zunanjim nadzorom računskega sodišča, ali pa jim predstavlja zgolj nepotreben strošek brez dodane vrednosti za proračunskega uporabnika.

Na vprašanje o načinu izvajanja notranje revizije so odgovorile vse anketirane občine, ki so vsaj enkrat imele notranjo revizijo, to pomeni 78 odgovorov. Iz Tabele 3 je razvidno, da 60 anketiranih občin (77 %) notranjo revizijo zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca notranjerevizijskih storitev, 7 občin (9 %) ima organizirano lastno službo, 9 občin (11 %) je

¹ K 64 občinam, ki so notranjo revizijo imele v letu 2009, sem prištela še eno malo občino, ki je zadnjo notranjo revizijo izvedla v letu 2007, kar pomeni, da v letu 2009 notranje revizije ni bila dolžna izvesti.

vključenih v skupno NRS več občin, 2 občini (3 %) imata organizirano skupno NRS občine in posrednih uporabnikov občinskega proračuna (javnih zavodov). Glede na javno dostopne podatke in podatke, pridobljene od notranjih revizorjev, ki so zaposleni v občinah, ugotavljam, da so v anketi sodelovale vse občine, ki so v letu 2009 notranjo revizijo izvajale s pomočjo skupnih NRS, zato odstotke iz vzorca ne morem aplicirati na vse slovenske občine, temveč lahko zaključim, da le 1 % vseh slovenskih občin zagotavlja notranjo revizijo s skupno NRS občine in njenih javnih zavodov ter da je le 4 % vseh slovenskih občin vključenih v skupne NRS več občin.

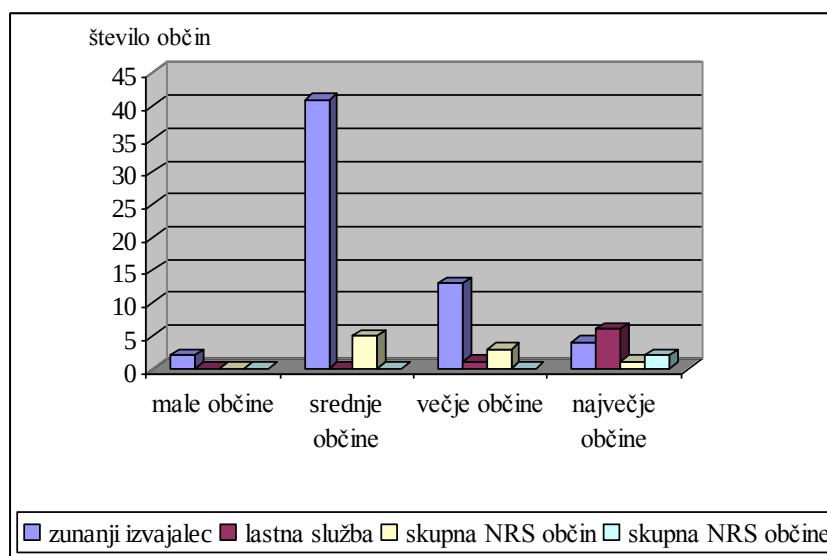
Tabela 3: Razvrstitev občin glede na velikost in način izvajanja notranje revizije (število in odstotek občin)

Način izvajanja notranje revizije / Letni proračun občine za leto 2009	Zunanji izvajalec	Lastna služba	Skupna NRS občin	Skupna NRS občine	Skupaj
Male občine (do 2.086.463 EUR)	2 100 %	0 0 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %
Srednje občine (od 2.086.464 EUR do 10.000.000 EUR)	41 90 %	0 0 %	5 10 %	0 0 %	46 100 %
Večje občine (od 10.000.001 EUR do 20.000.000 EUR)	13 76 %	1 6 %	3 18 %	0 0 %	17 100 %
Največje občine (20.001.001 EUR in več)	4 31 %	6 46 %	1 8 %	2 15 %	13 100 %
Skupaj	60 77 %	7 9 %	9 11 %	2 3 %	78 100 %

Najpogostejši način izvajanja notranje revizije v malih, srednjih in večjih občinah je oddaja notranjerevizijskih storitev zunanjemu izvajalcu, in sicer zunanjega izvajalca so imele vse male, 90 % srednjih, 76 % večjih in 31 % največjih občin. Lastna NRS ter skupna NRS občine in njenih javnih zavodov je razen z eno izjemo domena največjih občin, ki zaradi svoje velikosti in kompleksnosti poslovanja potrebujejo večji obseg notranjerevizijskih storitev, zato zaposlujejo lastne notranje revizorje. Rezultati analize lepo kažejo, da se v skupne NRS več občin povezujejo predvsem srednje in večje občine.

Način izvajanja notranje revizije po posameznih velikostnih skupinah anketiranih občin kaže Slika 12.

Slika 12: Način zagotavljanja notranje revizije v anketiranih občinah



Vzroki za obstoječe stanje organiziranosti notranjega revidiranja. Eden izmed namenov magistrskega dela je tudi poiskati vzroke za stanje trenutne organiziranosti notranjerevizijske dejavnosti v slovenskih občinah, zato sem pri občinah, ki so imele zunanje izvajanje notranje revizije, iskala razloge, zaradi katerih so se odločile za zunanjega izvajalca. Pri vprašanju 20 je bilo podanih 7 trditev o razlogih za zunanje izvajanje, h katerim so anketiranci podali svoje mnenje v obliki treh možnih odgovorov (1 – trditev ne drži, 2 – trditev delno drži, 3 – trditev popolnoma drži). Na vprašanje so odgovarjale le občine, ki so imele zunanjega izvajalca. Poleg ponujenih razlogov, ki so jih ocenjevali s svojega stališča, je bila anketirancem dana možnost, da izpostavijo tudi kakšen drugi razlog, ki se jim zdi pomemben, pa ni zajet med trditvami, vendar od anketirancev nisem prejela nobenega dodatnega razloga za zunanje izvajanje notranje revizije.

Na vprašanje 20 je odgovorilo 55 občin, ki imajo zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev. V Tabeli 4 so prikazani rezultati analize odgovorov oziroma strinjanje s postavljenimi trditvami.

Tabela 4: Razlogi za zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev (mnenja anketiranih občin)

Trditve	Trditev ne drži	Trditev delno drži	Trditev popolnoma drži
	Število / odstotek anketiranih	Število / odstotek anketiranih	Število / odstotek anketiranih
Nižji stroški	6 11 %	19 35 %	30 54 %
Bolj kakovostna storitev	10 19 %	26 48 %	18 33 %
Možnost izbire zunanjega izvajalca	6 11 %	13 24 %	36 65 %
Občina ne potrebuje notranjega revizorja za polni delovni čas	2 4 %	1 2 %	52 96 %
Večja nepristranskost in neodvisnost zunanjega izvajalca v primerjavi z notranjim izvajalcem	10 18 %	23 42 %	22 40 %
Širše znanje in izkušnje, ki jih pridobiva zunanji izvajalec pri različnih proračunskih uporabnikih	10 18 %	14 26 %	31 56 %
Lažja zamenjava zunanjega izvajalca	5 9 %	16 29 %	34 62 %

Kot je razvidno iz Tabele 4, se je velika večina anketirancev (96 %) popolnoma strinjala, da je razlog za zunanje izvajanje notranjega revidiranja v dejstvu, da občina ne potrebuje notranjega revizorja za polni delovni čas. Dve tretjini anketirancev (65 %) sta popolnoma podprli trditve, da občinam veliko pomeni svoboda pri izbiri zunanjega izvajalca. Prav tako dve tretjini anketirancev (62 %) meni, da je razlog za zunanje izvajanje notranjega revidiranja lažja zamenjava zunanjega izvajalca zaradi nestrokovne ali nekovostno opravljene storitve. Dobra polovica anketirancev pa razloge za zunanje izvajanje notranjega revidiranja vidi v nižjih stroških v primerjavi z ostalimi možnimi oblikami zagotavljanja notranje revizije ter v širšem znanju in izkušnjah, ki jih pridobiva zunanji izvajalec pri različnih proračunskih uporabnikih. Nižjo stopnjo strinjanja so anketiranci pripisali razlogoma, da je zunanje izvajanje bolj kakovostno ter da so zunanji izvajalci bolj nepristranski in neodvisni v primerjavi z notranjimi izvajalci.

Iz pridobljenih rezultatov analize sklepam, da občine najemajo zunanje izvajalce predvsem zaradi dejstva, da ne potrebujejo stalno prisotnega notranjega revizorja (ali pa si ga ne morejo privoščiti) ter zaradi možnosti izbire izvajalca na trgu in možnosti njegove zamenjave, čeprav niso nepomembni tudi ostali navedeni razlogi.

Pričakovanja glede povezovanja občin v skupne NRS v prihodnosti. Namen raziskave je bil tudi preveriti, kako občine gledajo na skupno izvajanje notranjerevizijskih storitev in kaj je zlasti pri tistih, ki nasprotujejo skupni NRS, za to vzrok. Temu sta bili namenjeni vprašanji 8 in 9 anketnega vprašalnika. Z vprašanjem 8 sem preverjala, ali občine v bližnji prihodnosti

načrtujejo ustanovitev oziroma vključitev v skupno NRS, vprašanje 9 pa je bilo namenjeno iskanju razlogov, zakaj se občine ne odločajo za skupne službe.

Na vprašanje o načrtovanem povezovanju v skupne službe v bližnji prihodnosti je odgovorilo skupaj 89 občin. Prejete odgovore sem proučevala glede na velikost občine, saj sem domnevala, da je povezovanje v skupne službe bolj zanimivo za male in srednje občine, ki ne potrebujejo lastnega notranjega revizorja za polni delovni čas. Rezultati so predstavljeni v Tabeli 5, ki kaže število in odstotek občin v posameznem velikostnem razredu glede na dane odgovore o načrtovanem povezovanju v bližnji prihodnosti. Zaradi lažje interpretacije rezultatov moram pojasniti, da so občine na to vprašanje odgovarjale po stanju na dan oddaje anketnih vprašalnikov (junij–avgust 2010), zato prihaja do razlik v številu občin, vključenih v skupne službe, v Tabeli 5 glede na Tabelo 3, ki kaže stanje v letu 2009. Število anketiranih občin, vključenih v skupne službe, se je v tem obdobju povečalo z 9 na 18 predvsem zaradi ustanovitve novih skupnih služb.

Tabela 5: Ali občine načrtujejo ustanovitev oziroma vključitev v skupne NRS v bližnji prihodnosti?

Letni proračun občine za leto 2009	Da, skupno NRS občin	Da, skupno NRS občine	Ne	Občina je vključena v skupno službo	Skupaj
Male občine do 2.086.463 EUR	0 0 %	0 0 %	5 83 %	1 17 %	6 100 %
Srednje občine od 2.086.464 EUR do 10.000.000 EUR	8 15 %	0 0 %	37 71 %	7 13 %	52 100 %
Večje občine od 10.000.001 EUR do 20.000.000 EUR	1 6 %	1 6 %	10 56 %	6 33 %	18 100 %
Največje občine 20.001.001 EUR in več	1 8 %	2 15 %	6 46 %	4 31 %	13 100 %
Skupaj	10 11 %	3 4 %	58 65 %	18 20 %	89 100 %

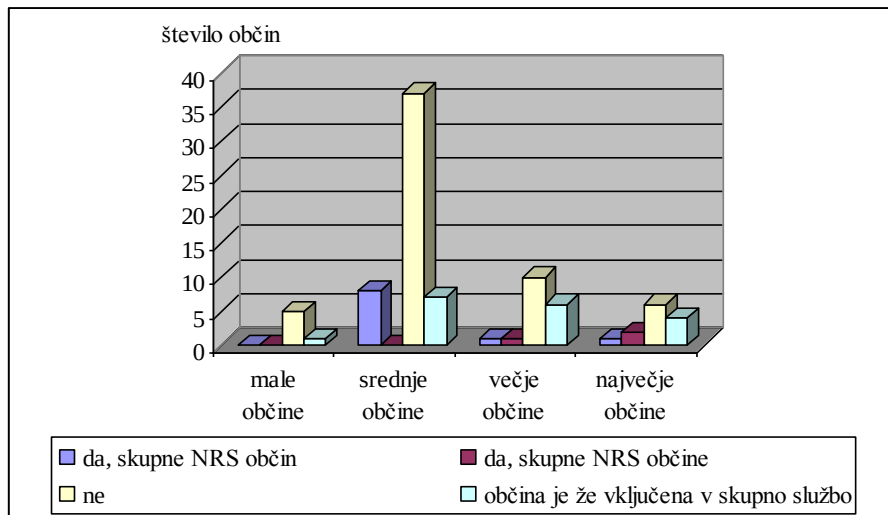
Rezultati analize so deloma ovrgli moja pričakovanja, saj je 83 % malih in 71 % srednjih občin odgovorilo, da ne načrtujejo povezovanja v bližnji prihodnosti. Negativen odgovor glede povezovanja je dalo tudi 56 % večjih in 46 % največjih občin.

Nobenega interesa za povezovanje v skupne službe nimajo male občine. Razlog lahko iščemo v tem, da so male občine dolžne notranjo revizijo izvajati enkrat v treh letih, zato je zanje ceneje najeti zunanega izvajalca enkrat na tri leta kot pa se vključiti v skupno službo. Največji interes za povezovanje v medobčinske skupne službe je zaslediti v srednjih občinah (15 % anketiranih srednjih občin), saj jim povezovanje prinaša finančne prihranke na račun državnega sofinanciranja skupnega izvajanja notranje revizije.

Posebno pozornost pri obrazložitvi rezultatov analize zahteva skupina največjih občin, katerih letni proračun znaša več kot 20 mio EUR. Od 13 občin v tem razredu jih ima 10

notranje revidiranje že organizirano v lastnih ali skupnih NRS, 3 lastne službe pa se v bližnji prihodnosti načrtujejo organizacijsko preoblikovati v skupne NRS več občin ali v skupne NRS občine in njenih javnih zavodov, kar pomeni, da so največje občine najbolj nagnjene k povezovanju v skupne službe.

Slika 13: Ali občine načrtujejo ustanovitev oziroma vključitev v skupno NRS?



Iz rezultatov analize, ki so grafično predstavljeni v Sliki 13, zaključujem, da interes po povezovanju v skupne službe ni velik, obstaja pa predvsem pri tistih občinah, ki so dolžne notranjo revizijo izvajati vsako leto. Povezovanje nedvoumno stimulirajo finančni prihranki. Medobčinsko povezovanje občinam zagotavlja državno sofinanciranje, kar stimulira povezovanje predvsem srednjih občin. Povezovanje velikih občin z njihovimi javnimi zavodi sicer ne prinaša državnega sofinanciranja, vseeno pa prinaša finančne prihranke zaradi centralizacije revizijske funkcije v eni službi in boljšega nadzora nad poslovanjem javnih zavodov.

Podobno kot namero za povezovanje v skupne službe sem tudi razloge, zakaj se občine ne odločajo za skupne službe, analizirala po posameznih skupinah anketirancev, in sicer sem ločeno proučevala razloge pri občinah, ki so izkazale namero za povezovanje v bližnji prihodnosti, občinah, ki nasprotujejo povezovanju, ter občinah, ki so že vključene v skupne NRS občin ali skupne NRS občine in njenih javnih zavodov.

Pri vprašanju 9 je bilo podanih 9 trditev o razlogih za slabo povezovanje občin v skupne NRS, h katerim so anketiranci podali svoje mnenje v obliki treh možnih odgovorov (1 – trditev ne drži, 2 – trditev delno drži, 3 – trditev popolnoma drži). Rezultati analize so predstavljeni v Tabeli 6, ki kaže strinjanje anketirancev v posameznih proučevanih skupinah s posameznimi trditvami v razponu od 1 – trditev ne drži do 3 – trditev popolnoma drži.

*Tabela 6: Razlogi, zakaj se občine ne odločajo za skupno notranjerevizijsko službo
(mnenja anketiranih občin)*

Trditve	Občine, ki so izrazile namero o povezovanju			Občine, ki niso izrazile namere o povezovanju			Občine, ki so že vključene v skupno NRS		
	Trditev ne drži	Trditev delno drži	Trditev popolnoma drži	Trditev ne drži	Trditev delno drži	Trditev popolnoma drži	Trditev ne drži	Trditev delno drži	Trditev popolnoma drži
	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek
Slaba ozaveščenost predstojnikov občin glede pomena notranega revidiranja	3 23 %	9 69 %	1 8 %	24 48 %	18 36 %	8 16 %	2 22 %	5 56 %	2 22 %
Pomanjkanje politične volje za ustanovitev skupne NRS	2 15 %	7 54 %	4 31 %	20 40 %	18 36 %	12 24 %	5 56 %	4 44 %	0 0 %
Dolgotrajni postopki ustanavljanja skupne NRS	0 0 %	11 85 %	2 15 %	13 27 %	17 35 %	18 38 %	3 33 %	4 45 %	2 22 %
Nepoznavanje možnosti pridobitve dodatnih sredstev iz državnega proračuna	4 31 %	8 61 %	1 8 %	28 56 %	19 38 %	3 6 %	7 78 %	1 11 %	1 11 %
Povečanje usklajevalnih dejavnosti med skupno NRS in revidiranci	1 8 %	8 67 %	3 25 %	12 25 %	29 59 %	8 16 %	5 63 %	2 25 %	1 12 %
Notranji revizorji v skupnih NRS izgubijo neodvisnost in nepristranskost v primerjavi z zunanjimi izvajalci	7 58 %	3 25 %	2 17 %	18 37 %	21 43 %	10 20 %	7 78 %	0 0 %	2 22 %
Razmerje med koristmi in stroški skupne NRS ni enako za vse občine	3 23 %	8 62 %	2 15 %	12 24 %	19 38 %	19 38 %	5 56 %	2 22 %	2 22 %
Zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev je cenejše v primerjavi s stroški delovanja skupne NRS	5 39 %	2 15 %	6 46 %	4 8 %	9 18 %	37 74 %	3 33 %	4 45 %	2 22 %
Na trgu primanjkuje notranjih revizorjev, ki bi se bili pripravljeni zaposliti v javni upravi	2 15 %	4 31 %	7 54 %	13 27 %	25 52 %	10 21 %	0 0 %	4 44 %	5 56 %

Kot je razvidno iz Tabele 6, so rezultati analize po posameznih proučevanih skupinah povsem drugačni. Rezultati kažejo, da se je skoraj polovica anketirancev (46 %) iz občin, ki so izrazile namero za povezovanje v skupne službe v bližnji prihodnosti, popolnoma strinjala s trditvijo, da je zunanje izvajanje notranje revizije cenejše v primerjavi s stroški delovanja skupne NRS. Dobra polovica anketirancev (54 %) iz te proučevane skupine je popolnoma podprla trditev, da je razlog za slabo povezovanje občin v skupne NRS pomanjkanje notranjih revizorjev z licenco, ki bi se bili pripravljene zaposliti v javni upravi. Več kot polovica anketirancev (58 %) iz te skupine pa je popolnoma zanimala trditev, da bi notranji revizorji v skupnih NRS izgubili neodvisnost in nepristranskost.

Analiza odgovorov iz občin, ki niso izrazile namere po povezovanju v skupne NRS v bližnji prihodnosti, je pokazala, da se je kar 74 % anketirancev popolnoma strinjalo s trditvijo, da je zunanje izvajanje notranjega revidiranja cenejše v primerjavi s stroški delovanja skupne NRS. V tej proučevani skupini so nižji stroški zunanjega izvajanja osnovni razlog za nasprotovanje povezovanju v skupne NRS. Polovica anketirancev iz te skupine (56 %) je popolnoma zanimala trditev, da je vzrok za slabo povezovanje občin nepoznavanje možnosti pridobitve dodatnih sredstev iz državnega proračuna. Prav tako je skoraj polovica anketirancev (48 %) popolnoma odklonila trditev, da slaba ozaveščenost predstojnikov občin glede pomena notranjega revidiranja zavira povezovanje občin v skupne službe.

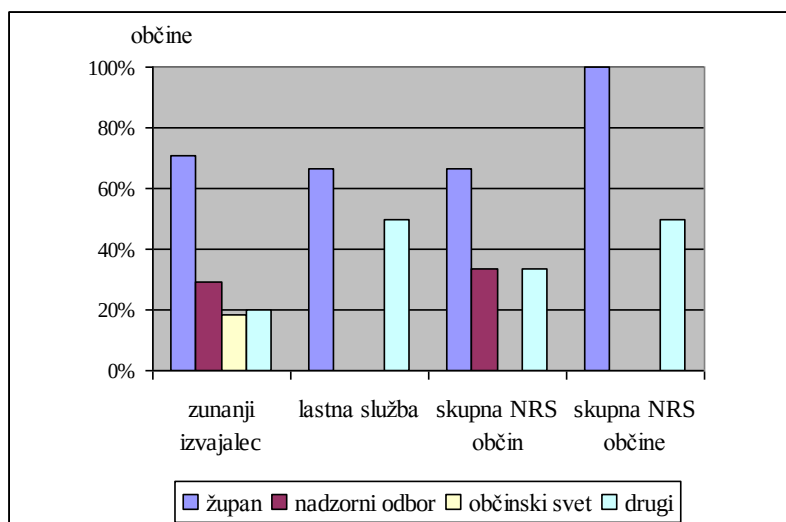
V skupini občin, ki so že vključene v skupne službe, se je dobra večina (56 %) anketirancev popolnoma strinjala, da je razlog za slabo povezovanje občin v skupne NRS pomanjkanje usposobljenih notranjih revizorjev na trgu delovne sile. Več kot polovica anketirancev iz te skupine pa je popolnoma nasprotovala naslednjim razlogom za slabo povezovanje občin: pomanjkanje politične volje za ustanovitev skupne NRS, nepoznavanje možnosti za pridobitev dodatnih sredstev iz državnega proračuna, povečanje usklajevalnih dejavnosti med skupno NRS in revidiranci, izguba neodvisnosti in nepristranskosti notranjih revizorjev iz skupnih NRS ter neenako razmerje med koristmi in stroški za občine, vključene v skupne NRS.

Anketirancem je bila dana tudi možnost, da izpostavijo kakšen dodaten razlog, ki ni bil naveden v obliki trditve, vendar od njih nisem prejela argumentiranega razloga, razen nestrokovne opazke »kakšna revizija pa je to, če jo delajo zaposleni v javni upravi«, kar ponovno kaže na slabo poznavanje pomena notranje revizije.

Sodelovanje in vključenost organov občine pri opredelitvi področij revidiranja in pri obravnavanju poročil notranjega revidiranja. V anketi sem želela preveriti, kateri organi v anketiranih občinah vplivajo na opredelitev področij, ki so predmet notranjega revidiranja. Temu je bilo namenjeno vprašanje 6 iz anketnega vprašalnika. Ponujeni so bili odgovori: župan, nadzorni odbor, občinski svet, drugi. Anketiranci so lahko izbrali več možnih odgovorov.

Rezultate prejetih odgovorov kaže Slika 14, in sicer so prikazani odstotki občin, ki so izbrale posamezni ponujeni odgovor, znotraj posamezne organizacijske oblike izvajanja notranje revizije (na primer v 71 % občin, ki imajo zunanjega izvajalca, vpliva na opredelitev področij revidiranja župan).

Slika 14: Kateri organi v vaši občini vplivajo na opredelitev področij, ki so predmet notranjega revidiranja?

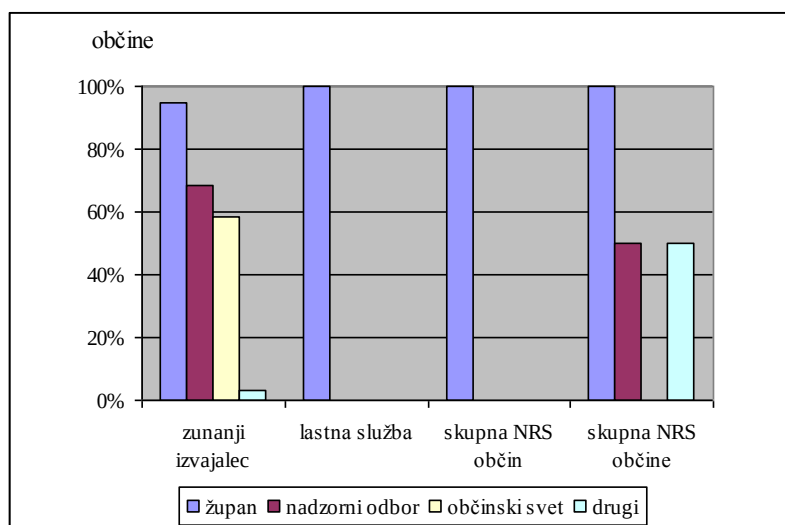


Opomba: Odgovor »drugi« zajema predvsem notranjega revizorja.

Na vprašanje je skupaj odgovorilo 66 občin, in sicer 55 občin, ki so imele zunanjega izvajalca, 6, ki so imele lastno NRS, 3, vključene v skupno NRS več občin, ter 2, ki sta imeli skupno NRS občine in njenih javnih zavodov. Rezultati analize kažejo, da imajo med vsemi organi, ne glede na organizacijsko obliko, največ besede pri opredelitvi področij revidiranja župani, kar je logično, saj so storitve notranjega revidiranja v pomoč poslovodnemu organu. Vse občine, razen tistih, ki imajo zunanjega izvajalca, so poudarile, da imajo velik pomen pri opredelitvi področij tudi notranji revizorji, ki na podlagi analize tveganja pomagajo županom pri opredelitvi področij revidiranja. Pri zunanjem izvajanju je vpliv notranjega revizorja omejen, saj je predmet notranje revizije treba opredeliti že pred izbiro izvajalca. Deloma je presenetljiv majhen vpliv NO občin na načrtovanje notranjega revidiranja, čeprav je to najvišji organ nadzora javne porabe v občini, ki pri svojem sicer nepoklicnem delu lahko ugotovi morebitne pomanjkljivosti, ki bi jih lahko strokovno pregledali še notranji revizorji.

Z vprašanjem 7 iz anketnega vprašalnika sem preverjala, kateri organi v anketiranih občinah obravnavajo poročila notranjega revizorja. Ponujeni so bili naslednji odgovori: župan, nadzorni odbor, občinski svet, drugi. Anketiranci so lahko izbrali več možnih odgovorov. Rezultate prejetih odgovorov kaže Slika 15.

Slika 15: Kateri organi v vaši občini obravnavajo revizijska poročila notranjega revizorja?



Opomba: V skupini »zunanji izvajalec« predstavlja odgovor drugi direktorja občinske uprave, v skupini »skupna NRS občine« pa direktorja javnega zavoda.

Na vprašanje je skupaj odgovorilo 71 občin, in sicer 60 občin, ki so imele zunanjega izvajalca, 6, ki so imele lastno NRS, 3, vključene v skupno NRS več občin, ter 2, ki sta imeli skupno NRS občine in njenih javnih zavodov. Analiza rezultatov kaže, da so vsi župani (v skupini občin, ki imajo zunanjega izvajalca, pa skoraj vsi župani) seznanjeni z ugotovitvami notranjega revizorja. Poročilo notranjega revizorja obravnavajo NO v 68 % občin, ki imajo zunanjega izvajalca, in v 50 % občin, ki imajo organizirano skupno NRS občine in njenih javnih zavodov.

4.3.2 Značilnosti skupne notranjerevizijske službe primerjalno z drugimi oblikami organiziranja revizijske dejavnosti v občinah

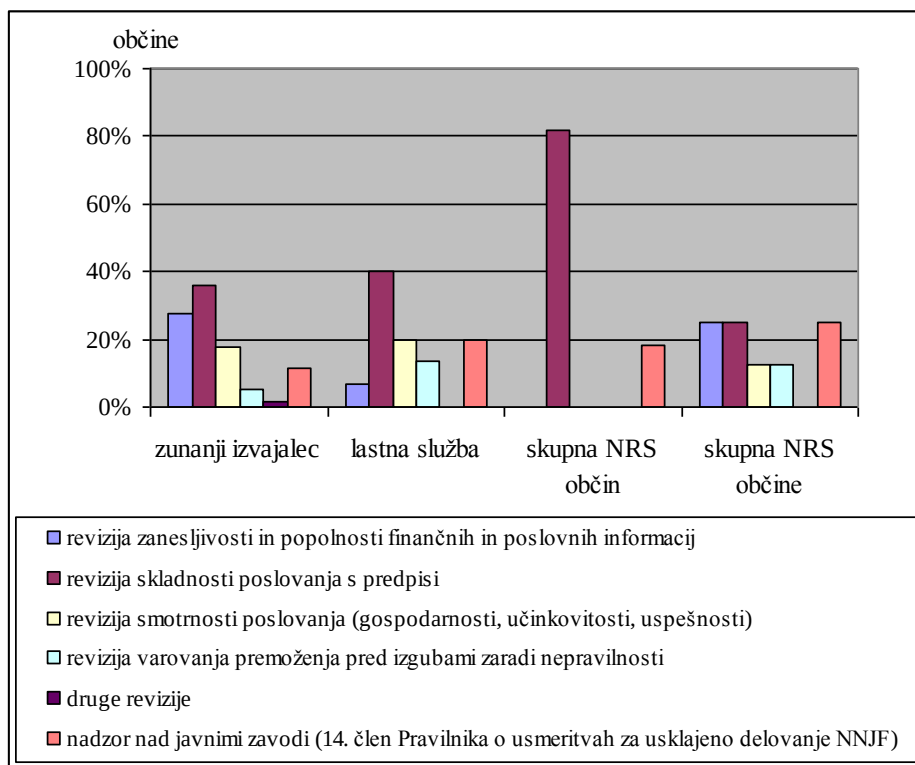
Namen raziskave je tudi preveriti hipotezo, da je skupno izvajanje NRS za več proračunskih uporabnikov najprimernejša oblika organiziranja notranjerevizijske dejavnosti na področju lokalne samouprave. V ta namen sem v poglavju 3 na podlagi proučitve domače in tuje literature različnih avtorjev analizirala prednosti in slabosti skupne revizijske službe primerjalno z drugimi oblikami revizijske dejavnosti (poglavje 3.3.2). Z raziskavo sem želela dodatno preveriti prednosti in slabosti skupne revizijske službe na podlagi primerjave z drugimi oblikami izvajanja revizijske dejavnosti v naslednjih elementih:

- vrste opravljenih notranjih revizij;
- področja poslovanja, ki so bila predmet notranje revizije;
- kadrovska zasedba revizijske skupine;
- neodvisnost notranjih revizorjev;
- število opravljenih revizijskih dni;
- strošek notranjerevizijske dejavnosti;
- zagotavljanje storitev svetovanja;

- preveritev izvajanja priporočil.

Vrste opravljenih notranjih revizij. Slika 16 kaže primerjavo posameznih organizacijskih oblik izvajanja notranje revizije glede pogostosti izvajanja različnih vrst revizij, in sicer so prikazani odstotki posameznih vrst revizij znotraj posamezne organizacijske oblike.

Slika 16: Vrste opravljenih notranjih revizij

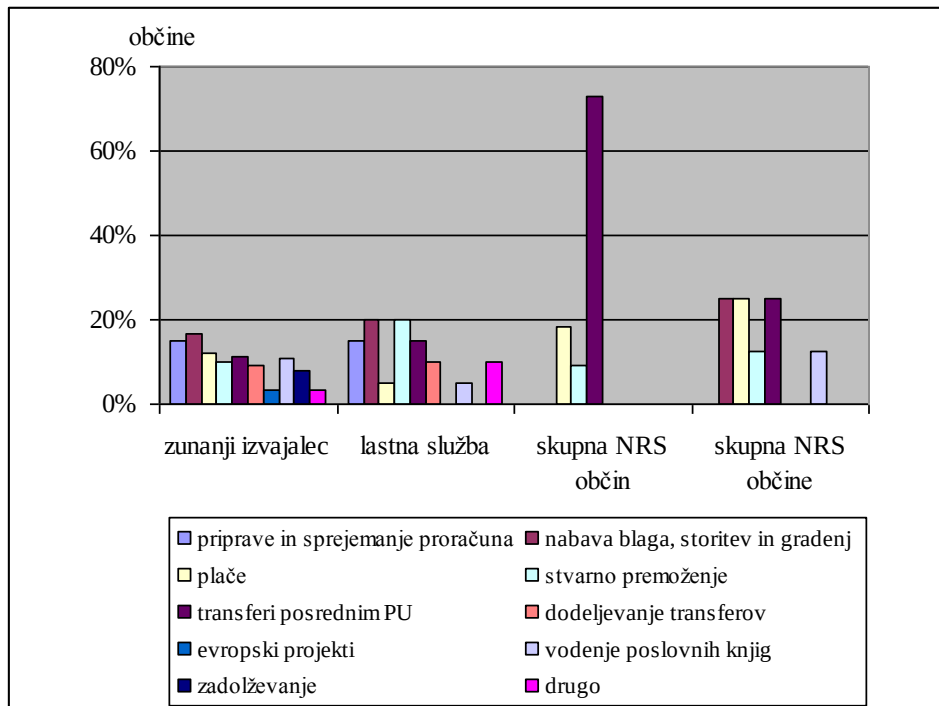


Na vprašanje 3 iz anketnega vprašalnika (vrste opravljenih notranjih revizij v letu 2009 oziroma v letu, ko je bila izvedena zadnja notranja revizija) je odgovorilo skupaj 77 občin, in sicer predstavljeni podatki v Sliki 16 zajemajo odgovore 60 občin, ki so imele zunanjega izvajalca, 6 z lastno službo, 9, vključenih v dve skupni NRS občin, ter 2, ki sta imeli organizirano skupno NRS občine in njenih javnih zavodov. Rezultati analize kažejo, da se skupne NRS več občin razlikujejo od ostalih oblik revizijske dejavnosti predvsem v večjem odstotku revizij skladnosti poslovanja s predpisi, medtem ko imajo ostale oblike revizijske dejavnosti bolj enakomerno zastopane vse vrste revizij. Ugotovitev lahko pojasnimo z dejstvom, da skupne NRS izvajajo prečne revizije, kar pomeni, da v istem obdobju opravijo več istovrstnih revizij pri različnih proračunskih uporabnikih (v letu 2009 so očitno izvajali revizije skladnosti poslovanja s predpisi). Dodatno pa je treba poudariti, da sta v analizi zajeti le dve skupni NRS, ki združujeta 9 občin. Ne glede na ugotovljeno razliko, lahko na podlagi analize pridobljenih odgovorov zaključim, da je v vseh organizacijskih oblikah najpogostejša revizija skladnosti poslovanja s predpisi. Razlog lahko iščemo v dejstvu, da je v javnem sektorju dovoljeno le tisto, kar je predpisano, zato je pri vseh proračunskih uporabnikih

močno prisotna potreba po odkrivanju in odpravi morebitnih odmikov od dovoljenega ravnanja.

Področja poslovanja, ki so bila predmet revidiranja. Slika 17 kaže primerjavo posameznih organizacijskih oblik izvajanja notranje revizije glede pogostosti revidiranja posameznih področij poslovanja občin. Prikazani so odstotki posameznih revidiranih področij poslovanja znotraj posamezne organizacijske oblike.

Slika 17: Revidirana področja poslovanja



Opomba: Med drugimi področji poslovanja so anketiranci izpostavili ravnanje z osebnimi podatki, preveritev letnega poročila, davek na dodano vrednost in blagajniško poslovanje.

Na vprašanje 4 iz anketnega vprašalnika (področja poslovanja, ki so bila predmet notranje revizije v letu 2009 oziroma v letu, ko je bila izvedena zadnja notranja revizija) je odgovorilo skupaj 77 občin, in sicer predstavljeni odgovori v Sliki 17 zajemajo odgovore 60 občin, ki so imele zunanjega izvajalca, 6 z lastno službo, 9, vključenih v skupno NRS občin, ter 2, ki sta imeli organizirano skupno NRS občine in njenih javnih zavodov. Rezultati analize kažejo, da so skupne NRS več občin v letu 2009 revidirale predvsem transfere posrednim proračunskim uporabnikom, področje plač in povračil stroškov zaposlenim ter ravnanje s stvarnim premoženjem občin. Pri ostalih oblikah revizijske dejavnosti ugotavljam bolj enakomerno revidiranje vseh področij poslovanja. Podobno kot pri analizi primerjave različnih vrst revizij lahko tudi pri analizi področij poslovanja ugotovljeno odstopanje pri skupnih NRS več občin pojasnim z dejstvom, da skupne službe običajno izvajajo prečne revizije, kar pomeni revidiranje enakih področij poslovanja pri vseh občinah, vključenih v skupno službo.

Anketa je pokazala, da je, ne glede na obliko izvajanja NRS, področje nabave blaga, storitev in gradenj eno izmed najbolj revidiranih področij. To je področje javnih naročil, ki je zaradi velike porabe proračunskih sredstev ena izmed najpomembnejših dejavnosti ter hkrati zelo občutljivo področje v občini, povezano z mnogimi tveganji in možnostmi za prevare (Lah, 2007, str. 48).

Kadrovska zasedba revizijske skupine. Zaposleni so najpomembnejši dejavnik v notranjerevizijski dejavnosti. Rošker (2004, str. 15) navaja, da za finančne organizacije velja okvirno napotilo 1 revizor na 50 do 100 zaposlenih, smiselno pa je zaposliti najmanj 2 izvajalca zaradi kontinuitete dela. Za lokalne skupnosti jasnega priporočila glede primerne števila izvajalcev ni.

Tabela 7 kaže povprečno kadrovsko zasedbo revizijske skupine v slovenskih občinah primerjalno glede na različne organizacijske oblike izvajanja notranje revizije. Povprečje za zunanje izvajalce je izračunano iz prejetih odgovorov 49 občin, ki so imele zunanjega izvajalca. Povprečje za lastne službe je izračunano iz prejetih podatkov 7 lastnih služb, povprečje za skupne NRS občin iz 2 služb in povprečje za skupne NRS občine iz 2 služb.

Tabela 7: Povprečna kadrovska zasedba revizijske skupine

Naziv	Zunanji izvajalec	Lastna služba	Skupna NRS občin	Skupna NRS občine
Državni notranji revizor	1,18	1,14	1	2
Državni revizor	0,24	-	-	-
Preizkušeni notranji revizor SIR	0,22	-	-	-
Ostali	0,74	0,14	0,5	2
Skupaj	2,39	1,28	1,5	4

Opomba: Zakon dopušča, da ima vodja revizijske skupine zunanjega izvajalca vsaj enega izmed naštetih nazivov v tabeli, medtem ko morajo imeti zaposleni notranji revizorji v javnem sektorju opravljen izpit za državnega notranjega revizorja.

Najmočnejšo revizijsko skupino imajo skupne NRS občine in njenih javnih zavodov (4 notranje revizorje). Glede na dejstvo, da skupni službi, ki sta vključeni v raziskavo, izvajata notranjo revizijo za več deset javnih zavodov, ocenjujem, da število zaposlenih notranjih revizorjev glede na obseg dela ni zadovoljivo.

Primerjava kaže, da so tako po številu kot po usposobljenosti notranjih revizorjev najšibkejše revizijske skupine lastnih služb (1,28 notranjega revizorja) in skupne NRS več občin (1,5 notranjega revizorja). Ugotovitev je delno v nasprotju s pričakovanji, saj naj bi skupne službe zaposlovale več notranjih revizorjev v primerjavi z lastno službo enega proračunskega uporabnika. Glede na kratek čas delovanja skupnih služb več občin (ena deluje 1 leto, druga pa 1,5 leta po stanju 31. 12. 2009) v primerjavi z lastnimi službami, ki v povprečju delujejo že 5,8 leta glede na stanje 31. 12. 2009, bi pričakovali, da se bosta skupni službi v prihodnosti kadrovsko okrepili. Iz od občin posredovanih podatkov pa je razbrati, da občine ne načrtujejo zaposlitve novih revizorjev, saj sta se obe anketirani skupni službi občin strinjali s trditvijo,

da sta število notranjih revizorjev v službi in njihova izkušnost primerna glede na potrebe službe (glej Tabela 8).

Na podlagi analize pridobljenih podatkov zaključujem, da imajo vse oblike izvajanja notranjega revidiranja slabo kadrovske zasedbe revizijskih skupin, najbolj pa so podhranjene revizijske skupine v lastnih in skupnih službah več občin, ki v povprečju zaposlujejo manj kot 2 zaposlena.

Neodvisnost notranjih revizorjev. Občine, ki imajo lastne ali skupne NRS, so odgovarjale na vprašanje 12 o organizacijskem položaju služb, s katerim se preverjala, komu je služba podrejena in odgovorna.

Glede na prejete odgovore so vse lastne službe (7 lastnih služb) neposredno podrejene in odgovorne županu, skupne službe več občin (2 službi) pa so podrejene županom občin ustanoviteljic. Iz tega lahko zaključim, da imajo vse proučevane službe zagotovljeno organizacijsko neodvisnost, kar je potreben pogoj za izvajanje notranje revizije brez predsodkov in pristranskosti.

Dodatno sem preverjala, kakšne podpore in spoštovanja so deležni zaposleni notranji revizorji v svoji organizaciji. Pri vprašanju 16 sem naštela nekaj trditev, h katerim so anketiranci podali svoje mnenje, v kolikšni meri držijo za njihovo občino (1 – trditev ne drži, 2 – trditev delno drži, 3 – trditev popolnoma drži). Odgovarjali so vodje NRS. Prejete odgovore sem proučevala po posameznih skupinah anketirancev, in sicer sem ločeno analizirala odgovore notranjih revizorjev v lastnih službah, skupnih NRS občine in njenih javnih zavodov ter skupnih NRS občin.

Tabela 8 kaže analizo odgovorov po posameznih proučevanih skupinah anketirancev. Ob upoštevanju dejstva, da je število analiziranih anketirancev majhno (7 lastnih služb, 2 skupni NRS občine in njenih javnih zavodov ter 2 skupni NRS občin), lahko iz primerjave rezultatov posameznih proučevanih skupin zaključim, da razlike v mnenjih notranjih revizorjev v proučevanih skupinah niso pomembne. Na splošno lahko povzamem, da notranji revizorji v vseh proučevanih skupinah ocenjujejo, da so neodvisni, da imajo neomejen dostop do vse poslovne dokumentacije in sestankov, da župan podpira njihovo delovanje ter da zaposleni upoštevajo njihova priporočila. Nižjo stopnjo strinjanja pa so anketiranci iz vseh proučevanih skupin izrazili trditvi, da se zagotavlja kakovosti dela njihovih služb v obliki rednega notranjega in zunanjega ocenjevanja.

Tabela 8: Ocena delovanja notranjerevizijskih služb (mnenja vodij NRS)

Trditve	Lastna služba			Skupna NRS občine			Skupna NRS občin		
	Trditev ne drži	Trditev delno drži	Trditev popolnoma drži	Trditev ne drži	Trditev delno drži	Trditev popolnoma drži	Trditev ne drži	Trditev delno drži	Trditev popolnoma drži
	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek	Število / odstotek
(Skupna) NRS ima neomejen dostop do poslovnih listin, dokumentacije in sestankov.	1 14 %	1 14 %	5 72 %	0 0 %	1 50 %	1 50 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %
(Skupna) NRS prejema vse informacije, ki so pomembne za njeno delovanje.	2 29 %	1 14 %	4 57 %	0 0 %	1 50 %	1 50 %	0 0 %	1 50 %	1 50 %
Število notranjih revizorjev v (skupni) NRS in njihova izkušnost sta primerna glede na potrebe.	1 14 %	5 72 %	1 14 %	0 0 %	1 50 %	1 50 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %
Pri komunikaciji z zaposlenimi v občini ni težav.	0 0 %	5 71 %	2 29 %	0 0 %	1 50 %	1 50 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %
Župan podpira delovanje (skupne) NRS in upošteva priporočila NRS.	0 0 %	2 29 %	5 71 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %
Zaposleni v občini upoštevajo priporočila (skupne) NRS.	0 0 %	6 86 %	1 14 %	0 0 %	1 50 %	1 50 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %
(Skupna) NRS dosledno spremlja izvajanje priporočil po opravljenih revizijah.	0 0 %	5 71 %	2 29 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %
Pri svojem delu so notranji revizorji neodvisni.	1 14 %	0 0 %	6 86 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %
Kakovost dela (skupne) NRS se redno ocenjuje (notranje ocenjevanje in zunanja ocenitev).	1 14 %	3 43 %	3 43 %	0 0 %	1 50 %	1 50 %	1 50 %	1 50 %	0 0 %

Število opravljenih revizijskih dni. Tabela 9 kaže povprečno število revizijskih dni, ki so jih opravili notranji revizorji za izvedbo notranje revizije v anketiranih občinah, primerjalno glede na različne organizacijske oblike izvajanja notranje revizije.

Tabela 9: Povprečno število opravljenih revizijskih dni

Obseg revizijskega dela	Zunanji izvajalec	Lastna služba	Skupna NRS občin
Število opravljenih revizijskih dni	17,2	248,3	66,1

Število opravljenih revizijskih dni pomeni, koliko delovnih dni enega revizorja so notranji revizorji porabili za izvedbo notranje revizije v občini, upoštevajoč tudi čas, porabljen za izvedbo nadzora nad njenimi javnimi zavodi po 14. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (2002), če so občine svoje notranje revizorje uporabile tudi za nadzor nad javnimi zavodi. To pomeni, če sta v revizijski skupini delala dva revizorja, potem sta v enem dnevu opravila dva delovna dneva.

Povprečno število opravljenih revizijskih dni za zunanje izvajalce je izračunano iz prejetih odgovorov 45 občin, ki so imele zunanjega izvajalca. Povprečje za lastne službe je izračunano iz pridobljenih podatkov 6 lastnih služb, povprečje za skupne NRS občin pa iz prejetih odgovorov 9 občin. Od sodelujočih občin, ki imajo skupne NRS občine in njenih javnih zavodov, podatkov o številu realiziranih delovnih dni nisem prejela.

Po pričakovanjih imajo občine, ki so vključene v skupne službe, na razpolago notranjega revizorja dlje časa (66,1 revizijskega dne) v primerjavi z občinami, ki najamejo zunanjega izvajalca notranjerevizijske storitve (17,2 revizijskega dne). Ob predpostavki, da daljša prisotnost notranjega revizorja in večji obseg notranjerevizijskih storitev zagotavljata bolj kakovostno notranje revidiranje, ugotavljam, da so z vidika kakovosti skupne službe primernejša oblika zagotavljanja notranje revizije v primerjavi z zunanjim izvajanjem. Predvsem to velja za tiste občine, ki glede na obseg poslovanja ne potrebujejo lastnega notranjega revizorja za polni delovni čas.

Strošek notranjerevizijske dejavnosti. Tabela 10 kaže povprečen strošek izvedbe notranje revizije v anketiranih občinah, primerjalno glede na različne oblike zagotavljanja notranjega revidiranja.

Tabela 10: Povprečen strošek izvedbe notranje revizije (v EUR)

Strošek	Zunanji izvajalec	Lastna služba	Skupna NRS občin
Strošek notranje revizije	4.321	49.182	10.006

Pri zunanjem izvajanju notranje revizije predstavlja strošek notranje revizije vrednost opravljene storitve brez davka na dodano vrednost, ki jo je občina plačala zunanjemu

izvajalcu. Strošek zajema tudi izvedbo nadzora nad javnimi zavodi po 14. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (2002), če ga je občina naročila in plačala zunanjemu izvajalcu. Povprečen strošek zunanjega izvajanja notranje revizije (4.321 EUR) je izračunan iz prejetih odgovorov 51 občin, ki so imele zunanjega izvajalca.

Strošek notranje revizije za lastne službe predstavlja realizirane odhodke te službe v letu 2009. Povprečen strošek notranje revizije za lastne službe (49.182 EUR) je izračunan iz prejetih odgovorov 5 lastnih služb.

Pri skupni NRS več občin predstavlja strošek notranje revizije delež realiziranih odhodkov skupne službe, ki bremeni posamezno občino, ki je vključena v skupno službo, brez upoštevanja dotacij iz državnega proračuna za skupno izvajanje notranjerevizijske dejavnosti. Povprečen strošek notranje revizije skupne službe (10.006 EUR) je izračunan iz odgovorov 9 občin, ki so sodelovale v anketi. Iz dejstva, da vse občine iz ankete za skupno izvajanje notranjerevizijske dejavnosti uveljavljajo dotacijo iz državnega proračuna v višini 50 % realiziranih stroškov delovanja službe za proučevano leto, sklepam, da je dejanski povprečni strošek notranje revizije za občino, vključeno v medobčinsko skupno službo, nižji, to pomeni okoli 5.000 EUR.

Na podlagi analize pridobljenih podatkov ugotavljam, da je povprečen strošek notranje revizije za skupne službe bistveno nižji od stroškov delovanja lastnih služb, ob upoštevanju sofinanciranja iz državnega proračuna pa je primerljiv s stroški zunanjega izvajanja notranjerevizijske storitve. Strošek notranje revizije glede na obseg opravljenih revizijskih ur pa kaže, da je cena notranjerevizijske storitve bistveno nižja v skupnih službah v primerjavi z zunanjim izvajanjem. Povedano drugače, občine, ki skupaj izvajajo notranjerevizijsko dejavnost, dobijo večji obseg revizijskih storitev in posledično višjo kakovost za dane stroške v primerjavi z občinami, ki oddajajo notranjo revizijo v zunanje izvajanje.

Zagotavljanje storitev svetovanja. Različne organizacijske oblike izvajanja notranje revizije sem primerjala tudi z vidika zagotavljanja storitev svetovanja glede obvladovanja tveganj. Predpostavljala sem, da je svetovanje v lastnih in skupnih službah bolj prisotno, saj so notranji revizorji stalno na razpolago in bolje poznajo poslovanje proračunskega uporabnika, medtem ko sem pri zunanjih izvajalcih pričakovala, da svetovanja običajno ne izvajajo.

V ta namen je bil občinam, ki so imele zunanjega izvajalca, namenjeno vprašanje 26 anketnega vprašalnika (Ali je notranja revizija vključevala tudi storitve svetovanja v skladu s tretjim odstavkom 100. člena ZJF?). Analiza odgovorov je pokazala, da je od skupaj 55 občin, ki so imele zunanjega izvajalca in ki so odgovorile na to vprašanje, kar 49 občin (89 %) na vprašanje odgovorilo pritrdilno, da je notranja revizija vključevala tudi svetovanje, medtem ko je 6 občin (11 %) odgovorilo, da notranja revizija ni vključevala svetovanja v skladu s tretjim odstavkom 100. člena ZJF.

Pri občinah, ki so notranjo revizijo zagotavljale z lastnimi ali skupnimi službami, sem z vprašanjem 17 (prikaz porabe časa notranjih revizorjev po posameznih aktivnostih) preverila, kakšen delež svojega časa notranji revizorji namenijo svetovanju. Na podlagi analize pridobljenih podatkov 7 lastnih in 2 skupnih služb ugotavljam, da notranji revizorji približno 17 % svojega časa namenijo svetovanju. Med lastnimi in skupnimi službami ni bilo pomembnih razlik glede porabe časa za svetovanje.

Pridobljeni podatki sicer med seboj niso primerljivi, vendar vseeno lahko zaključim, da svetovanje predstavlja pomemben del notranjega revidiranja, ne glede na obliko zagotavljanja notranjega revidiranja, kar kaže na vedno višje zahteve predstojnikov občin po dodani vrednosti notranje revizije.

Preveritev izvajanja priporočil. Glede preveritve izvajanja priporočil po opravljenih revizijah sem predpostavljala, da notranji revizorji v lastnih in skupnih službah lažje in dosledneje preverjajo izvajanja priporočil, medtem ko je preverjanje izvajanja priporočil pri občinah, ki najemajo zunanje izvajalce, lahko problematično, saj revizorji po opravljeni reviziji zapustijo proračunskega uporabnika.

Z anketnim vprašalnikom sem preverila tudi izvajanje priporočil. V ta namen je bil občinam, ki so imele zunanjega izvajalca notranje revizije, namenjeno vprašanje 25 (Ali je zunanji izvajalec po opravljeni notranji reviziji spremljal in preveril izvajanje priporočil?). Od skupaj 55 sodelujočih občin jih je 37 (67 %) odgovorilo pritrdilno, 18 (33 %) pa negativno, da notranji revizorji niso preverili izvajanja priporočil.

Pri občinah, ki so notranjo revizijo zagotavljale z lastno ali skupno službo, sem z vprašanjem 16 preverila, kako dosledno notranji revizorji spremljajo izvajanje priporočil po opravljeni reviziji. V vprašanju je bila postavljena trditev »(Skupna) NRS dosledno spremlja izvajanja priporočil po opravljenih revizijah«, h kateri so anketiranci podali svoje mnenje, v kolikšni meri drži za njihovo občino (1 – trditev ne drži, 2 – trditev delno drži, 3 – trditev popolnoma drži). Na podlagi analize pridobljenih odgovorov 7 lastnih služb, 2 skupnih NRS občine in javnih zavodov ter 2 skupnih NRS občin ocenjujem, da se izvajanje priporočil notranjih revizorjev po opravljeni reviziji večinoma spremlja in preverja dosledno. Rezultati odgovorov so predstavljeni v Tabeli 8.

Čeprav pridobljeni podatki glede preverjanja priporočil med posameznimi oblikami zagotavljanja notranje revizije med seboj niso primerljivi, lahko zaključim, da je preverjanje izvajanja priporočil doslednejše v primeru lastnih ali skupnih služb.

4.4 Glavne ugotovitve in predlogi za izboljšanje

Namen magistrskega dela je na podlagi rezultatov raziskave argumentirano potrditi ali zavrniti uvodoma postavljeni hipotezi. Za namen potrditve postavljenih hipotez v zaključku povzemam in dodatno pojasnjujem ugotovitve iz raziskave.

Hipoteza 1: Vodstva občin se pri izvedbi notranje revizije obnašajo stroškovno racionalno, tako da imajo le večje občine vzpostavljene lastne NRS, ostale pa najemajo zunanje izvajalce notranjega revidiranja.

Z anketnim vprašalnikom sem preverila trenutno stanje izvajanja notranjega revidiranja v slovenskih občinah tako glede zagotavljanja notranje revizije kot tudi glede načina izvajanja.

Glede na dejstvo, da je notranje revidiranje zakonsko obvezna dejavnost v javnem sektorju in velja za vse lokalne skupnosti, me je delno presenetila ugotovitev, da kar 27 % v anketi sodelujočih občin v letu 2009 ni zadostilo tej zakonski obvezi, od tega kar 12 % anketiranih občin notranje revizije ni imelo nikoli (glej poglavje 4.3.1). Analiza je pokazala, da se notranja revizija najslabše izvaja v malih občinah, katerih letni proračun znaša manj kot 2.086 tisoč EUR in ki so dolžne notranjo revizijo zagotavljati enkrat v treh letih, najbolj urejeno pa se izvaja v velikih občinah, katerih letni proračun presega 20 mio EUR. Med navedenimi razlogi, zakaj občine ne zagotavljajo notranje revizije, ni opravičljivih razlogov. Največkrat pa sem iz podanih odgovorov razbrala, da predstavniki občin ne razumejo pomena notranjega revidiranja ali pa jim predstavlja zgolj strošek brez dodane vrednosti za proračunskega uporabnika.

Raziskava je potrdila hipotezo o organiziranosti notranjerevizijske dejavnosti v slovenskih občinah. Najpogostejši način zagotavljanja notranjega revidiranja je najem zunanjega izvajalca. Po podatkih izvedene raziskave je kar 77 % sodelujočih občin, ki izvajajo notranjo revizijo, imelo zunanjega izvajalca. Najem zunanjega izvajalca je najpogostejši način zagotavljanja notranjega revidiranja v vseh občinah, razen v največjih slovenskih občinah, katerih letni proračun presega 20 mio EUR, kjer se notranja revizija izvaja predvsem v lastnih službah. Po podatkih raziskave je imelo v letu 2009 lastno NRS 9 % anketiranih občin. V zadnjih letih se je začel proces povezovanja slovenskih občin v skupne NRS. Do konca leta 2009 je bilo ustanovljenih 5 skupnih služb več občin, v katere se je povezalo skupaj 27 občin. Pri tem pa je treba povedati, da sta bili v letu 2009 dejavni le dve skupni službi več občin, ki sta notranjo revizijo za leto 2009 opravili za 9 občin, kar predstavlja 11 % anketiranih občin. Pri proučevanju skupnih služb sem prišla do ugotovitve, da se skupne službe več občin običajno razvijejo iz posamezne lastne službe večje občine, h kateri pristopijo sosednje manjše občine.

Rezultati izvedene raziskave so potrdili predpostavko, da se občine pri izbiri načina zagotavljanja notranjega revidiranja obnašajo stroškovno racionalno. To potrjuje tako dejstvo, da imajo lastnega revizorja predvsem velike občine, kot tudi analiza odgovorov

sodelujočih občin na vprašanja iz ankete. Med glavnimi razlogi, zakaj se občine odločajo za zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev, so se občine, ki imajo zunanje izvajalce, poleg ostalih razlogov relativno visoko strinjale z razlogom, da je zunanje izvajanje cenejše v primerjavi z ostalimi oblikami zagotavljanja notranjega revidiranja. Med razlogi, zakaj se občine ne odločajo za skupne službe, so občine, ki niso izrazile namere po povezovanju v bližnji prihodnosti, vzrok za slabo povezovanje pripisale predvsem cenejšemu zunanjemu izvajanju notranjerevizijskih storitev, temu pa sledita vzroka, da razmerje med koristmi in stroški skupnih služb ni enako za vse občine ustanoviteljice ter da so postopki ustanavljanja skupne službe dolgotrajni.

Hipoteza 2: Izvajanje skupne NRS (za več proračunskih uporabnikov) predstavlja najprimernejšo obliko organiziranja notranjerevizijske dejavnosti na področju lokalne samouprave, saj zagotavlja bolj kakovostno notranjerevizijsko storitev v primerjavi z najemanjem zunanjih izvajalcev in cenejšo obliko izvajanja te storitve v primerjavi z lastnimi NRS.

Za preveritev hipoteze 2 sem analizirala prednosti in pomanjkljivosti skupne revizijske službe primerjalno z drugimi oblikami revizijske dejavnosti v občinah. V poglavju 3 sem podrobno predstavila vse možne oblike zagotavljanja notranjega revidiranja ter na podlagi proučitve domače in tuje literature različnih avtorjev analizirala prednosti in slabosti posameznih oblik.

Načeloma lahko trdimo, da skupna služba ohranja vse prednosti, ki jih ima lastna služba. Med glavnimi prednostmi lastne službe (velja tudi za skupne službe) izpostavljam stalno prisotnost in kontinuirano delo notranjega revizorja, možnost sprotnega svetovanja, lažje prilagajanje programa dela potrebam proračunskega uporabnika in možnost doslednega preverjanja izvajanja priporočil v primerjavi z zunanjim izvajanjem. V primerjavi z lastnimi službami pa imajo skupne službe dodatne prednosti, med katerimi izpostavljam nižje stroške delovanja skupne službe zaradi prihrankov, ki nastanejo pri izvajanju prečnih revizij v različnih proračunskih uporabnikih, ter zaradi delitve splošnih stroškov skupne službe med več proračunskih uporabnikov. Dodatne finančne prihranke pa prinaša državna dotacija, do katere so upravičene občine, ki skupno izvajajo notranjerevizijsko dejavnost. Na podlagi proučitve domače in tuje literature ter analiziranja prednosti in slabosti posameznih oblik lahko zaključim, da je skupno izvajanje notranjega revidiranja najprimernejša oblika na področju lokalne samouprave.

Z raziskavo sem želela dodatno preveriti prednosti in slabosti skupne revizijske službe primerjalno z drugimi oblikami zagotavljanja notranjega revidiranja na področju lokalne samouprave. V poglavju 4.3.2 sem primerjalno analizirala značilnosti posameznih oblik, poudarek pa je bil dan primerjavi značilnosti, ki zagotavljajo kakovost notranje revizije, in primerjavi stroškov izvedbe notranje revizije.

Dodana vrednost notranjerevizijske dejavnosti in kakovost opravljene storitve sta v praksi težko merljivi. Dodana vrednost se lahko izkazuje na več načinov, izpostavljam nekatere:

- z višjo kakovostjo poslovanja in zmanjševanjem števila napak;
- s preprečevanjem in odkrivanjem zlorab;
- z večjo transparentnostjo poslovanja;
- z racionalizacijo vseh stroškov poslovanja;
- s povečanjem ugleda in zaupanja v proračunskega uporabnika;
- s konkretnimi prihranki zaradi ugotovljenih nepravilnosti in izvajanja predlaganih priporočil.

Tudi merila, po katerih se lahko presoja kakovost dela NRS, so različna. Navajam tista, ki se v praksi uporabljajo največkrat:

- upoštevanje standardov notranjega revidiranja, kodeksa etičnih načel, zakonodaje in ostalih predpisov s področja notranjega revidiranja;
- primerno utemeljene in z zadostnimi dokazi podprte ugotovitve notranjih revizorjev;
- objektivna, popolna, točna in pravočasna poročila;
- odstotek izvedenih priporočil glede na predlagana priporočila;
- vrednost merljivih prihrankov zaradi ugotovljenih nepravilnosti in izvajanja predlaganih priporočil;
- odstotek realizacije letnega programa dela;
- izidi zunanjega in notranjega ocenjevanja.

Zaradi težavnosti merjenja kakovosti notranje revizije je bila v raziskavi omejena tudi primerjava kakovosti revizijskih storitev med posameznimi oblikami. V kontekstu kakovosti sem se zato osredotočila na primerjavo kadrovske zasedbe revizijske skupine, neodvisnosti notranjih revizorjev, obsega opravljenih revizijskih dni, izvajanja storitev svetovanja in preverjanja izvajanja priporočil.

Na podlagi analize pridobljenih podatkov ugotavljam, da se skupne službe pomembno ne razlikujejo od ostalih organizacijskih oblik v naslednjih proučevanih elementih:

- **Kadrovska zasedba revizijske skupine**, ki je opravila notranjo revizijo, je bila relativno skromna v vseh oblikah izvajanja notranjega revidiranja (glej Tabelo 7).
- **Organizacijska neodvisnost notranjih revizorjev** (neposredna podrejenost predstojnikom občin) je bila zagotovljena v vseh službah. Pomembnih razlik v neodvisnosti notranjih revizorjev, spoštovanju ter upoštevanju priporočil predstojnika in ostalih zaposlenih ni bilo zaznati med različnimi organizacijskimi oblikami.
- **Storitve svetovanja** so pomemben sestavni del notranje revizije v vseh oblikah, kar je posledica vedno višjih zahtev predstojnikov občin po dodani vrednosti notranje revizije.

Skupno izvajanje notranjega revidiranja pa se je pomembno razlikovalo od ostalih organizacijskih oblik v naslednjih proučevanih elementih:

- **Preverjanje izvajanja predlaganih priporočil** notranjih revizorjev je bolj sistematično urejeno v lastnih in skupnih službah, kjer stalna prisotnost notranjih revizorjev omogoča sprotno in dosledno spremljanje in preverjanje izvajanja priporočil, medtem ko je v občinah z zunanjim izvajanjem notranjega revidiranja preverjanje izvajanja priporočil deloma omejeno (33 % anketiranih občin, ki so imele zunanjega izvajalca, je odgovorilo, da njihov izvajalec ni preveril izvajanja priporočil po opravljeni reviziji).
- **Obseg opravljenih storitev (število revizijskih dni)** za proračunskega uporabnika je bil pričakovano največji v občinah z lastno službo (v povprečju 248,3 delovnega dne), sledijo skupne službe več občin (v povprečju 66,1 delovnega dne), najmanjši obseg storitev pa so opravili zunanji izvajalci (v povprečju 17,2 delovnega dne).

Ob predpostavki, da daljša prisotnost notranjega revizorja in večji obseg notranjerevizijskih storitev zagotavljata bolj kakovostno storitev, lahko povzamem, da je skupno izvajanje notranjega revidiranja primernejša oblika od zunanjega izvajanja notranjerevizijskih storitev. To velja predvsem za tiste proračunske uporabnike, ki zaradi manjšega obsega in boljše preglednosti poslovanja ne potrebujejo lastnega notranjega revizorja za polni delovni čas. S to ugotovitvijo potrdim hipotezo 2 v delu, ki pravi, da skupno izvajanje notranje revizije zagotavlja bolj kakovostno storitev v primerjavi z najemom zunanjega izvajalca.

Primerjava stroškov notranje revizije na prvi pogled kaže, da je zunanje izvajanje notranjerevizijske storitve daleč najcenejša oblika izvajanja notranjega revidiranja (glej Tabelo 10). Če v analizi upoštevam finančno dotacijo iz državnega proračuna za financiranje nalog notranjega revidiranja v višini 50 % realiziranih stroškov delovanja skupne službe za proučevano leto, ugotovim, da je povprečni strošek notranje revizije za skupne službe več občin primerljiv s stroški zunanjega izvajanja. (Do finančne dotacije iz državnega proračuna so upravičene le občine, ki se odločijo za skupno izvajanje notranjerevizijske dejavnosti.) Če v analizi upoštevam tudi obseg opravljenega dela za dani denar, ugotovim, da je cena notranjerevizijske storitve na enoto revizijske ure najnižja pri skupni službi več občin. Na ta način nisem dokazala samo tega, da je skupno izvajanje notranje revizije za več občin cenejše v primerjavi s stroški delovanja lastne službe, kot sem trdila v hipotezi 2, temveč tudi to, da je skupno izvajanje notranjega revidiranja za več občin v povprečju cenejše tudi od zunanjega izvajanja notranjega revidiranja. Skupne službe občine in njenih posrednih proračunskih uporabnikov sicer niso upravičene do državnih sredstev za financiranje nalog notranjega revidiranja, vendar tudi zanje lahko z veliko verjetnostjo trdim, da so cenejša oblika izvajanja notranjega revidiranja v primerjavi z lastnimi službami predvsem zaradi finančnih prihrankov, ki jih prinaša skupno izvajanje notranje revizije.

Sklepna ugotovitev na podlagi teoretične analize prednosti in slabosti skupnega izvajanja notranje revizije primerjalno z drugimi oblikami zagotavljanja notranjerevizijske dejavnosti in na podlagi ugotovitev iz izvedene raziskave v celoti potrjuje hipotezo 2, da je izvajanje

skupne NRS za več proračunskih uporabnikov najprimernejša oblika organiziranja notranjerevizijske službe na področju lokalne samouprave, saj zagotavlja bolj kakovostno notranjerevizijsko storitev v primerjavi z najemom zunanjega izvajalca in cenejšo obliko izvajanja te storitve v primerjavi z lastnimi notranjerevizijskimi službami.

Predlogi za izboljšanje:

- **Ozaveščanje predstojnikov in vodstev lokalnih skupnosti o pomenu NNJF** – Izvedena anketa je pokazala, da kljub zakonski obveznosti obstaja relativno velik odstotek občin, ki ne zagotavljajo notranjega revidiranja ali pa ga izvajajo neredno. Iz te ugotovitve lahko sklepam, da tudi ostali elementi NNJF (finančno poslovanje in notranje kontrole) niso ustrezno vzpostavljeni. Poudarjanje odgovornosti predstojnikov se je začelo z izjavo o oceni NNJF, s katero župan izjavi, da prevzema odgovornost za ustrezno delovanje notranjega nadzora v proračunskem uporabniku, vendar ga je treba nadgraditi z organiziranjem ustreznih izobraževanj o pomenu notranjega nadzora in obvladovanju tveganj. Smiselno bi bilo povečati tudi nadzor nad izvajanjem notranjega nadzora, saj zakon določa, da je neorganiziranje finančnega nadzora lažja kršitev, za katero se z denarno kaznijo kaznuje odgovorna oseba proračunskega uporabnika (108. člen ZJF). UNP tovrstnih nadzorov do sedaj ni izvajal.
- **Okrepitev vloge UNP, centralnega organa za usklajevanje in preverjanje NNJF** – UNP bi moral aktivneje sodelovati z vsemi notranjimi revizorji na terenu, tako da bi jim zagotavljal vso potrebno strokovno podporo ter spremljal in nadziral njihovo kakovost dela. Strokovno sodelovanje in nadzor nad njihovim delom pa bi moral vzpostaviti tudi pri zunanjih izvajalcih notranjega revidiranja v javnem sektorju. UNP naj bi v skladu z zakonodajo izvajal tudi posamezne notranje revizije pri proračunskih uporabnikih, vendar zaradi kadrovske stiske notranjih revizij v praksi ne izvaja.
- **Ozaveščanje vodstev lokalnih skupnosti o prednostih skupnega izvajanja notranjega revidiranja** – UNP bi moral poskrbeti za prenos dobrih praks glede skupnega izvajanja notranjega revidiranja za več občin ali občine in njenih posrednih proračunskih uporabnikov.

SKLEP

Nadziranje porabe sredstev javnih financ v najširšem pomenu je vedno bolj pomembno. Razlogov je več in se med seboj prepletajo. Eden izmed njih je vedno močnejša zahteva javnosti po učinkoviti, uspešni in pregledni porabi proračunskih sredstev. Drugi je vedno bolj kompleksno poslovno okolje, ki se stalno spreminja in povzroča vedno večja tveganja v poslovanju, kar zahteva stalno nadziranje s ciljem doseči zastavljene cilje. Ne nazadnje pomen nadziranja v javnem sektorju daje tudi veljavna zakonodaja.

Notranje revidiranje je po ZJF poleg finančnega poslovanja in notranjih kontrol obvezna sestavina NNJF. Zakonodaja obvezuje vse proračunske uporabnike, da vzpostavijo, nadzirajo

in stalno izboljšujejo NNJF. Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno vrednotenje izpostavljenosti tveganjem in daje poslovodstvu zagotovilo, ali organizacija obvladuje tveganja na še sprejemljivi ravni. Poleg nadzorne vloge ima notranja revizija tudi svetovalno vlogo v zvezi z izboljšanjem postopkov obvladovanja tveganj, ki v zadnjem času pridobiva pomen. Notranje revidiranje lahko izvajajo le za to usposobljeni strokovnjaki (notranji revizorji) v skladu z zakonodajo, sprejetimi standardi notranjega revidiranja in kodeksom poklicne etike. Izvajanje notranjega revidiranja lahko lokalne skupnosti zagotovijo z lastnimi notranjimi revizorji, zaposlenimi v lastni NRS ali skupni NRS več proračunskih uporabnikov, ali pooblaščenimi zunanjimi izvajalci na podlagi pogodbe o izvajanju notranjerevizijskih storitev.

Na podlagi rezultatov izvedene ankete med slovenskimi občinami ugotavljam, da se je v obdobju od sprejetja Strategije razvoja notranjega nadzora javnih financ leta 2005 pokritost funkcije notranjega revidiranja v slovenskih občinah izboljšala, čeprav še vedno ne pokriva vseh občin. Po podatkih iz ankete je v letu 2009 zakonsko obveznost glede izvedbe notranje revizije zagotovilo 73 % anketiranih občin, medtem ko je 27 % anketiranih občin v letu 2009 ni zagotovilo, od tega je 12 % anketiranih občin ni imelo nikoli. Anketa je pokazala, da je izvajanje notranje revizije najbolj urejeno v velikih občinah, najslabše pa se izvaja v malih občinah, čeprav slednjim zakonodaja predpisuje izvajanje notranje revizije vsaj enkrat v treh letih.

Glede organizacijske oblike izvajanja notranje revizije je anketa potrdila uvodoma postavljeno hipotezo o načinu izvajanja notranje revizije. Na podlagi rezultatov ankete izhaja, da največ slovenskih občin zagotavlja notranjo revizijo z najemom zunanjega izvajalca. 77 % anketiranih občin, ki zagotavljajo notranjo revizijo, je le-to izvedlo s pomočjo zunanjega izvajalca, 9 % anketiranih občin ima lastno NRS, 11 % občin je vključenih v skupne NRS več občin, 3 % anketiranih občin ima organizirano skupno NRS občine in njenih javnih zavodov. Način zagotavljanja notranje revizije je odvisen tudi od velikosti občine. Lastna NRS je domena predvsem velikih občin, medtem ko se v skupne NRS več občin vključujejo predvsem srednje občine. Skupni NRS občine in njenih javnih zavodov pa imata dve največji slovenski občini.

Iz rezultatov ankete sledi, da med občinami ni velikega interesa za skupno izvajanje funkcije notranjega revidiranja, saj je le 15 % anketiranih občin, med katerimi prevladujejo predvsem srednje velike občine, izrazilo interes za povezovanje v bližnji prihodnosti. Občine, ki nasprotujejo povezovanju notranjerevizijske funkcije, so kot glavni razlog za to navedle, da je zunanje izvajanje notranjega revidiranja cenejše v primerjavi s skupno službo.

S poglobljeno analizo značilnosti skupne službe več proračunskih uporabnikov (skupne NRS občin in skupne NRS občine) primerjalno z ostalimi oblikami zagotavljanja notranje revizije se je izkazalo, da skupne službe združujejo tako prednosti lastnih služb kot tudi prednosti zunanjega izvajanja notranje revizije. Skupna NRS več občin je najprimernejša oblika izvajanja notranje revizije predvsem v srednjih in malih občinah. Zanje namreč velja, da se

zaradi manjšega obsega in boljše preglednosti poslovanja hitreje odzivajo na spremembe v okolju, kar pomeni, da ne potrebujejo lastnega notranjega revizorja za polni delovni čas. Stalna prisotnost notranjega revizorja v skupni službi pa jim vseeno omogoča stalno preverjanje delovanja učinkovitosti notranjih kontrol in sprotnega svetovanja. Tudi z vidika stroškov delovanja skupne službe je primerjalna analiza pokazala, da je zaradi državnega subvencioniranja skupnega izvajanja notranjega revidiranja za več občin skupna služba cenejša v primerjavi z lastno službo in primerljiva s stroški zunanega izvajanja notranjerevizijske storitve. Skupna NRS občine in njenih posrednih proračunskih uporabnikov pa je primerna oblika izvajanja notranje revizije predvsem za večje občine, ki morajo izvajati nadzor nad delovanjem večjega števila javnih zavodov in javnih podjetij.

Glede na dejstvo, da notranje revidiranje ni zagotovljeno v vseh občinah, in glede na majhno pojavnost skupnih služb, ki so se skozi vsebino magistrskega dela pokazale kot najprimernejša oblika izvajanja notranjega revidiranja v slovenskih občinah, ugotavljam, da bi bilo treba povečati aktivnosti glede ozaveščanja predstojnikov in vodstev občin glede pomena notranjega revidiranja in NNJF nasploh, okrepiti vlogo UNP pri zagotavljanju strokovne podpore NRS in pri izvajanju nadzorne vloge nad njihovim delovanjem ter pospešiti prenos dobrih praks glede skupnega izvajanja notranjega revidiranja za več proračunskih uporabnikov.

LITERATURA IN VIRI

1. Allen, R., & Tommasi, D. (2001). *Managing Public Expenditure – A Reference Book for Transition Countries*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.
2. Bauman Podojsteršek, M., & Pogačar, B. (2006). Svetovalna vloga notranjega revizorja. *Zbornik referatov 8. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 161–178). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
3. Bauman Podojsteršek, M., & Zafred, J. I. (2008). Zanesljivost računovodskih izkazov kot cilj delovanja notranjih kontrol. *Zbornik referatov 10. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 1531–72). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
4. Barr, R. H., & Chang, S. Y. (1993). Outsourcing internal audits: A boon or bane. *Managerial Auditing Journal*, 8(1), 14–17.
5. Bitenc, M. (2001). Pomen in vloga notranje revizije za obvladovanje javnih financ. *Zbornik referatov 3. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 105–114). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
6. Bergmann, A. (2009). *Public Sector Financial Management*. Harlow: Prentice Hall Financial Times.
7. Chambers, A. (2006). *Effective internal auditing*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
8. Chambers, A. (2007). *Notranja kontrola – oblikovanje in ocenjevanje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
9. Cukon Mavec, N. (2007). Pristojnosti in odgovornosti notranjih revizorjev pri revidiranju javnih sredstev. *Zbornik referatov 9. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 147–159). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
10. Debeljak, I. (2001). Zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev. *Revizor*, XII(5–6/01), 7–18.
11. De Koning, R. (2007). *PIFC: public internal financial control: a European Commission initiative to build new structures of public internal control in applicant and third-party countries*. Sint Katharina Lombeek: de Koning.
12. Del Vecchio, S. C., & Clinton, B. D. (2003). Cosourcing and other alternatives in acquiring internal auditing services. *Internal Auditing*, 18(3), 33–39.
13. Douglas, P. P. (1995). *Governmental and Nonprofit Accounting – Theory and Practice* (2nd ed.). Fort Worth: The Dryden Press.
14. Drofenik, P., & Kosmač, H. (2008). Združenje bo za zainteresirane članice opravljalo storitev notranje revizije. *Glas občin*, 3, 8–10.
15. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje* (1. izdaja). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

16. Korpič Horvat, E. (2005). *Revizija poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Delovno gradivo za specialistični študij računovodstvo, revizija in davčno svetovanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
17. Krese, S. (2010). Skupna notranje revizijska služba občin. *Zbornik III. posveta »Delovanje skupnih občinskih uprav v Sloveniji«* (str. 77–82). Ptuj: Služba Vlade RS za lokalno samoupravo in regionalno politiko.
18. Lah, M. (2005). Sistem notranjega nadzora javnih financ v občini. *Revizor*, XVI(11–12/05), 35–48.
19. Lah, M. (2006). Smernice za delo notranjega revizorja v občini. *Revizor*, XVII(6–7/06), 7–24.
20. Lah, M. (2007). Načrtovanje notranje revizije javnih naročil v občini. *Revizor*, XVIII(7–8/07), 37–53.
21. Lesjak, M. (2004). Razvoj notranjega nadzora javnih financ na stopnji približevanja Republike Slovenije Evropski uniji in vključitvi vanjo. *Revizor*, XV(11/04), 7–34.
22. Lesjak, M. (2010). Upravljanje tveganj v proračunskih uporabnikih. *Revizor*, XXI(1/10), 18–42.
23. Martin, C. L., & Lavine, M. K. (2000, februar). The outsourcing the internal audit function. *CPA Journal*. Najdeno 10. julija 2010 na spletnem naslovu http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5346/is_200002/ai_n21452359/?tag=content;col1
24. Milatovič, J. (2003). *Zahteve Evropske unije za ureditev notranjega nadzora. Gradivo z izobraževanja za pridobitev naziva državni notranji revizor*. Ljubljana: Center za razvoj financ.
25. Ministrstvo za finance RS, Urad RS za nadzor proračuna. (2003). *Usmeritve za državno notranje revidiranje*. Najdeno 20. februarja 2010 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/si/notranji_nadzor/
26. Ministrstvo za finance RS, Urad RS za nadzor proračuna. (2004). *Usmeritve za notranje kontrole*. Najdeno 20. februarja 2010 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/si/notranji_nadzor/
27. Ministrstvo za finance RS, Urad RS za nadzor proračuna. (2009). *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2008*. Najdeno 27. aprila 2010 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/si/notranji_nadzor/letna_porocila/
28. Pickett, K. H. S.(2003). *The internal auditing handbook* (2nd ed.). Hoboken: Wiley.
29. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor. *Uradni list RS* št. 83/2007.
30. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. *Uradni list RS* št. 72/2002.
31. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2005). *Zbirno poročilo o delovanju nadzornih odborov dvajsetih občin v letih 2003 in 2004*. Najdeno 27. aprila 2010 na spletnem naslovu <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/CB8480D913ED5FC2C125717F0048745E>

32. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2010). *Letno poročilo 2009*. Najdeno 19. maja 2010 na spletnem naslovu <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K86546B35F636AAC1C1257155004B3D11>
33. Ribič, M. (2008). Ravnanje s tveganji v lokalni skupnosti. *Zbornik referatov 11. letne konference notranjih revizorjev* (str. 49–64). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
34. Rošker, M. (2004). Model notranjega revidiranja v malih notranjerevizijskih organizacijskih enotah. *Revizor*, XV(10/04), 7–33.
35. Rošker, M. (2005). Prednosti in posebnosti male notranjerevizijske organizacijske enote. *Revizor*, XVI(11–12/05), 20–34.
36. Slovenske občine. (b.l.) V *Wikipedia prosta enciklopedija*. Najdeno 22. oktobra 2010 na spletnem naslovu http://si.wikipedia.org/wiki/Slovenske_ob%C4%Dine
37. Slovenski inštitut za revizijo. (2004a). *Kodeks notranjerevizijskih načel*. Najdeno 20. februarja 2010 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/pravila_stroke.php
38. Slovenski inštitut za revizijo. (2004b). *Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev*. Najdeno 20. februarja 2010 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/pravila_stroke.php
39. Slovenski inštitut za revizijo. (2009). *Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju*. Najdeno 25. junija 2010 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/pravila_stroke.php
40. Sunita, S. A., & Love, D. J. (2004). An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing. *Auditing*, 23(2), 147–159.
41. Štefe, E. (2010). Nadzor računskega sodišča RS nad porabo javnih sredstev v občinah. *Revizor*, XXI(1/10), 7–17.
42. Štrus, M. (2008). Obvladovanje tveganj in izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ v občini. *Revizor*, XIX(2/08), 7–29.
43. Taylor, D. H., & Glenzer, W. G. (2007). *Revidiranje, zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
44. Turk, I. (2005). Pojemovni okviri revidiranja. *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
45. Tušek, B., & Žager, L. (2004) Vloga notranjega revizorja pri ocenjevanju tveganj in ravnanju z njimi. *Revizor*, XV(2/04), 7–23.
46. *Urad RS za nadzor proračuna*. Najdeno 21. junija 2010 na spletnem naslovu <http://www.unp.gov.si/>
47. Urankar, V. (2005). Kako oceniti kakovost lastne notranjerevizijske službe? *Revizor*, XVI(1/05), 28–40.
48. Urankar, V. (2007). Zunanje ocenjevanje kakovosti notranjega revidiranja. *Revizor*, XVII(11/07), 61–69.
49. Uredba o izvajanju postopkov pri porabi sredstev evropske kohezijske politike v Republiki Sloveniji v programskem obdobju 2007-2013. *Uradni list RS* št. 17/2009.
50. Vlada Republike Slovenije. (2005). *Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008*. Najdeno 20. februarja 2010 na

spletnem naslovu http://www.uni-lj.si/files/ULJ/userfiles/ulj/o_univerzi_v_lj/Statut_in_pravilniki/StrategijaRazvojaNotranjegaNadzoraJavnihFinanc05-08.pdf

51. Zakon o financiranju občin. *Uradni list RS* št. 123/2006, 57/2008.
52. Zakon o javnem naročanju. *Uradni list R*, št. 128/2006, 16/2008, 19/2010.
53. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 109/2008, 49/2009.
54. Zakon o javnih uslužbencih. *Uradni list RS* št. 63/2007 – UPB, 65/2008.
55. Zakon o lokalni samoupravi. *Uradni list RS* št. 94/2007 – UPB, 76/2008, 79/2009, 51/2010.
56. Zakon o računskem sodišču. *Uradni list RS* št. 11/2001.
57. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008.
58. Žagar, K. (b.l.). Lokalna samouprava, organizacija in funkcija. Najdeno 15. septembra 2010 na spletnem naslovu http://www.mju.gov.si/fileadmin/mju.gov.si/pageuploads/mju_dokumenti/pdf/Lokalna_samouprava_-_organizacija_in_funkcija.pdf
59. Žnidar, S. (2008). Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ. *IKS*, 35(9), 273–282.
60. Žnidar, S. (2009). Skupno opravljanje nalog notranjega finančnega nadzora. *Zbornik II. posveta »Delovanje skupnih občinskih uprav v Sloveniji«* (str. 11–28). Celje: Služba Vlade RS za lokalno samoupravo in regionalno politiko.
61. Žnidar, S. (2010). Zagotavljanje notranje revizijske dejavnosti v občinah. *Zbornik III. posveta »Delovanje skupnih občinskih uprav v Sloveniji«* (str. 60–76). Ptuj: Služba Vlade RS za lokalno samoupravo in regionalno politiko.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Anketni vprašalnik – notranja revizija v občinah

Priloga 2: Seznam pogosto uporabljenih kratic

Priloga 1: Anketni vprašalnik – notranja revizija v občinah

Spoštovani!

Za namen magistrske naloge izvajam raziskavo o izvajanju notranje revizije v slovenskih občinah. Večina vprašanj ponuja odgovore, med katerimi izberite ustrezne(ga). Nekaj vprašanja pa je tudi odprtega tipa, kjer bi prosila, da izrazite svoje mnenje.

Anketni vprašalnik je sestavljen iz 26 vprašanj. Na vprašanja od 1 do 9 odgovarjajo vse občine. Na vprašanja od 10 do 19 odgovarjajo le občine, ki imajo lastno notranjerevizijsko službo ali so vključene v skupno notranjerevizijsko službo. Na vprašanja od 20 do 26 pa odgovarjajo občine, ki so notranjo revizijo izvedle z zunanjim izvajalcem notranjerevizijskih storitev.

Anketa se nanaša na izvedbo notranje revizije v letu 2009. Če notranje revizije v letu 2009 ni bilo, prosim, da od vprašanja št. 3 naprej odgovorite tako, da se bodo odgovorili nanašali na zadnjo izvedeno notranjo revizijo v vaši občini.

Zaupnost podatkov je zagotovljena, odgovore bom uporabila samo za študijske namene.

Vaše sodelovanje bi mi bilo v veliko pomoč, zato vas vljudno prosim za izpolnitev vprašalnika.

1. Letni proračun občine za leto 2009 znaša:

- ☐ do 2.086.463 EUR
- ☐ od 2.086.464 EUR do 10.000.000 EUR
- ☐ od 10.000.001 EUR do 20.000.000 EUR
- ☐ 20.000.001 EUR in več

2. Navedite, kdaj in na kakšen način je bila izvedena **zadnja** notranja revizija v vaši občini:

KDAJ

- ☐ v letu 2009
- ☐ v letu 2008
- ☐ v letu 2007
- ☐ pred letom 2007, in sicer leta
- ☐ notranje revizije še ni bilo (navedite razlog:)

(Opomba: Če notranje revizije v vaši občini še ni bilo, prosim odgovorite samo še na vprašanji 8 in 9.)

NA KAKŠEN NAČIN

- ☐ z lastno notranjerevizijsko službo ali z lastnim notranjim revizorjem
- ☐ z najemom zunanjega izvajalca notranjega revidiranja
- ☐ s skupno notranjerevizijsko službo več občin
- ☐ s skupno notranjerevizijsko službo občine in posrednih uporabnikov občinskega proračuna (javnih zavodov)
- ☐ drugo:

3. Vrste opravljenih notranjih revizij v vaši občini v letu 2009 oz. v letu, ko je bila izvedena zadnja notranja revizija (izberite in pripišite število opravljenih revizij):

- ☐ revizija zanesljivosti in popolnosti finančnih in poslovnih informacij
- ☐ revizija skladnosti poslovanja s predpisi
- ☐ revizija smotrnosti poslovanja (gospodarnosti, učinkovitosti, uspešnosti)
- ☐ revizija varovanja premoženja pred izgubami zaradi nepravilnosti
- ☐ druge revizije:

Opomba: Če je revizijska naloga zajemala več vrst revizij, navedite prevladujočo.

4. Katera področja poslovanja vaše občine so bila predmet notranje revizije v letu 2009 oz. v letu, ko je bila izvedena zadnja notranja revizija (možnih je več odgovorov):

- ☐ postopki priprave in sprejemanja proračuna ter izvajanje Odloka o proračunu
- ☐ nabava blaga, storitev in gradenj ter izvajanje postopkov javnih naročil
- ☐ plače in povračila stroškov zaposlenim
- ☐ ravnanje s stvarnim premoženjem (pridobivanje, razpolaganje, upravljanje, najemanje)
- ☐ transferi posrednim proračunskim uporabnikom (javnim zavodom)
- ☐ dodeljevanje transferov iz občinskega proračuna drugim prejemnikom
- ☐ evropski projekti
- ☐ vodenje poslovnih knjig
- ☐ zadolževanje
- ☐ drugo:

5. Če je občina v skladu z 71. členom Zakona o javnih financah in s 14. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje NNJF uporabila svoje notranje revizorje za izvedbo nadzora nad posrednimi uporabniki občinskega proračuna (javnimi zavodi), navedite število revidiranih javnih zavodov in način izvedbe nadzora v letu, na katerega se nanašajo odgovori v tem vprašalniku:

Število javnih zavodov:

Način izvedbe: Izberite ...

6. Kateri organi v vaši občini vplivajo na opredelitev področij, ki so predmet notranjega revidiranja (možnih je več odgovorov):
- ☐ župan
 - ☐ nadzorni odbor
 - ☐ občinski svet
 - ☐ drugi:
7. Kateri organi v vaši občini obravnavajo revizijska poročila notranjega revizorja (možnih je več odgovorov):
- ☐ župan
 - ☐ nadzorni odbor
 - ☐ občinski svet
 - ☐ drugi:
8. Ali v bližnji prihodnosti načrtujete ustanovitev oz. vključitev v skupno notranjerevizijsko službo?
- ☐ da, skupno notranjerevizijsko službo več občin
 - ☐ da, skupno notranjerevizijsko službo občine in posrednih uporabnikov občinskega proračuna (javnih zavodov)
 - ☐ ne
 - ☐ občina je že vključena v skupno notranjerevizijsko službo
9. Razlogi, zakaj se občine ne odločajo za skupne notranjerevizijske službe (skupne NRS).
- Prosim, da k vsaki trditvi podate svoje mnenje, tako da izberite eno izmed naslednjih oznak: (1- s trditvijo se nikakor ne strinjam, 2 – s trditvijo se delno strinjam, 3 – s trditvijo se popolnoma strinjam):*
- a) slaba ozaveščenost predstojnikov občin glede pomena notranjega revidiranja Izberite ...
 - b) pomanjkanje politične volje glede ustanovitve skupne NRS Izberite ...
 - c) dolgotrajni postopki ustanavljanja skupne NRS (določitev pristojnosti in odgovornosti, financiranja, zaposlenih v skupni službi) Izberite ...
 - d) nepoznavanje možnosti pridobitve dodatnih sredstev iz državnega proračuna za financiranje nalog skupnega finančnega nadzora za več občin Izberite ...
 - e) povečanje usklajevalnih dejavnosti med skupno NRS in revidiranci Izberite ...
 - f) notranji revizorji v skupnih NRS izgubijo neodvisnost in nepristranskost v primerjavi z zunanjimi izvajalci Izberite ...
 - g) razmerje med koristmi in stroški skupne NRS ni enako za vse občine, ki so vključene v skupni organ Izberite ...
 - h) pri občinah, ki ne potrebujejo notranjega revizorja za polni delovni čas, je zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev cenejše v primerjavi s stroški delovanja skupne NRS Izberite ...

- i) na trgu primanjkuje notranjih revizorjev z licenco, ki bi se bili pripravljeni zaposliti v javni upravi Izberite ...
- j) drugi razlogi:

Lastna notranjerevizijska služba (NRS) ali skupna notranjerevizijska služba (skupna NRS)

Na vprašanja od 10 do 19 odgovarjajo tiste občine, ki imajo organizirano lastno notranjerevizijsko službo ali so vključene v skupno notranjerevizijsko službo več občin ali v skupno notranjerevizijsko službo občine in njenih javnih zavodov. Odgovori naj se nanašajo na stanje na dan 31. 12. 2009.

10. Kadrovska zasedba (skupne) NRS na dan 31.12.2009 (vnesite število zaposlenih v NRS glede na izobrazbo):
 - a) državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizor:
 - b) ostali zaposlenci:

11. Število let delovanja (skupne) NRS na dan 31.12.2009:

12. Organiziranost (skupne) NRS:
 - ☐ neposredno podrejena in odgovorna županu
 - ☐ drugim:

13. Realizirani delovni dnevi (skupne) NRS v letu 2009 brez odsotnosti:
V primeru skupne NRS vnesite število realiziranih dni za občino, na katero se nanašajo odgovori v tem vprašalniku, upoštevajoč tudi čas porabljen za nadzor njenih javnih zavodov po 14. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje NNJF. Upoštevajte porabljen čas za izvedbo vseh aktivnosti za posamezno občino kot tudi pripadajoči del skupnih nalog skupne NRS.
Opomba: če v NRS delata 2 notranja revizorja, potem v enem dnevu opravita 2 delovna dneva

14. Realizirani odhodki (skupne) NRS v letu 2009 (v EUR):
V primeru skupne NRS vnesite delež realiziranih odhodkov skupne NRS, ki bremenijo občino, na katero se nanašajo odgovori v tem vprašalniku.
Ne upoštevajte dotacij iz državnega proračuna po 26. členu Zakona o financiranju občin.

15. Odnos med (skupno) NRS in nadzornim odborom (NO) občin(e) (izberite odgovore):
 - a) poročila NO o izvedenih nadzorih se upoštevajo pri pripravi (letnih) načrtov (skupne) NRS ☐da ☐ne
 - b) NO prejema revizijska poročila o izvedenih pregledih ☐da ☐ne
 - c) NO prejema letna poročila o delu (skupne) NRS ☐da ☐ne

16. Prosim, da za vsako trditev navedete, v kolikšni meri drži za vašo občino.
Izberite eno izmed naslednjih oznak: (1- trditev ne drži, 2 – trditev delno drži, 3 – trditev popolnoma drži):
- a) (Skupna) NRS ima neomejen dostop do poslovnih listin, dokumentacije in sestankov. Izberite ...
 - b) (Skupna) NRS prejema vse informacije, ki so pomembne za njeno delovanje. Izberite ...
 - c) Število notranjih revizorjev v (skupni) NRS in njihova izkušnost sta primerna glede na potrebe službe. Izberite ...
 - d) Pri komunikaciji z zaposlenimi v občini ni težav. Izberite ...
 - e) Župan podpira delovanje (skupne) NRS in upošteva priporočila NRS. Izberite ...
 - f) Zaposleni v občini upoštevajo priporočila (skupne) NRS. Izberite ...
 - g) (Skupna) NRS dosledno spremlja izvajanje priporočil po opravljenih revizijah. Izberite ...
 - h) Pri svojem delu so notranji revizorji neodvisni. Izberite ...
 - i) Kakovost dela (skupne) NRS se redno ocenjuje (notranje ocenjevanje in zunanja ocenitev). Izberite ...
17. Poraba časa notranjih revizorjev v letu 2009 (ocenite v %, tako da bo seštevek po vseh dejavnostih 100%):
- a) redne in izredne revizije
 - b) svetovanje
 - c) izobraževanje
 - d) administrativne naloge
 - e) drugo
18. Če je občina vključena v skupno NRS, prosim navedite število vseh občin oz. javnih zavodov, ki so vključeni v skupno NRS, ter imenujte sedežno občino skupnega organa:
- Število občin:
Število javnih zavodov:
Sedežna občina:
19. Ali za skupno izvajanje notranjerevizijske dejavnosti pridobivate dodatna sredstva iz državnega proračuna za financiranje nalog notranjega finančnega nadzora po 26. členu Zakona o financiranju občin?
- ☐ Da
☐ Ne, ker

Zunanji izvajalec notranjerevizijskih storitev

Na vprašanja od 20 do 26 odgovarjajo tiste občine, ki so na vprašanje 2 odgovorile, da so zadnjo notranjo revizijo izvedle z zunanjim izvajalcem notranjerevizijskih storitev. Odgovori naj se nanašajo na leto, v katerem je bila izvedena zadnja notranja revizija.

20. Razlogi, zakaj ste se odločili za zunanjega izvajalca notranjerevizijskih storitev oz. zakaj nimate lastne (ali skupne) notranjerevizijske službe:
Prosim, da k vsaki trditvi podate svoje mnenje, ki ga izrazite z eno izmed naslednjih oznak: (1- trditev ne drži, 2 – trditev delno drži, 3 – trditev popolnoma drži).

- a) nižji stroški Izberite ...
- b) bolj kakovostna storitev Izberite ...
- c) možnost izbire zunanjega izvajalca Izberite ...
- d) občina ne potrebuje notranjega revizorja za polni delovni čas Izberite ...
- e) večja nepristranskost in neodvisnost zunanjega izvajalca v primerjavi z notranjim izvajalcem Izberite ...
- f) širše znanje in izkušnje, ki jih pridobiva zunanji izvajalec pri različnih proračunskih uporabnikih Izberite ...
- g) lažja zamenjava zunanjega izvajalca Izberite ...
- h) drugi razlogi:

21. Navedite merila in pogoje, ki ste jih zahtevali pri oddaji javnega naročila notranje revizije:

Pogoji:

(Npr.: strokovno znanje; praktično znanje v obliki referenčnih potrdil...)

Merila:

(Npr.: najnižja cena 100%)

22. Kolikšna je bila cena notranjerevizijske storitve v EUR brez DDV?
Če je občina pri zunanjem izvajalcu naročila in plačala tudi izvedbo nadzora nad javnimi zavodi (v skladu z 71. členom Zakona o javnih financah in s 14. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje NNJF), vključite v ceno tudi te storitve.
23. Kadrovska zasedba revizijske skupine, ki je izvedla notranjo revizijo v vaši občini (vnesite število revizorjev glede na naziv):

(preizkušeni) državni notranji revizor:

(preizkušeni) državni revizor:

preizkušeni notranji revizor Slovenskega inštituta za revizijo:

ostali člani revizijske skupine (brez licence):

Opomba: Če ima ena oseba več licenc, jo upoštevajte le pri enem nazivu.

24. Ocenite, koliko delovnih dni je bilo potrebno za izvedbo notranje revizije:
Opomba: Če v revizijski skupini delata 2 revizorja, potem v enem dnevu opravita 2 delovna dneva.
Če je občina pri zunanjem izvajalcu naročila in plačala tudi izvedbo nadzora nad javnimi zavodi (v skladu z 71. členom Zakona o javnih financah in s 14. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje NNJF), upoštevajte tudi čas, ki je bil porabljen za izvedbo teh nadzorov.
25. Ali je zunanji izvajalec po opravljeni notranji reviziji spremljal in preveril izvajanje priporočil? ☐da ☐ne
26. Ali je notranja revizija vključevala tudi storitve svetovanja v skladu s tretjim odstavkom 100. člena Zakona o javnih financah? ☐da ☐ne

Priloga 2: Seznam pogosto uporabljenih kratic

COSO	angl. <i>The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
IIA	angl. <i>The Institute of Internal Auditors</i>
NNJF	notranji nadzor javnih financ
NO	Nadzorni odbor
NRS	Notranjerevizijska služba
PIfC	angl. <i>Public Internal financial Control</i>
RS	Republika Slovenija
SIGMA	angl. <i>Support for Improvement in Governance and Management in Central and East European Countries</i>
UNP	Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna
ZJF	Zakon o javnih financah
ZJN	Zakon o javnem naročanju
ZLS	Zakon o lokalni samoupravi