

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**MAGISTRSKO DELO**

**MARJETA DEBELJAK**







UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**NOTRANJE KONTROLE V FINANČNO-RAČUNOVODSKI SLUŽBI  
NEPOSREDNEGA PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA**

Ljubljana, april 2010

MARJETA DEBELJAK

## **IZJAVA**

Študentka Marjeta Debeljak izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem dr. Etelko Korpič Horvat, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 20. 4. 2010

Podpis: \_\_\_\_\_



## KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 OPREDELITEV NOTRANJIH KONTROL .....</b>	<b>5</b>
<b>1.1 Notranje kontrole kot del sistema notranjega nadzora .....</b>	<b>7</b>
<b>1.2 Komponente notranjih kontrol .....</b>	<b>7</b>
<b>1.3 Koraki za uvedbo in upravljanje učinkovitega notranjega kontrolnega sistema ...</b>	<b>10</b>
<b>1.4 Kategorije notranjih kontrol .....</b>	<b>11</b>
1.4.1 Aktivne notranje kontrole.....	11
1.4.2 Pasivne notranje kontrole .....	13
1.4.3 Razlika med aktivno in pasivno notranjo kontrolo .....	14
<b>1.5 Razvojna načela notranjih kontrol .....</b>	<b>14</b>
<b>1.6 Notranje računovodske kontrole .....</b>	<b>15</b>
1.6.1 Temeljne kontrole.....	16
1.6.2 Vodstvene kontrole.....	17
<b>2 NOTRANJE KONTROLE V FINANČNO-RAČUNOVODSKI SLUŽBI OBRAVNAVANEGA NPU .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1 Predstavitev izvajanja nalog finančno-računovodske službe obravnavanega NPU</b>	<b>20</b>
<b>2.2 Sistem notranjih kontrol v finančno-računovodski službi .....</b>	<b>25</b>
2.2.1 Pogodbe in predobremenitve.....	27
2.2.2 Naročilnice .....	31
2.2.3 Računi.....	31
2.2.4 Potni nalogi.....	38
2.2.5 Stroški dela.....	40
2.2.6 Popis sredstev in obveznosti do virov sredstev .....	42
<b>2.3 Prednosti in pomanjkljivosti obstoječega sistema notranjih kontrol v finančno- računovodski službi.....</b>	<b>43</b>
<b>3 SAMOOCENJEVANJE NOTRANJIH KONTROL .....</b>	<b>47</b>
<b>3.1 Notranje kontrole in kontrolni modeli .....</b>	<b>47</b>
<b>3.2 Definicija in načini samoocenjevanja .....</b>	<b>50</b>
3.2.1 Samoocenjevanje notranjih kontrol v delavnicah .....	52
3.2.2 Samoocenjevanje notranjih kontrol z vprašalniki .....	52
3.2.3 Poslovodno presojanje notranjih kontrol.....	54
<b>4 SAMOOCENITEV NOTRANJIH KONTROL PRI OBRAVNAVANEM NPU.....</b>	<b>55</b>
<b>SKLEP .....</b>	<b>61</b>
<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>63</b>
<b>PRILOGE</b>	



## KAZALO SLIK

Slika 1: Komponente notranjih kontrol.....	8
Slika 2: Model tveganja .....	9
Slika 3: Organizacijska struktura obravnavanega NPU .....	21
Slika 4: Prvi sklop vprašanj.....	57
Slika 5: Drugi sklop vprašanj.....	58
Slika 6: Tretji sklop vprašanj .....	59
Slika 7: Četrty sklop vprašanj .....	60
Slika 8: Peti sklop vprašanj .....	61

## **UVOD**

### **Oris problematike**

Vodenje vsake organizacije je usmerjeno k doseganju postavljenih ciljev s pravilnim in smotrnim (gospodarnim, učinkovitim in uspešnim) poslovanjem. Ne glede na cilje poslovanja pa so organizacije izpostavljene različnim tveganjem, da cilji ne bodo doseženi. Naloga predstojnika oziroma poslovodnega organa je, da se na tveganja ustrezno odziva in s tem povečuje verjetnost, da doseže postavljene cilje. Analizirati mora tveganja in vzpostaviti sistem za njihovo obvladovanje, to je sistem notranjih kontrol.

Notranje kontrole vzpostavljajo različni ljudje v različnih obdobjih iz različnih razlogov in z uporabo različnih metod. Značilnost učinkovitega nadzora tveganj pa ni le v seznamu tveganj in pisanju kontrol, ki ne bi služile ničemur, temveč v učinkovitem izvajanju nadzora (Leitch, 2008, str. 14).

Delovanje notranjih kontrol ni pomembno le v gospodarskih organizacijah. Zelo pomembno je tudi pri proračunskih uporabnikih, ki za izvajanje svojih nalog porabljajo javna sredstva. Proračunski uporabniki so dolžni vzpostaviti uspešne in učinkovite notranje kontrole. V proračunu imajo omejena finančna sredstva, zato morajo v skladu z Zakonom o javnih financah (Ur.l. RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, št. 30/2002, 56/2002-ZJU, 110/2002-ZDZ-B, 127/2006-ZJZP, 14/2007-ZSPDPO, 109/2008, 49/2009, v nadaljevanju ZJF) pri pripravi in izvrševanju proračuna spoštovati načela učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti poslovanja. ZJF celovito ureja javno financiranje, predpisuje enotna načela in metodologije, kar vse prispeva k večji preglednosti porabe javnih sredstev, boljšemu nadzoru ustreznih institucij ter usklajenemu dolgoročnemu razvoju države (Cvikl & Zemljič, 2005, str. 55).

Proračunski uporabniki se delijo na neposredne proračunske uporabnike (v nadaljevanju: NPU) in posredne proračunske uporabnike (v nadaljevanju: PPU). Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur.l. RS, št. 46/2003) med NPU uvršča vse državne organe, občinske organe ali organizacije ter občinsko upravo. Med PPU uvršča javne sklade, javne zavode, javne gospodarske zavode, javne agencije in druge pravne osebe, ki jih je ustanovila država oziroma občina ter pri svojem poslovanju uporabljajo proračunska sredstva.

Davkoplačevalci vse bolj in vse natančneje presojujejo poslovanje proračunskih uporabnikov in zahtevajo ne samo pravilno, ampak tudi smotno porabo javnih sredstev. Za zagotovitev gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti pri ravnanju z javnimi sredstvi je nujno potreben nadzor.

Nadzor je lahko notranji ali zunanji. Notranji nadzor je lahko fizični nadzor in nadzor kot systemske kontrole, vgrajene v računalniški program, ki podpira enoten računovodski sistem. Za organizacijo in izvajanje notranjega nadzora so odgovorni predstojniki proračunskih uporabnikov. Notranji nadzor izvajajo sami javni uslužbenci ter revizorji notranjih revizijskih služb. Zunanji nadzor izvajajo revizorji Računskega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju: Računsko sodišče). Za revizorje notranjih revizijskih služb kot tudi revizorje Računskega sodišča je zelo pomembno delovanje notranjih kontrol, zato preverjajo njihovo delovanje. Z uspešnimi in učinkovitimi notranjimi kontrolami je mogoče zagotoviti, da se tveganja poslovanja zmanjšajo na čim nižjo stopnjo oziroma na še sprejemljivo tveganje. Notranje kontrole so sredstvo za nadzor tveganja, ki je povezano z izvajanjem programov državne uprave ter poslovanjem organizacije, zato morajo notranje kontrole temeljiti na ustreznih analizah tveganja (Allen et al., 1996, str. 19).

Na organiziranost računovodskih sistemov, finančnih služb, računovodstev in posledično tudi na izvajanje notranjih kontrol je v zadnjih desetletjih močno vplival hiter razvoj računalniške tehnologije. Računalniško obravnavanje računovodskih podatkov omogoča hitrejši dostop do veliko večje količine podatkov ter boljši in hitrejši pretok teh podatkov. Za potrebe države je Republika Slovenija kot rezultat lastnega znanja izdelala računalniško podprt enotni računovodski sistem MFERAC.

MFERAC omogoča centralizirano spremljanje porabe sredstev državnega proračuna z analitičnega in nadzornega vidika. Podpira vse postopke izvrševanja proračuna in vodenja računovodstva, obračuna stroškov dela in vodenje kadrovske evidence (Janc, 2008, str. 13). V sistem so vgrajene številne proračunske in računovodske kontrole, pravila in zahteve, ki jih za proračunsko financiranje in izvrševanje določajo zakoni in številni podzakonski predpisi. Sistem izvaja logične in programske kontrole ter s tem onemogoča nepravilno, nenamensko, negospodarno in neučinkovito porabo denarja davkoplačevalcev, vendar se kontrole izvajajo le za tiste dele procesov, ki se računalniško obdelujejo, teh pa je v današnjem času vse več. MFERAC lahko štejemo za pomemben del notranjega nadziranja porabe javnih sredstev.

Notranje kontrole so pomembne na vseh področjih poslovanja in izvajanja nalog proračunskih uporabnikov in tudi njihovih posameznih služb, saj lahko vplivajo na nepravilno porabo javnih sredstev. To velja tudi za finančno-računovodsko službo NPU, saj opravlja naloge s finančnega in računovodskega področja; pripravlja izhodišča finančnega načrta in letnega poslovnega poročila. Pri opravljanju svojih nalog se srečuje z različnimi tveganji. Na finančnem področju so ključna tveganja: neupoštevanje zakonov in drugih predpisov, nepopolni finančni načrti, nenamenska poraba proračunskih sredstev, nestrokovno delo, nezadostno poznavanje programske podpore, nepravilno obračunavanje plač, podjemnih pogodb, potnih stroškov, nenatančna izdelava likvidnostnega načrta, sklepanje nepravilnih in neustreznih pogodb ter naročil. Na računovodskem področju pa so ključna tveganja: nepravočasno in neustrezno izkazovanje stanj, nepravilno, nesistematično in nepravočasno evidentiranje poslovnih dogodkov, nepravilno in nepravočasno plačevanje obveznosti,

neažurno izterjevanje terjatev, nestrokovno delo, nepoznavanje enotnega računovodskega sistema ter neustrezno arhiviranje računovodske dokumentacije. Za obvladovanje tveganj mora imeti finančno-računovodska služba izdelan register tveganj, v katerem so tveganja ocenjena s stopnjo tveganja, določeni so ukrepi za obvladovanje tveganj oziroma ukrepi notranje kontrole, določene so tudi odgovorne osebe.

## **Namen in cilj dela**

Namen magistrskega dela je najprej s pomočjo literature in virov tujih ter domačih avtorjev podrobno proučiti pojem in pomen notranjih kontrol. Notranje kontrole so namreč enako pomembne v finančno-računovodskem poslovanju in v vsakem drugem poslovanju.

Najpomembnejši del magistrskega dela je presoja vzpostavljenih notranjih kontrol in njihovega delovanja na konkretnem primeru finančno-računovodske službe obravnavanega NPU. Na njihovi podlagi dobi vodstvo vse potrebne informacije, ki jih potrebuje za načrtovanje in izvajanje proračuna, za zagotavljanje transparentnosti porabe javnih sredstev ter njihovo gospodarno, učinkovito in uspešno porabo. V magistrskem delu sem proučila možnosti samoocenjevanja notranjih kontrol ter na primeru delovanja finančno-računovodske službe pripravila samoocenišne vprašalnike za javne uslužbence o razumevanju notranjih kontrol in njihovem izvajanju.

Cilj magistrskega dela je s pomočjo analize ugotoviti pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake v sistemu delovanja notranjih kontrol, predlagati dopolnitve oziroma rešitve, ki bi zagotavljale učinkovitejše izvajanje notranjih kontrol, pa tudi pripraviti predloge za nove notranje kontrole v finančno-računovodski službi.

S podrobno analizo notranjih kontrol in njihovega delovanja v finančno-računovodski službi obravnavanega NPU ter z analizo samoocenišnih vprašalnikov sem ugotavljala, če je sistem vzpostavljenih notranjih kontrol kakovosten in če se notranje kontrole izvajajo. Ključnega pomena pri financah je, da vzpostavljene notranje kontrole zagotavljajo urejeno poslovanje, ki je gospodarno, učinkovito in uspešno, skladno z zakonskimi in drugimi predpisi ter notranjimi akti. Pri računovodstvu pa je pomembno varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, napak, poneverb, slabega gospodarjenja in drugih nepravilnosti, a tudi zagotavljanje pravočasnih, resničnih in poštenih računovodskih in drugih podatkov ter informacij.

Cilj analize je, da se postavi tak sistem notranjih kontrol v finančno-računovodski službi obravnavanega NPU, da:

- bo omogočal preverjanje skladnosti izvajanja nalog obravnavanega NPU z ustavo ter drugimi predpisi in akti;

- bo zmanjšal tveganje zaradi namernih ali nenamernih napak, nepravilnosti oziroma prevar javnih uslužbencev;
- bo omogočal uspešnejše izvajanje nalog notranje revizijske službe ter
- bo uresničevanje finančnega načrta boljše.

## **Metode proučevanja**

Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabila več znanstvenoraziskovalnih metod, ki sem jih tudi kombinirala. Izhajala sem iz strokovne tuje in domače literature ter iz drugih virov. Uporabila sem znanje, pridobljeno na podiplomskem študiju in pri svojem dolgoletnem računovodskem delu v javni upravi.

V delu sem uporabila deduktiven pristop, katerega značilnost je preverjanje obstoječe teorije in raziskovanje vzročno-posledičnih povezav. Uporabila sem metodo kompilacije, kar pomeni, da sem povzemala opazovanja, spoznanja, stališča in sklepe drugih avtorjev. Pri zbiranju in proučevanju obstoječih dognanj sem se poslužila metode analize. Pri raziskavi ocen učinkovitosti delovanja notranjih kontrol javnih uslužbencev finančno-računovodske službe obravnavanega NPU sem na podlagi samoocenitvenih vprašalnikov dobljene rezultate posplošila.

V sklepu sem s pomočjo metode sinteze povzela splošna spoznanja in ugotovitve o notranjih kontrolah in notranjih kontrolah na konkretnem primeru finančno-računovodske službe obravnavanega NPU.

## **Struktura poglavij**

Magistrsko delo je sestavljeno iz štirih poglavij, ki si sledijo v logičnem zaporedju. Poglavja so sestavljena iz podpoglavij.

V uvodu sem orisala problematiko magistrskega dela, njegov namen, cilj, predstavila sem metode dela in zasnovo magistrskega dela. Prvo poglavje je teoretično, namenjeno je splošno notranjim kontrolam, praktični del magistrskega dela pa je zajet v osrednjem delu, ko sem najprej predstavila izvajanje nalog finančno-računovodske službe obravnavanega NPU, nato pa sistem notranjih kontrol finančno-računovodske službe. Analizirala sem kontrole javnih uslužbencev in notranje kontrole, ki so vgrajene v računalniški sistem MFERAC. Rezultati analize so pokazali prednosti in pomanjkljivosti obstoječega sistema notranjih kontrol ter njihovo delovanje oziroma nedelovanje. Glede na to sem ugotavljala, katere so potrebne dopolnitve oziroma spremembe pri izvajanju notranjih kontrol. Sledi še eno teoretično poglavje o samoocenjevanju notranjih kontrol. V zadnjem poglavju sem analizirala rezultate

samoocenjevanja notranjih kontrol, ki so ga izvedli javni uslužbenci finančno-računovodske službe.

V sklepu sem povzela najpomembnejše ugotovitve iz analize in zapisala zaključne misli. Magistrsko delo sem zaključila z navedbo uporabljene literature in virov, navodilo za samoocenjevanje notranjih kontrol z vprašalniki in samoocenitveni vprašalnik pa sta v prilogi.

## **1 OPREDELITEV NOTRANJIH KONTROL**

Generična definicija obsega specifične definicije, izdane od zakonodajalcev, izvršiteljev, upraviteljev, menedžerjev, računovodij in revizorjev. Notranje kontrole so organizacija oziroma organizacijski ukrepi ter usklajeno delovanje postopkov in metod, ki so potrebni v vsakdanjem delovanju organizacije, da je zagotovljena čim večja točnost, zanesljivost, urejenost in učinkovitost delovanja vseh struktur v organizaciji (Menard, Mahnič, Dobnik & Nemeč, 1994, str. 11).

Notranje kontrole so kakršne koli aktivnosti, ki jih sproži poslovodstvo, da bi doseglo postavljene cilje. Svoje obveznosti pri tem poslovodstvo izpolni z načrtovanjem, organiziranjem in usmerjanjem aktivnosti, ki bodo dale zagotovilo, da bodo postavljeni cilji doseženi (Jagrič, 2001, str. 216).

Notranje kontrole so sistem računovodskih in drugih kontrol, ki jih vzpostavi vodstvo za doseganje učinkovitega delovanja in uspešnega poslovanja s proračunskimi sredstvi. Gre za mrežo kontrolnih točk, ki omogoča varovanje sredstev in virov ter zanesljivost računovodskih in drugih poslovnih informacij (Potočnik, 2000, str. 65).

Notranje kontrole so sistem računovodskih in drugih kontrol, ki jih uvede poslovodstvo organizacije z namenom učinkovitega delovanja organizacije ter delovanja v skladu s pravili, ki zagotavljajo doslednost ravnanja, varujejo sredstva in zagotavljajo popolnost in natančnost zapisov poslovnih dogodkov (Howard, 1992, str. 24).

Učinkovit sistem notranjih kontrol pomembno prispeva k zanesljivosti fiskalnih in finančnih podatkov in predstavlja izhodišče za zagotavljanje pravilnosti procesov evidentiranja ter resničnosti poročanja. Notranja kontrola je menedžersko orodje za doseganje ciljev poslovanja, za to pa morajo biti notranje kontrole ustrezne, dosledno se morajo izvajati in biti stroškovno učinkovite (Milatovič, 2002, str. 38).

Kontrole znotraj proračunskih uporabnikov predstavljajo celoto računovodskih in drugih kontrol, ki jih postavi vodstvo z namenom pravilnejšega in učinkovitejšega izvajanja

dejavnosti ter da je zagotovljena privrženost sprejeti politiki, da so sredstva varna ter da je zagotovljena popolnost in natančnost evidenc (Vidovič, 1998, str. 8).

Pojem sistem notranje kontrole je opredeljen v Mednarodnih standardih revidiranja 400 – Ocenjevanje tveganja in notranje kontroliranje (Slovenski inštitut za revizijo, 2001) – kot vse usmeritve in postopki (notranje kontrole) v ureditvah računovodenja in notranjega kontroliranja, ki ustrezajo uradnim trditvam v računovodskih izkazih. Razumevanje ustreznih pojavov v ureditvah računovodenja in notranjega kontroliranja, skupaj z ocenami tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju ter drugih ozirov, omogoči revizorju, da opredeli vrste možnih pomembno napačnih navedb, ki se lahko pojavijo v računovodskih izkazih, prouči dejavnike, ki vplivajo na tveganje pomembno napačnih navedb, in da oblikuje ustrezne revizijske postopke.

Podrobnejša opredelitev notranjih kontrol skoraj ni mogoča. Z notranjo kontrolo razumemo v delovanje organizacije natančno in sistematično vgrajene postopke in metode, ki s svojim delovanjem zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc, pravilno in resnično izdelavo računovodskih izkazov, omogočajo varovanje premoženja, preprečujejo in odkrivajo napake in prevare v delovanju organizacije, zagotavljajo spoštovanje in izvrševanje zakonov ter načel, sprejetih v splošnih aktih organizacije v okviru njene poslovne politike, ki jo neposredno in posredno določajo lastniki (Odar, 2002, str. 9). Preston (2005) pozna več vrst notranjih kontrol: računovodske kontrole, upravni nadzor, vodstveni nadzor, kontrole programske opreme in zalog.

Računovodski sistem zagotavlja podatke in informacije za izdelavo računovodskih izkazov, za katere je odgovorno vodstvo (Odar, 2006, str. 2). Tej odgovornosti se vodstvo ne more izogniti, lahko pa jo posredno zmanjša z zagotovitvijo delovanja računovodskega sistema. Pri tem pa mora najprej poskrbeti za ustrezno delovanje notranjih kontrol. Notranje kontrole lahko delujejo le v urejenem in zdravem kontrolnem okolju. Ravno kontrolno okolje vedno bolj določa način poslovanja organizacije in tudi vedno bolj vpliva na sprejemanje poslovnih odločitev. Zato je pomembno, da vodstvo razume bistvo in značilnosti sistema notranjih kontrol ter cilje, ki naj bi jih s tem doseglo. Vodstvo mora skladno z dolžnostjo in odgovornostjo vzpostaviti ustrezen in uspešen sistem notranjih kontrol, skrbeti za njegovo izvajanje in nad njim opravljati stalen nadzor (Slovenski inštitut za revizijo, Smernice za standarde notranje kontrole INTOSAI, 1995, str. 11).

Definicij notranjih kontrol je v domači in tuji strokovni literaturi veliko, vsem pa je skupno to, da opredeljujejo sistem preverjanja pravilnosti finančnih in drugih postopkov v organizaciji, ki ga mora vzpostaviti vodstvo, skrbeti za njegovo delovanje in nadziranje, da bi dosegli postavljene cilje organizacije in pri tem zakonito, učinkovito in gospodarno ravnali s sredstvi. Dosledno izvajanje preverjanja finančnih postopkov je zagotovilo za pravilne in resnične računovodske izkaze.

## 1.1 Notranje kontrole kot del sistema notranjega nadzora

V teoriji in praksi se kot oblike notranjega nadzora pojavljajo notranja kontrola, notranja revizija in kontroling (Tušek, 2001, str. 81). Notranja kontrola so metode in postopki vgrajeni v delovanje organizacije, kjer vse poteka preko menedžmenta, da se zavaruje nemoteno delovanje vseh poslovnih funkcij organizacije. Notranja kontrola je tako del upravljalnega, izvršilnega in informacijskega podsistema organizacije ter del menedžmenta. Tušek (2001, str. 79) povzema, da je notranja kontrola zlasti usmerjena na doseganje naslednjih ciljev:

- zavarovanje osnovnih podatkov in informacij,
- zavarovanje usklajenosti s poslovno politiko, načrti, programi dela, zakonskimi in drugimi predpisi,
- zavarovanje imetja,
- ekonomično in tehnološko uporabljanje vseh vrst virov,
- ustvarjanje formuliranih načrtov, programov, uresničevanje postavljenih ciljev in nalog,
- zagotavljanje točnosti in verodostojnosti računovodskih evidenc,
- omogočanje kakovostne obdelave verodostojnih finančnih informacij.

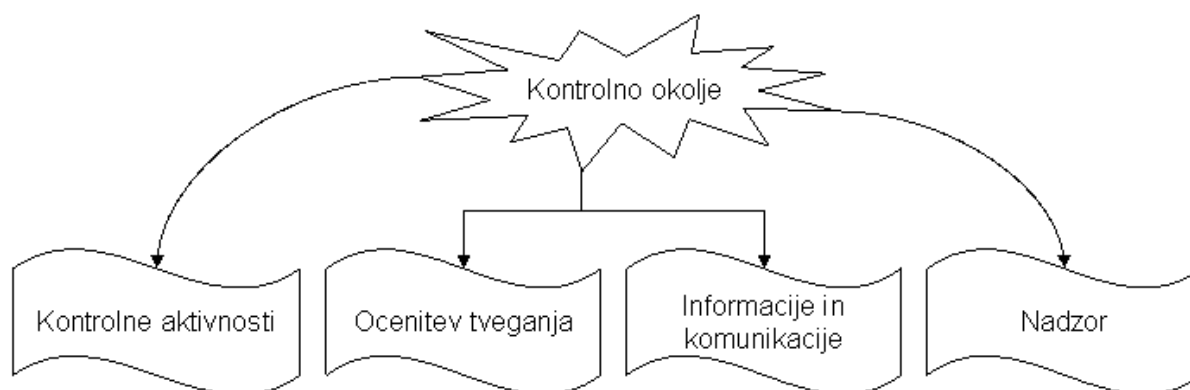
Notranja kontrola poleg meril in postopkov, ki so vgrajeni v poslovni proces organizacije, predstavlja merilo in popravek izvršitve, kako naj bi se načrtovani cilji organizacije uresničili (Fight, 2002, str. 11). Kakovosten sistem notranjih kontrol, ki se dosledno izvajajo in se njihovo izvajanje nadzira, zmanjšuje potrebo po velikem obsegu notranjega revidiranja, ki ga izvajajo notranji revizorji, in zunanjega nadzora, ki ga izvajajo revizorji Računskega sodišča. Naloga notranjih revizorjev je, da preko notranjih kontrol preverjajo zakonitost, preglednost, učinkovitost in uspešnost poslovanja. Pomembna naloga notranjih kontrol je še svetovanje vodstvu organizacije, kako izboljšati poslovanje (Korpič–Horvat, 2003, str. 173).

## 1.2 Komponente notranjih kontrol

Slika 1 prikazuje pet glavnih komponent notranjih kontrol. To so: kontrolno okolje, ocenitev tveganja, kontrolne aktivnosti, informacije in komunikacija ter nadzor.



Slika 1: Komponente notranjih kontrol



Vir: B. Tušek, *Revizija: instrument poslovnog odlučivanja*, 2001, str. 143.

Kontrolno okolje so dejavniki, ki oblikujejo vzdušje v organizaciji in vplivajo na zavest uslužbencev. V organizaciji najdemo vsaj sedem takšnih dejavnikov:

- popolnost, integriteta in etične vrednote,
- obveznost za pristojnost,
- človeški vir, politika in navade,
- dodelitev avtoritete in odgovornosti,
- filozofija menedžmenta in stil vodenja,
- sodelovanje revizijske komisije,
- organizacijska struktura.

Pri kontrolnem okolju gre predvsem za odnos poslovodstva do organiziranosti, vodenja, načrtovanja informacijskega sistema in drugega v organizaciji ter za vpliv tega odnosa na računovodski sistem organizacije.

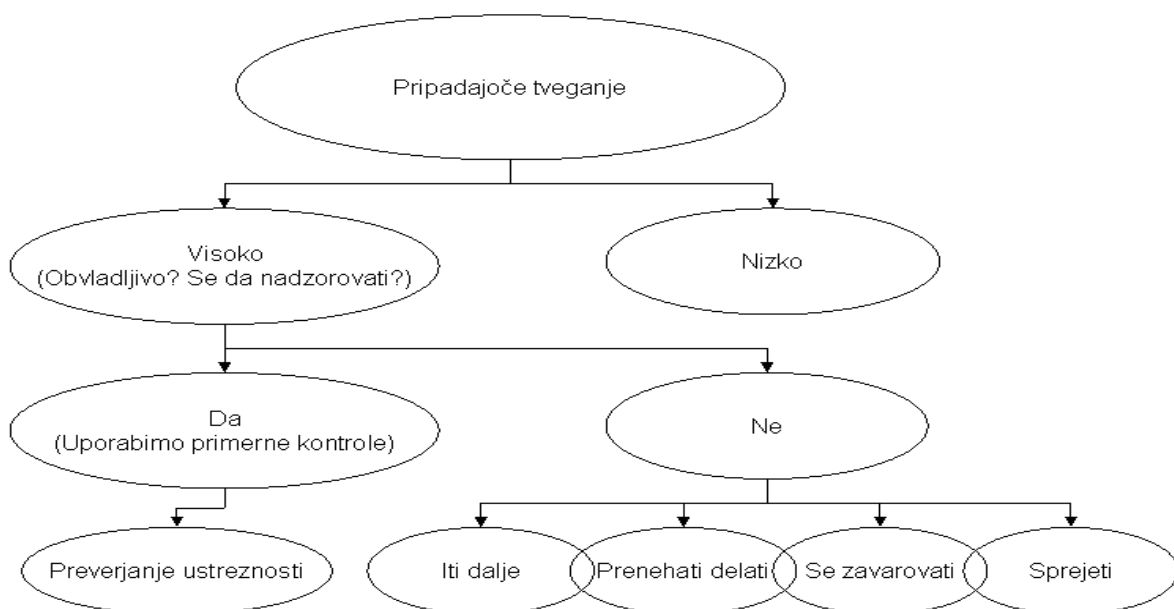
Pri ocenitvi tveganja gre za tveganja, kjer različni dejavniki vplivajo na zmožnost pravilnega vnosa, procesa povzetka in poročanja o finančnih podatkih. Primeri teh dejavnikov so:

- spremembe v vodenju okolja,
- novo osebje,
- nov informacijski sistem,
- hiter, nenaden vzpon,
- nova tehnologija,
- nove linije, izdelki ali aktivnosti,

- rekonstrukcija organizacije,
- zunanje delovanje,
- objava bilanc.

Na Sliki 2 je vidno, da se lahko organizacija in njeno vodstvo na tveganje odziva različno, zato je zelo pomembno, da je vodstvo sposobno pravilno oceniti tveganja. Če je pripadajoče tveganje visoko, je vprašanje, če ga je mogoče nadzorovati oziroma obvladati. Pozitiven odgovor pomeni postavitve ustreznih kontrol, negativen odgovor pa pomeni, da je organizacija pred pomembno odločitvijo: nadaljevati delo, prenehati, se zavarovati ali tveganje enostavno sprejeti.

*Slika 2: Model tveganja*



*Vir: K.H.S. Pickett, Internal control: a manager's journey, 2001, str. 44.*

Kontrolne aktivnosti (Law Office Management Program 2005) so različne politike in postopki, s pomočjo katerih se zavarujemo, da so vsa potrebna dejanja povezana z upravljanjem pomembnih tveganj, vgrajena v ustvarjanje ciljev organizacije. Najpomembnejši so:

- izvrševanje poročil,
- informacijski proces,
- fizične kontrole,
- oddelitev, določitev funkcij in dolžnosti.

Informacije in komunikacija so metode in zapisi, ki so ustvarjeni za zapisovanje, obdelovanje, povzemanje in poročanje o že opravljenih nalogah ter za dobro poslovanje v prihodnosti. Najpogosteje priporočani napotki so:

- identificirati in zabeležiti vse veljavne postopke poslovanja,
- zapisovanje naj temelji na časovnem zaporedju,
- vrednosti naj bodo točne in preverljive,
- zabeleženo naj bo pravočasno,
- predstavljanje in razkrivanje podatkov naj bo točno, resnično in pošteno,
- sporočanje obveznosti uslužbencem.

Nadzor je ugotavljanje kakovosti in učinkovitosti delovanja notranjih kontrol skozi čas.

### **1.3 Koraki za uvedbo in upravljanje učinkovitega notranjega kontrolnega sistema**

Davia et al. (2000, str. 123) navaja sedem korakov za uvedbo in upravljanje učinkovitega notranjega kontrolnega sistema.

1. korak: Imenovanje nadzornika in primerne osebje notranje kontrole. Nadzornik bo odgovoren za načrtovanje in nadziranje vseh operacij notranjih kontrol v posamezni enoti, osebje pa za izvajanje notranje kontrole.

2. korak: Določitev pogojev notranjega kontroliranja kot prvi in najpomembnejši cilj nadzornikov notranje kontrole. Najpogostejše vprašanje, s katerim si novi nadzorniki belijo glavo, je, kje začeti in kako nadaljevati. Odgovori na to vprašanje so različni, saj je vsaka enota posebna in ima drugačne potrebe.

3. korak: Načrtovanje nujnih notranjih kontrol se začne s prepoznavanjem tistih področij notranjega kontroliranja, ki najbolj potrebujejo izboljšanje in oskrbo. Nadzornik mora poiskati primerna orodja, priporočeni so dnevni zapisi in poročila o vsem, kar se dela. Če se pojavijo kakršni koli dvomi in težave, so dobrodošla mnenja različnih strokovnjakov.

4. korak: Vzpostavitev in ukinitvev notranjih kontrol, potem ko je le-ta zamišljena, načrtovana in odobrena. Ta korak je lahko težaven in vzame veliko časa.

5. korak: Izobraževanje uslužbencev in nadzorovanje njihove usposobljenosti je pomemben korak za vsak notranji kontrolni sistem ter predstavlja stalno obveznost. Uslužbenci, ki se ukvarjajo z notranjo kontrolo, morajo bit zanj usposobljeni. Še posebej je to pomembno, ko:

- je oblika notranjega kontrolnega procesa prvič odobrena in izvedena;
- dodelijo odgovornost novi osebi ali ko delo začasno prevzame namestnik.

Pomembno je tudi redno obnavljanje in nadgrajevanje pridobljenega znanja.

6. korak: Učinkovitost notranjih kontrol je občasno treba testirati zaradi pričakovanih ali nepričakovanih sprememb nadzornega okolja. Nadzornik mora predvideti in oceniti, kdaj bodo notranje kontrole zastarele. Temu morajo prilagoditi svoje delo ter pravočasno ukrepati.

7. korak: Nadzor nad morebitnimi znaki, ki kažejo na goljufijo je najboljši postopek, ki ga enota lahko sprejme.

## **1.4 Kategorije notranjih kontrol**

Notranje kontrole je mogoče deliti v dve veliki kategoriji: aktivne notranje kontrole in pasivne notranje kontrole (Davia et al., 2000, str. 103). Aktivne notranje kontrole so tiste, s katerimi skušamo napake in goljufije preprečiti. Poudarek je na preprečevanju. Pasivne notranje kontrole pa so tiste, s katerimi poskušamo preprečiti napake in ljudi odvrniti od goljufije tako, da povečamo tveganja, da jih odkrijemo.

### **1.4.1 Aktivne notranje kontrole**

Aktivne notranje kontrole so verjetno najpogosteje uporabljene notranje kontrole. Z njimi postavljamo ovire, ki preprečujejo napake, predvsem pa morebitnim goljufom preprečujemo ali omejujemo in dostop do premoženja.

Najpogostejše aktivne notranje kontrole so:

- podpisovanje,
- sopodpisovanje,
- gesla in identifikacijske številke,
- ločevanje dolžnosti,
- ločevanje funkcij,
- kontrola fizičnega premoženja,
- kontrolno popisovanje,
- ovire, ključavnice in drugo fizično omejevanje,
- ujemanje dokumentov,
- številčenje pomembnih obrazcev.

Podpisovanje je temelj večine sistemov notranjih kontrol in najpogosteje uporabljena aktivna notranja kontrola. Podpisi veljajo za premišljene aktivne notranje kontrole, saj poslovni dokumenti, ki podpise zahtevajo, brez njih niso uporabni oziroma veljavni. Ta notranja kontrola temelji na dejstvu, da vsak posamičen podpis dokazuje pristnost podpisnika in je edinstven (podobno kot prstni odtis). Iz tega izhaja, da je vsak dokument s podpisom verodostojne osebe pritrditev oziroma odobritev podpisnika. Težava te oblike notranje kontrole je, da ljudje, ki se na podpis zanašajo in se nanj sklicujejo:

- niso strokovnjaki za pisavo,
- nimajo dovolj priložnosti preučiti karakteristike podpisa,
- nimajo vzorčnih primerkov podpisov verodostojnih podpisnikov,
- običajno nimajo dovolj prepoznavnih točk v podpisu za zadovoljivo analizo.

Sopodpisovanje dokumentov s strani več oseb je uveljavljeno že vrsto let. To je aktivna notranja kontrola, pri kateri se na dokumentu zahtevata dva verodostojna podpisa, saj dokument brez vseh zahtevanih podpisov ni uporaben oziroma ni veljaven. Ta oblika notranje kontrole je uspešna le, če vanjo niso vključeni goljufi, kajti, če nekdo ponaredi en podpis, jih lahko tudi več.

Gesla in osebna identifikacijska številka so se pojavili z uporabo računalnikov. Takrat se povečujejo potrebe po delu z računalniki, naraste tudi ta notranja kontrola. Gre za vrsto notranje kontrole, ko posameznik v računalniški sistem vstopa s pravilnim skrivnim geslom, sicer sistem ne deluje. Najbolj znan tip gesla, ki se uporablja za različne namene, je osebno identifikacijsko število PIN (angl. *Personal Identification Number*). Da se doseže namen tovrstne kontrole, je treba zaupanje v geslo ali PIN redno vzdrževati, in če se, je to odlična kontrola.

Ločevanje dolžnosti je pogosto uporabljena notranja kontrola, s katero dosežemo, da za določeno nalogo ni odgovorna izključno ena oseba. Osnova te kontrole je ideja, da je pri goljufiji sodelovanje dveh ali več oseb malo verjetno. V zadnjem času se osnovna ideja te kontrole vse bolj ruši.

Ločevanje funkcij je sistem notranje kontrole, kjer so vpletene različne organizacijske enote, ki se med seboj podpirajo in potrjujejo.

Kontrola fizičnega premoženja zagotavlja, da katero koli gibanje premoženja zahteva pooblaščen listine o gibanju premoženja. Slabost te notranje kontrole je, da podpisa na dokumentu ni težko ponarediti.

Ovire, ključavnice in drugo fizično omejevanje so fizične kontrole, ki se jih enote običajno poslužujejo z namenom omejitve dostopa do premoženja. Vendar zanašanje zgolj na fizično zaščito ni modro, saj take zaščite niso popolne.

Ujemanje dokumentov in številčenje pomembnih obrazcev je oblika notranje kontrole, ki se pogosto uporablja z namenom, da se zmanjša možnost uporabe nepooblaščenih obrazcev in dokumentov, uporablja pa se tudi za zavarovanje prejemkov in predelovanja vseh obrazcev zaporedno ob izdaji.

Aktivne notranje kontrole se uporabljajo pogosteje kot pasivne, ker jih lažje razumemo in zagovarjamo. Vzpostavitev aktivne notranje kontrole je v bistvu stvar namestitve ovire, s katero želimo preprečiti možno goljufijo ali napako.

#### **1.4.2 Pasivne notranje kontrole**

Pasivne notranje kontrole se od aktivnih razlikujejo po tem, da skušajo ustaviti goljufijo ali napako posredno preko svarilnih ukrepov in skozi ukrepe, katerih namen je zaščita. To so splošna ekonomska in zelo učinkovita svarila morebitnim storilcem pred zlorabo ali napako. Pravilno zasnovana svarila prepričajo morebitne goljufe, da goljufije sploh ne izvršijo. Pri tem ne gre za ustvarjanje fizične zaščite, temveč predstavljajo dovolj veliko tveganje samega prepovedanega dejanja, ki prepriča morebitnega goljufa, da goljufije ne izvrši.

Najpogostejše pasivne notranje kontrole so:

- posebne oziroma uporabniku prilagojene kontrole,
- revizijske sledi,
- osredotočene revizije,
- nadzor ključnih dejavnosti,
- izmenjevanje ključnega osebja.

Posebne oziroma uporabniku prilagojene kontrole so posebej oblikovane notranje kontrole, ki imajo poseben namen. Vsaka enota, ki ima navidezno nerešljiv problem notranjih kontrol, si pomaga s presojo unikatne in možne ortodoksne notranje kontrole.

Revizijske sledi so pogosto uporabljene notranje kontrole, še posebej v avtomatiziranih sistemih. Pasivne so, ker ničesar ne storijo za zaščito pred goljufijo. Odkar se vsak zapis in njegova morebitna sprememba shranjuje, lahko revizor za nazaj vedno preveri vknjižbe računov in ostale sledi od začetka do konca. Zapisi so zavarovani tako, da jih lahko spremeni le oseba, ki se poprej identificira.

Osredotočene revizije veljajo za najboljše merilo, ki jo pasivna notranja kontrola lahko nudi enoti. Nanaša se na zelo ozko skoncentrirano revizijo ali preiskavo ter poskuša doseči cilje notranje kontrole. Raziskovali naj bi področja, ki so že vnaprej, kar se tiče goljufij in napak, znana kot ranljiva. Osredotočene revizije so uporabljene tudi kot psihološki cilj. Morebitnim goljufom naj bi dala jasen signal, da so ranljiva področja nadzorovana in je zato izvedba goljufije zelo tvegana.

Nadzor ključnih dejavnosti je pasivna notranja kontrola, ki ne vsebuje nikakršne fizične zaščite pred goljufanjem, pa ga kljub temu lahko zaustavi, če se goljufi zavedajo, da so lahko opaženi. Nadzor se lahko vrši izza stekla, skozi katerega vidiš le z ene strani ali s kakšne druge izhodiščne točke, od koder se nadzornika težko vidi, lahko pa se uporablja tudi video nadzor. Mogoče je uporabljati tudi video nadzor. Kot pri vseh pasivnih notranjih kontrolah gre tudi pri tej za zavest, da te nekdo lahko kadar koli nadzoruje, ni pa rečeno, da se bo to tudi v resnici zgodilo.

Izmenjevanje ključnega osebja je pasivna notranja kontrola, ki vključuje pogoj, da uslužbenci odidejo na zaslužen dopust. Periodično izmenjevanje dodeljenih nalog uslužbencem znotraj enote je ekonomično in doseže učinek kontrole.

### **1.4.3 Razlika med aktivno in pasivno notranjo kontrolo**

Na primeru živalske farme lahko predstavimo razliko med aktivno in pasivno notranjo kontrolo. Živali obvarujemo pred tatovi na dva alternativna načina. Po prvem farmo ogradimo in s tem tatovom preprečimo dostop do nje ter posledično krajo živali. Pri tem bi ograja pod električno napetostjo pomenila dodaten strošek. Ta alternativa je primerljiva z aktivno kontrolo. Po drugi alternativni pa ograje ne postavimo, temveč tatove opozorimo, da bo farmo pogosto in nenapovedano stražil oborožen čuvaj. Druga alternativa je primerljiva s pasivno notranjo kontrolo in je veliko cenejša.

Ker imajo aktivne in pasivne notranje kontrole določene slabosti, se priporoča, da obe vrsti kontrol kombiniramo.

## **1.5 Razvojna načela notranjih kontrol**

Temeljna načela notranje kontrole so (Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna, Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 11):

- sistem notranjih kontrol lahko daje samo sprejemljivo, ne pa absolutno zagotovilo;
- vodstvo oziroma poslovodni organ je odgovoren za postavitve in vzdrževanje ustreznega sistema notranjih kontrol;

- notranja kontrola je pomemben, vendar ne edini element poslovođenja;
- notranja kontrola mora biti smotrna, upoštevati mora ocene tveganja in zagotavljati dodano vrednost;
- notranje kontrole so učinkovite, če se dosledno uporabljajo;
- notranje kontrole je treba obravnavati kot celoto in ne vsako posebej;
- potrebe po notranjih kontrolah in njihova uporaba se lahko od enega do drugega proračunskega uporabnika ali znotraj njega razlikujejo;
- za uspešnost notranjih kontrol je bistven odnos vodstva;
- notranja revizija ni nadomestilo za notranjo kontrolo in vodstva ne razbremenjuje odgovornosti.

Maeschdorf (1998, str. 309) poudarja pri novih modelih notranjih kontrol štiri razvojna načela:

- definicijo kontrole,
- načelo spoznavanja in odzivanja,
- načelo človeških vrednot,
- načelo odgovornosti za kontrole.

Po definiciji zajema kontrola vse aktivnosti organizacije, in zato mora biti prisotna tudi v vseh modelih notranje kontrole.

Načelo spoznavanja in odzivanja pomeni vsakodnevno opazovanje in merjenje kontrolnih aktivnosti v določenem obdobju. S tem se ustvarjajo pogoji za neprestane izboljšave, oblikuje se okolje, izvajajo se koraki, ki so potrebni zato, da se dosežejo cilji organizacije, ustvarjajo se pogoji za stalno izobraževanje uslužbencev, kar pomeni, da se izboljšujejo cilji organizacije in okolje.

Načelo človeških vrednot je vedno bolj pomembno. Zato mora organizacija svojim uslužbencem omogočati, da izvajajo samokontrolo in prek nje presegajo svoje uspehe. Tako so uslužbenci bolj zadovoljni, kar vpliva na njihovo delo.

Načelo odgovornosti za kontrole je najobsežnejše, najtežje in najbolj nejasno področje poznavanja notranjih kontrol.

## **1.6 Notranje računovodske kontrole**

Notranje kontrole, povezane z računovodskim sistemom se osredotočajo na doseganje naslednjih ciljev (Koletnik, 1997, str. 141):



- poslovni dogodki se izvajajo v skladu s splošnimi in posebnimi odobritvami vodstva organizacije;
- vsi poslovni dogodki se takoj knjižijo v pravih zneskih na ustrezne konte in v obračunskih obdobjih, v katerih so se zgodili, da bi lahko pripravili potrebne računovodske informacije v okviru sprejetih računovodskih usmeritev in zagotovili odgovornost za sredstva;
- dostop do sredstev je dovoljen izključno na podlagi ustrezne odobritve vodstva organizacije;
- evidentirana odgovornost za sredstva se v smiselnih časovnih presledkih usklajuje z obstoječim stanjem sredstev in v primeru razlik je treba ustrezno ukrepati.

Navedene cilje je mogoče doseči tudi s posebnimi postopki notranjega kontroliranja. Pri tem je mišljeno preverjanje računskih točnosti evidenc, usklajevanje analitičnih in sintetičnih evidenc, odobravanje in kontroliranje listin, primerjanje z zunanjimi viri informacij, primerjanje rezultatov štetja gotovine, vrednostnih papirjev in zalog materiala z računovodskimi evidencami, omejevanje neposrednega fizičnega dostopa do sredstev in evidenc ter primerjanje uresničenega z načrtovanim.

Notranje računovodske kontrole delimo na temeljne in vodstvene ali kontrole delovanja temeljnih kontrol.

### **1.6.1 Temeljne kontrole**

Temeljne kontrole obsegajo kontrolne postopke, ki so neposredno povezani s poslovnimi dogodki. Razvrščamo jih na (Odar, 2002, str. 11):

- kontrole pravilnosti podatkov,
- kontrole popolnosti obdelave podatkov in
- kontrole ponovnega opravljanja postopkov.

Kontrola pravilnosti podatkov je temeljna kontrola pri posamičnih poslovnih dogodkih. Primer je odobritev. Namen odobritve je izvršitev le tistih poslovnih dogodkov, ki so pravno veljavni in pravilno odobreni v skladu z veljavnim računovodskim sistemom in sistemom notranjih kontrol. Te kontrole se izvajajo tako, da uslužbenec, pooblaščen za odobravanje, kontrolira in ocenjuje predloženi poslovni dogodek glede na možnosti, ki jih predpisujejo zakoni, sklepi organov upravljanja in druga dogovorjena merila. Kontrola pravilnosti podatkov se opravlja tudi s pomočjo kontrolnih postopkov primerjanja in vključuje kontrolo usklajevanja, ki pa temelji na ugotavljanju razlik med primerjanimi postavkami, ugotavljanju vzrokov razlik in ukrepanju za njihovo odpravo. Kontrola preveritev pravilnosti je še ena izmed kontrol pravilnosti podatkov. Zajema kontrolne postopke, s pomočjo katerih spoznamo in ocenimo

upravičenost poslovnih dogodkov na podlagi ustreznega in pravilnega dokaza. Pri tem preverimo, če je bil poslovni dogodek opravljen v skladu z vzpostavljenim sistemom notranje kontrole, kar pomeni, da primerjamo pravilnosti delovanja ene notranje kontrole z drugo. S takšno medsebojno primerjavo, ki zagotavlja kontrolo istega poslovnega dogodka, se prepričamo o upravičenosti, resničnosti, točnosti in pravilnosti tega dogodka.

Kontrole popolnosti obdelave zagotavljajo, da so vsi podatki o nastalih poslovnih dogodkih zajeti in dejansko evidentirani v računovodskih izkazih. Te kontrole praviloma zajemajo (Menard et al., 1994, str. 19):

- kontrolo številčenja poslovnih listin,
- popolnost obdelave s pomočjo kontrolnega zbira oziroma vsote in
- kontrolo nad neobdelanimi listinami (odprtimi postavkami).

Kontrola številčenja poslovnih listin je najpogostejša in najučinkovitejša kontrola, seveda ob pogoju, da se vsi dokumenti oštevilčijo ob izdaji ali že pred nastankom poslovnega dogodka. Na tak način so vse listine zaporedno oštevilčene s svojo številko. S tako kontrolo se preverja, ali ima vsaka oštevilčena listina končano predvideno pot in ali je tudi knjižena. V organizaciji naj bi bili sistemsko vgrajeni postopki, ki občasno preverjajo nepretrganost niza oštevilčenih listin. Tovrstna kontrola je zato primerna v računovodskih sistemih z računalniško obdelavo podatkov.

Kontrola popolnosti obdelave podatkov s pomočjo kontrolnega zbira oziroma vsote deluje tako, da na enem ali več mestih računovodskega zajemanja podatkov primerja zbir posameznih podatkov pred in po končani obdelavi. Ta kontrola zagotavlja ugotavljanje razlik v številu obdelanih listin v različnih fazah obdelave, ki jih je treba raziskati. Tudi ta kontrola se uporablja v računalniški obdelavi podatkov.

Kontrola nad neobdelanimi listinami ali odprtimi postavkami označuje postopke, s katerimi uslužbenec ponovno opravi pregled nad izvirnimi podatki, ki jih je pred njim opravil že drug pooblaščen uslužbenec. Taka kontrola vzame več časa, je pa učinkovita.

### **1.6.2 Vodstvene kontrole**

Vodstvene ali nadzorne kontrole so kontrole delovanja temeljnih kontrol in predstavljajo organizacijski okvir za načrte, usmeritve, postopke in praktično izvajanje del, ki so jih uslužbenci dolžni opraviti, da omogočijo doseganje postavljenih ciljev organizacije.

Ločimo naslednje vrste vodstvenih kontrol (Menard et al., 1994, str. 22):

- razmejenost dolžnosti; s tem razumemo opredelitev in razdelitev nalog ter opravil tako, da preprečuje, da bi kakšen posel bil v celoti v pristojnosti ene same osebe. Zaradi takšne razdelitve dela se zmanjša tveganje, da bi prišlo do napak in nepravilnosti v izkazovanju postavk v računovodskih izkazih ter prevar oziroma skrivanja nepravilnosti;
- materialna odgovornost opravlja vlogo preprečevalnega delovanja, ki ni v skladu s predpisanimi zakoni in pravili organizacije. Nujno je, da so v sistemu delovanja organizacije vgrajene kontrole, ki to preprečujejo, hkrati pa omejujejo in preprečujejo rokovanje z določenimi sredstvi, listinami, podatki in so pogostejše pri bolj likvidnih sredstvih, ki se najlažje uporabijo za osebno porabo;
- nadziranje je vgrajeno v računovodski sistem in opravlja nadzor nad pravilnostjo in točnostjo dela uslužbencev, ki opravljajo temeljne kontrolne postopke. Zaporedno in stopenjsko nadziranje zmanjšujeta tveganje, da se računovodski in kontrolni postopki ne bi izvajali skladno s predvidevanji, hkrati pa zagotavlja pravočasno odkrivanje napak in ima velik vpliv na kakovost poslovnih knjig.

Z učinkovitim nadziranjem se lahko uslužbenci, ki delajo na področju računovodstva in kontrolnih postopkov, usmerjajo tako, da opravijo potrebne spremembe, ko se pojavijo nove vrste poslov, popravijo odkrite napake in spremljajo odkrite pomanjkljivosti.

## **2 NOTRANJE KONTROLE V FINANČNO-RAČUNOVODSKI SLUŽBI OBRAVNAVANEGA NPU**

Javnofinančna zakonodaja določa PPU in NPU. PPU so tiste pravne osebe javnega prava, ki posredno (na podlagi pogodbe) od NPU pridobivajo sredstva za svoje delovanje, to je izvajanje negospodarske javne službe in dejavnosti v javnem interesu (Cvikl & Korpič–Horvat, 2007, str. 133). To so javni skladi, javni zavodi in agencije, ki jih ustanovita država ali občina.

NPU so opredeljeni kot državni oziroma občinski organi ali organizacije ter občinska uprava, ki se v celoti financirajo neposredno iz proračuna. Njihovi finančni načrti so integralni sestavni del državnega oziroma občinskih proračunov in so sprejeti kot sestavni del sprejetega proračuna v parlamentu oziroma občinskih svetih (Vencelj, 2000, str. 32). Ker so NPU organi države oziroma občine, niso samostojne pravne osebe in praviloma nastopajo le v imenu in za račun države oziroma občine. So pa hkrati samostojni nosilci proračunskih postavk, ki imajo v okviru svojih finančnih načrtov zagotovljena sredstva za izvajanje svojih nalog in funkcij, s katerimi lahko razpolagajo in v pravnem prometu nastopajo v svojem imenu in za svoj račun (Cvikl & Zemljič, 2005, str. 53).

Delitev NPU je določena s Pravilnikom o določitvi neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur.l. RS, št. 46/2003) in je naslednja:

- NPU državnega proračuna
  - nevladni proračunski uporabniki
  - vladni proračunski uporabniki
    - vladne službe
    - ministrstva in organi v sestavi
    - upravne enote
  - pravosodni proračunski uporabniki
- NPU občinskih proračunov
  - občine
  - krajevne in druge lokalne skupnosti

Takšna delitev NPU državnega proračuna izhaja iz ustavnega načela delitve oblasti. Pomen take delitve pa je v tem, da imajo nevladni in pravosodni uporabniki pri določitvi in izvršitvi svojih finančnih načrtov več svobode, ta pa izhaja iz želje, da bi bili organi čim bolj samostojni v svojem delovanju (Čok, Prevolnik Rupel, Stanovnik, Cirman, & Mrak, 2005, str. 6).

NPU svoje finančno-računovodsko poslovanje spremljajo in evidentirajo v skladu z:

- Ustavo Republike Slovenije (Ur.l. RS, št. 33I/1991-I, 42/1997, 66/2000, 24/2003, 69/2004, 69/2004, 69/2004, 68/2006),
- Zakonom o javnih financah (Ur.l. RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, št. 30/2002, 56/2002-ZJU, 110/2002-ZDZ-B, 127/2006-ZJZP, 14/2007-ZSPDPO, 109/2008, 49/2009),
- Zakonom o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C),
- Zakonom o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2010 in 2011 (Ur.l. RS, št. 99/2009),
- Zakonom o javnem naročanju (Ur.l. RS, št. 128/2006, 16/2008, 19/2010),
- Pravilnikom o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Ur.l. RS, št. 50/2007, 61/2008, 99/2009-ZIPRS1011),
- Pravilnikom o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna Republike Slovenije (Ur.l. RS, št. 119/2004).

NPU po Pravilniku o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 112/2009) uvrščamo med druge uporabnike enotnega kontnega načrta. V skladu z navedenim pravilnikom vodijo svoje poslovne knjige po načelu denarnega toka, ki ga morajo upoštevati tudi za namene poročanja o svojem poslovanju. Skrb za uspešno izvrševanje finančnega načrta NPU je naložena njegovi finančni službi, ki izvaja naloge priprave in izvrševanja proračuna ter druge naloge, povezane z upravljanjem državnega premoženja. Proces izvrševanja proračuna poteka v medsebojno povezanih procesih, saj se le

na tak način lahko zagotavlja uspešna, smotrna in pravilna poraba proračunskega, torej davkoplačevalskega denarja.

Delovanje NPU in njegovo vodenje je usmerjeno k doseganju postavljenih ciljev s smotrnim poslovanjem. Vendar pa je NPU prav tako kot vsaka druga organizacija ali podjetje pri svojem poslovanju vedno izpostavljen različnim tveganjem, da postavljeni cilji ne bodo doseženi (Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna, Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 5).

Tveganje je možnost, da nastopi drugačen dogodek, kot je predviden, izpostavljenost tveganju pa predstavlja verjetnost, da se ali negativni dogodek zgodi ali se pozitivni ne zgodi, ter njegove posledice na postavljene cilje. Zato je s tveganji treba upravljati, to pa pomeni, da se obvladuje izpostavljenost poslovanja tveganjem in se jih omejuje na sprejemljivi ravni. Treba je določiti elemente izpostavljenosti tveganju, ugotovljena tveganja ovrednotiti in razvrstiti po verjetnosti ter teži možnih posledic, na tej podlagi pa postaviti ustrezen sistem za njihovo obvladovanje, to pa je sistem notranjih kontrol. Sistem notranjih kontrol je odziv na tveganje, njegov namen pa je obvladovati tveganja na še sprejemljivi ravni.

Strategijo upravljanja s tveganji določi predstojnik NPU in jo vključi med svoje ostale strategije za doseganje postavljenih ciljev. Predstojnik je tudi odgovoren za vzpostavitev, delovanje, nadzor in stalno izboljševanje sistema notranjih kontrol. Z načeli učinkovitega notranjega kontroliranja mora seznaniti tudi vse odgovorne osebe na vseh ravneh in v vseh organizacijskih enotah NPU (Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna, Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 10).

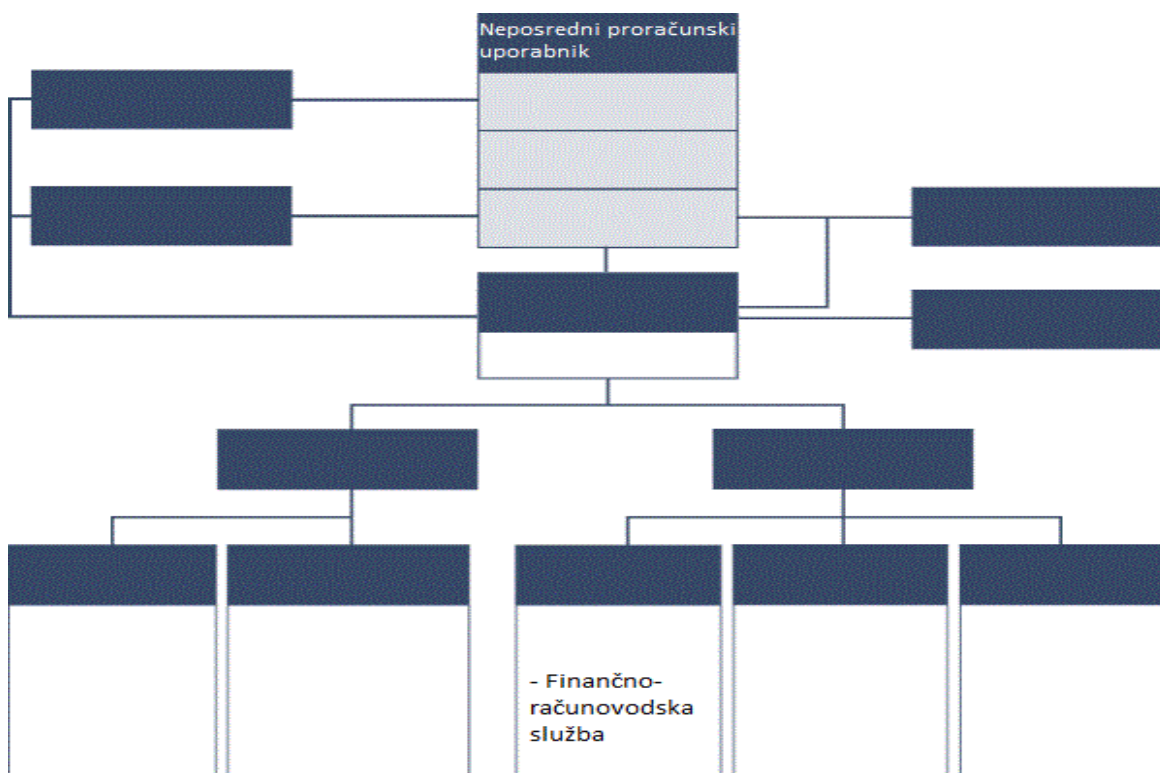
Notranje kontrole so pri NPU potrebne zaradi:

- vse večjih in kompleksnejših proračunskih uporabnikov, ko neposreden nadzor posameznikov ni več mogoč;
- soočanja NPU s povečanim številom finančnih, upravnih in komercialnih tveganj, ki ogrožajo doseganje njihovih ciljev.

## **2.1 Predstavitev izvajanja nalog finančno-računovodske službe obravnavanega NPU**

Finančno-računovodska služba obravnavanega NPU, katerega sistem notranjih kontrol bom v nadaljevanju proučevala, je v organizacijski shemi umeščena v splošni sektor v okviru direktorata. V skladu z internim aktom o sistemizaciji delovnih mest je v finančno-računovodski službi zaposlenih poleg vodje službe še devet javnih uslužbencev: štirje finančniki, štiri računovodje in višji svetovalec.

Slika 3: Organizacijska struktura obravnavanega NPU



Vir: NPU, Odlok o notranji organizaciji, delovnih mestih in nazivih v službah obravnavanega NPU, 2004.

Funkcije, ki jih javni uslužbenci v finančno-računovodski službi v okviru svojih del in nalog izvajajo (NPU, Načrt dela finančno-računovodske službe obravnavanega NPU za leto 2009, 2009) so naslednje:

- priprava proračuna oziroma rebalansa,
- sodelovanje pri javnih razpisih,
- finančni pregled predlaganih sklepov in pogodb,
- priprava vlog za odprtje novih proračunskih vrstic,
- priprava razporeditev in prerazporeditev,
- priprava finančnih elementov predobremenitve (v nadaljevanju: FEP) in finančno ovrednotenih programov (v nadaljevanju: FOP),
- evidentiranje projektov načrta razvojnih programov (v nadaljevanju: NRP),
- priprava dnevnih in mesečnih likvidnostnih načrtov,
- evidentiranje pogodb in bančnih garancij,
- priprava vloge za vnos novih poslovnih partnerjev v šifrant poslovnih partnerjev,
- evidentiranje prejetih in izdanih računov,
- kontrola prejetih računov in priprava odredb za njihovo plačilo,

- potrjevanje odredb za plačilo,
- kontrola in potrjevanje izdanih računov,
- priprava paketov prejetih in izdanih računov za knjiženje v glavni knjigi,
- priprava in izplačilo akontacij za službena potovanja v tujino,
- obračunavanje potnih nalogov in opominjanje,
- kontrola blagajniškega poslovanja,
- shranjevanje gotovine in bančnih garancij,
- priprava nalogov za obračun drugih stroškov dela,
- preverjanje skladnosti dokumentov (naročilnic, pogodb, računov),
- pregled in vnos nekaterih podatkov za obračun stroškov dela,
- obračun stroškov dela,
- priprava odredb za plačilo stroškov dela,
- kontrola in potrjevanje odredb za plačilo stroškov dela in ter priprava paketov odredb za prenos za knjiženje v glavni knjigi,
- izdajanje potrdil o plačah in izpolnjevanje kreditnih pol ter drugih obrazcev,
- kontrola in knjiženje prometa na transakcijskem računu,
- kontrola in knjiženje terjatev, opominjanje, izterjava in pošiljanje IOP obrazcev v potrditev pravnim osebam,
- kontrola in knjiženje obveznosti, odgovarjanje na opomine in IOP obrazce,
- kontrola in knjiženje stroškov dela,
- priprava zahtevkov za nakazila iz proračuna,
- priprava zahtevkov za vračila v proračun za refundacije,
- izvrševanje plačil oziroma nakazil,
- priprava poročil o stroških dela za zunanje inštitucije,
- evidentiranje vstopnega in izstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevnaju: DDV) za lastno dejavnost,
- evidentiranje zalog blaga za lastno dejavnost,
- obračun DDV-ja za lastno dejavnost,
- kontrola knjiženja in mesečno usklajevanje porabe z ministrstvom, pristojnim za finance,
- priprava statističnih in drugih poročil,
- priprava analiz, informacij, poročil in drugih gradiv,
- priprava podatkov za letni popis sredstev in njihovih virov ter sodelovanje pri izvedbi samega popisa,
- usklajevanje sintetičnih evidenc z analitičnimi,
- vodenje poslovnih knjig,
- priprava zaključnega računa,
- priprava premoženjske bilance,

- hranjenje dokumentacije,
- sodelovanje v projektih skupinah za MFERAC,
- priprava novih internih aktov in priprava sprememb veljavnih aktov.

V pomoč pri izvajanju nalog finančno-računovodske službe obravnavanega NPU je prav gotovo računalniško podprt sistem MFERAC. Sistem MFERAC je razvita programska oprema, ki podpira finančne, računovodske in kadrovske poslovne funkcije NPU državnega proračuna (Janc, 2008, str. 13). Je programski produkt v lasti Republike Slovenije in je rezultat lastnega znanja. Sistem MFERAC podpira vse postopke izvrševanja proračuna in vodenja računovodstva, obračun stroškov dela in vodenje kadrovske evidence (Bajuk, 2008, str. 5). Vanj so vgrajene vse potrebne kontrole, pravila in zahteve, ki jih za proračunsko financiranje in izvrševanje določajo zakoni in podzakonski predpisi. Sistem MFERAC pomeni standardizacijo v poslovanju NPU, enotno in pregledno izvrševanje proračuna, enotno obravnavanje predobremenitev, enotno vodenje kadrovske evidence in obračuna stroškov dela. Med stroške dela štejemo plače in druge stroške dela, ki se obračunavajo in izplačujejo na podlagi podjemnih pogodb, pogodb o avtorskem delu in druga obdavčljiva izplačila fizičnim osebam.

Sistem MFERAC podpira delo na naslednjih področjih (Janc, 2008, str. 13):

- finančno poslovanje
  - aplikacija Priprava, izvrševanje, analiza in nadzor državnega proračuna
    - modul Izvrševanje državnega proračuna
    - modul Načrt razvojnih programov
    - modul Fakturiranje
    - modul Nabava
- vodenje računovodstva
  - aplikacija Glavna knjiga in saldakonti
  - aplikacija Sistem vodenja osnovnih sredstev
  - aplikacija Tolarska in devizna blagajna
  - aplikacija Stanovanjski krediti in najemnine
- kadrovska evidenca in obračun stroškov dela
  - aplikacija stroški dela in kadrovska evidenca
    - modul Kadrovska evidenca
    - modul Obračun in nakazovanje stroškov dela
    - modul Pogodbe o delu in avtorske pogodbe



- o modul Nakazovanje štipendij

Javni uslužbenci – uporabniki se tehnike uporabe objektov naučijo na izobraževanjih, ki so pripravljena v obliki tečajev in delavnic. Izobraževanja so namenjena tistim, ki pri svojem delu uporabljajo MFERAC vsak dan. Organizirana so tudi dodatna izpopolnjevanja, kjer so predstavljene novosti, ki so bile vgrajene v sistem v določenem obdobju.

Dostop do sistema MFERAC je mogoč le po predhodnem postopku identifikacije uporabnika (Ministrstvo za finance, Osnove aplikacije DPS, 2009, str. 6). Postopek identifikacije se začne z vpisom uporabniškega imena in gesla. Po uspešno opravljeni prijavi v sistem dobi uporabnik v uporabo le tiste objekte aplikacij, za katere so mu dana pooblastila. Uporabniku sistema dodeli pooblastila sistemski nadzornik na podlagi ustrezno izpolnjenega in od koordinatorja za MFERAC podpisanega zahtevka, na katerem so podrobneje določena pooblastila za dostop do posamezne aplikacije sistema. Sistemski nadzornik uporabniku dodeli uporabniško ime, ki je sestavljeno iz črkovne kratice NPU in zaporedne številke, ter geslo za prvo prijavo v sistem, ki pa je vedno in za vse enako, zato ga mora uporabnik takoj po prvi prijavi spremeniti in shraniti na le njemu znanem in dostopnem mestu. Na tak način se onemogoči zloraba gesla, nepooblaščen dostop do podatkov in možnost njihovega spreminjanja.

V različnih fazah izvrševanja proračuna se z notranjimi kontrolami preverja pravilnost postopkov, ki jih izvajajo službe oziroma organi v skladu z zakonodajo. Pri poslovanju NPU je ena od zanesljivejših metod notranjega kontroliranja tudi sistem MFERAC, ki uporabnike opozarja na mogoče nepravilnosti in napake, ki se pojavljajo v posameznih fazah, ali pa popolnoma blokira izvršitev, ki bi pomenila kršitev zakonskih določil.

Sistem notranjih kontrol mora biti vzpostavljen kot del celotnega sistema, ki ga vodstvo uporablja pri vodenju organizacije in ne le kot poseben sistem znotraj organizacije (Internal Control: Providing a Foundation from Accountability in Government, 2001, str. 5). Vodstvo lahko le na ta način pričakuje točne in pravilne podatke, ki so za uspešno vodenje organizacije nujni. Z namenom pridobivanja takih informacij je sistem MFERAC vpeljan v celoten proces izvrševanja proračuna in ne le v posamezne segmente.

Za zadovoljivo delovanje notranjih kontrol pa ni dovolj, da se notranje kontrole v sistem samo vgradijo, njihovo delovanje je treba tudi nadzirati. Notranjih kontrol, ki bi zagotavljale popolno varnost, zanesljivost in pravilnost poslovanja ni mogoče zagotoviti niti teoretično, še manj v praksi. Zato je treba upoštevati možne odmike od zamišljenega sistema (Hren, 2001, str. 97).

Ena izmed oblik izvajanja notranjega kontroliranja je tudi ta, da vsak dokument pregleda več oseb. S tem se zmanjša možnost namernih in nenamernih napak, zagotovi se zakonito in učinkovito poslovanje ter pridobivanje zanesljivih finančnih podatkov, informacij ter popolnih

knjigovodskih listin, a tudi varovanje sredstev in premoženja NPU. S tem je zagotovljen večji nadzor, saj notranje kontrole delujejo na vmesnih stopnjah poslovanja ter omogočajo kontrolo celotnega procesa in posameznih stopenj. Vodje služb so dolžni stalno spremljati in nadzorovati delovanje svoje organizacijske enote ter se hitro in ustrezno odzivati na vsako nepravilno, negospodarno, neučinkovito in neuspešno poslovanje.

## **2.2 Sistem notranjih kontrol v finančno-računovodski službi**

Temeljni kontrolni postopki, ki jih izvaja finančna služba, se nanašajo predvsem na kontrole pravilnosti finančnega evidentiranja poslovnih dogodkov in podatkov. Gre predvsem za začetno evidentiranje poslovnih dogodkov, pristojnosti in odgovornosti oseb, ki začenjajo in odobravajo poslovne dogodke. Pri tem morajo biti pristojnosti in odgovornosti natančno opredeljene.

Z internim navodilom za finančno poslovanje je posebej opredeljena kontrola, ki zajema aktivnosti pri ugotavljanju pravilnosti in odpravi nepravilnosti v vseh delih finančnega poslovanja ter v povezavi z izvrševanjem proračuna in upravljanjem s sredstvi proračuna. Finančno kontroliranje izvajajo vsi javni uslužbenci finančne službe, pri tem je vsakdo odgovoren za svoje delovno področje. Pri izvajanju notranjega kontroliranja jim je v pomoč sistem MFERAC, ki preprečuje nelogične vnose podatkov in prekoračenje porabe proračunskih sredstev.

Naloge, ki jih opravlja finančna služba na področju izvrševanja proračuna so:

- priprava izhodišč in končnega predloga finančnega načrta z obrazložitvami in spremljajočimi dokumenti. Služba tudi poskrbi, da je predlog finančnega načrta pripravljen skladno z navodili za pripravo predloga proračuna in da vsebuje vse zahtevane dokumente. Prav tako koordinira pripravo predloga finančnega načrta znotraj organizacijskih enot;
- priprava načrta prihodkov in drugih prejemkov;
- priprava in spremljanje mesečnih in dnevnikih likvidnostnih načrtov;
- evidentiranje prejetih računov;
- izdajanje računov in njihovo evidentiranje;
- skrb za izterjavo terjatev;
- evidentiranje manjših izdatkov iz priročne blagajne;
- obračun stroškov za službena potovanja po potnih nalogih;
- priprava ustreznih listin za računovodsko evidentiranje poslovnih dogodkov;
- sodelovanje pri pripravi javnih razpisov, pogodb in naročilnic ter drugih listin, ki so potrebne za izvajanje finančnega poslovanja;
- spremljanje realizacije po pogodbah in naročilnicah;

- priprava FEP-ov in FOP-ov, izvedba predlaganih razporeditev in prerazporeditev sredstev med konti/postavkami ter predlaganje odpiranja novih kontov/postavk;
- evidentiranje finančnih zavarovanj in upravljanje z instrumenti finančnega zavarovanja;
- arhiviranje poslovnih listin;
- koordinacija in sodelovanje pri izvedbi letnega popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev (inventura).

Za razpolaganje s proračunskimi sredstvi obravnavanega NPU in prevzemanje obveznosti je odgovoren generalni sekretar oziroma osebe, ki jih pooblasti. Generalni sekretar uvede posebne sisteme in postopke, s katerimi zagotovi definiranje in doseganje ciljev obravnavanega NPU. Vzpostavi tudi uspešen, učinkovit in gospodaren sistem notranjih kontrol ter strategijo za upravljanje s tveganji.

Za razpolaganje s proračunskimi sredstvi pooblasti generalni sekretar odredbodajalce, lahko pa s pisnimi pooblastili prenese svoja pooblastila s področja finančnega poslovanja tudi na druge podrejene javne uslužbenke. Pooblastila se hranijo v finančni službi. Odredbodajalec s svojim podpisom jamči za zakonitost, gospodarnost, namembnost in učinkovitost porabe proračunskih sredstev. Pooblaščenec osebe so na svojem področju odgovorne, da se vzpostavi sistem notranjih kontrol in, da se notranje kontroliranje izvaja.

Finančni načrt se izvršuje s predložitvijo knjigovodskih listin, ki opredeljujejo poslovne dogodke. Knjigovodske listine so praviloma v posebni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih, ki spremljajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke. Uporabljajo se za prenašanje knjigovodskih podatkov in morajo poslovne dogodke izkazovati verodostojno in pošteno. Knjigovodske listine so verodostojne, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnih koli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov (Slovenski inštitut za revizijo, Slovenski računovodski standardi, 2006).

Temeljni kontrolni postopki, ki jih izvaja računovodska služba, se nanašajo predvsem na kontrole pravilnosti računovodskega evidentiranja poslovnih dogodkov in podatkov. Gre za popolnost zajemanja in obdelave poslovnih dogodkov in podatkov ter za točnost evidentiranja poslovnih dogodkov.

S pravilnikom o računovodstvu obravnavanega NPU (2008) je posebej opredeljena kontrola, ki zajema aktivnosti pri ugotavljanju pravilnosti in odpravi nepravilnosti v vseh delih računovodstva. Računovodsko kontroliranje podatkov izvajajo vsi javni uslužbenci računovodske službe, pri čemer vsakdo odgovarja za svoje področje dela. Pri delu jim je v pomoč sistem MFERAC, ki preprečuje nelogične vnose podatkov in onemogoča, da bi bila poraba proračunskih sredstev prekoračena. Kadar javni uslužbenci računovodske službe nadomeščajo odsotnega računovodjo, si pri delu pomagajo s postopkovnimi navodili, še zlasti

pri daljših ali zahtevnejših postopkih. Zaradi nenehnih dograditev sistema MFERAC, različnih sprememb predpisov, se morajo tudi postopkovniki redno posodabljeni.

Naloge, ki jih opravlja računovodska služba na področju izvrševanja proračuna, so (NPU, Pravilnik o računovodstvu, 2008):

- priprava računovodskih navodil in seznanjanje drugih uporabnikov s sistemskimi računovodskimi pravnimi podlagami za pripravo in izvrševanje proračuna;
- računovodsko načrtovanje in izdelava analiz;
- računovodsko kontroliranje;
- tekoče urejanje, zajemanje in knjigovodsko evidentiranje podatkov;
- spremljanje stanja in gibanja sredstev ter obveznosti do virov sredstev;
- nadziranje plačil terjatev in obveznosti;
- ugotavljanje prihodkov in odhodkov ter rezultatov poslovanja;
- vodenje poslovnih knjig;
- pripravljane obveznih računovodskih izkazov in letnega poročila;
- računovodsko informiranje ter
- arhiviranje knjigovodskih listin.

Osnova za računovodsko spremljanje poslovnega dogodka je knjigovodska listina. Knjigovodska listina je posebno pisno pričevanje o nastanku poslovnega dogodka, ki spreminja sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke in druge prejemke ter odhodke in druge izdatke (Zakon o računovodstvu, Ur.l. RS, št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C). Knjigovodske listine v vsakršni obliki morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno. Verodostojne so, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljeni javni uslužbenci, ki niso sodelovali v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnih koli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov. Računovodska služba poslovne dogodke knjiži v sistemu MFERAC.

### **2.2.1 Pogodbe in predobremenitve**

Osutek pogodbe pripravi odgovorna oseba v posamezni organizacijski enoti, ki je po nalogu generalnega sekretarja zadolžena za izvedbo naročila. Pri pripravi končnega besedila pogodbe sodelujeta še svetovalec za pravne zadeve in vodja finančno-računovodske službe. V vsaki pogodbi je določen tudi skrbnik pogodbe, ki nadzoruje njeno izvajanje.

V pogodbi so naslednji podatki obvezni (NPU, Navodilo za finančno poslovanje, 2007):

- naziv in naslov naročnika;

- matična številka naročnika;
- davčna številka naročnika;
- izjava naročnika o davčni zavezanosti za DDV;
- številka transakcijskega računa naročnika;
- naziv in naslov izvajalca oziroma dobavitelja;
- matična številka izvajalca oziroma dobavitelja;
- davčna številka izvajalca oziroma dobavitelja;
- izjava izvajalca oziroma dobavitelja o davčni zavezanosti za DDV;
- številka pogodbe;
- predmet pogodbe;
- vrednost pogodbe;
- dobavni in prevzemni pogoji;
- plačilni pogoji in rok plačila;
- veljavnost pogodbe;
- ime in priimek odgovorne osebe pri naročniku in izvajalcu oziroma dobavitelju;
- podpis naročnika in izvajalca oziroma dobavitelja;
- datum podpisa pogodbe.

Po Navodilu za finančno poslovanje (2007) se izpisu pogodbe priloži izpolnjen obrazec Spremni list k pogodbi s finančnimi podatki (proračunska postavka, podkonto, NRP) in podpisi:

- odredbodajalca, ki s podpisom jamči, da gre po vsebini in količini za nabave na osnovi strokovnih podlag, standardov in naročil internih naročnikov, da je pogodba v skladu s ceno in roki ponudbe ter da so finančna sredstva za nabavo zagotovljena;
- svetovalca za pravne zadeve, ki s podpisom jamči za ustreznost javnega naročila, ustreznost zavarovanja pogodbe ter da pogodba vsebuje vse potrebne določbe;
- vodje finančno-računovodske službe, ki s podpisom jamči, da je pogodba sestavljena skladno s finančno-računovodskimi predpisi in finančnim načrtom obravnavanega NPU ter da je finančno izvedljiva.

Predlogu pogodbe in spremnemu listu, ki ju vodja finančno-računovodske službe pregleda in podpiše, mora biti priložena tudi ponudba oziroma predračun.

Če predlog pogodbe nima vseh obveznih podatkov, ali ni v skladu s finančno-računovodskimi predpisi, ali ni v skladu s finančnim načrtom obravnavanega NPU, ali ni finančno izvedljiva, ga vodja finančno-računovodske službe pristojni organizacijski enoti vrne, da ga v dopolni oziroma popravi.

Originalni izvod pogodbe, ki jo podpišeta pooblaščenec obravnavanega NPU in poslovni partner, finančna služba evidentira v sistemu MFERAC in ga arhivira.

V sistemu MFERAC so v postopku evidentiranja pogodb vgrajene različne systemske in logične kontrole. Tako program opozori na nepravilnosti, pri nelogičnosti pa tudi onemogoči nadaljnje delo. Sistem preverja vnos obveznih podatkov pogodbe, ki so naslednji (Ministrstvo za finance, Pogodbe, druge pravne podlage, naročilnice in naročilni listi, 2009, str. 7):

- vrsta pogodbe,
- naziv izvajalca,
- vrednost in predmet pogodbe,
- način izbire izvajalca,
- datum pričetka del,
- datum predvidenega zaključka del oziroma datum veljavnosti pogodbe.

Če pogodba ni evidentirana kot zahtevajo navodila, bo sistem uporabniku onemogočil nadaljevanje postopka. Pravilnost vnesenih podatkov sistem preverja ob vsakokratnem shranjevanju podatkov ali ob izbiri gumba za preverjanje.

Skupaj z originalnim izvidom pogodbe pa finančna služba iz pristojne organizacijske enote prejme tudi predlog za izdelavo FEP-a. Predlog za izdelavo FEP-a mora vsebovati naslednje podatke:

- predmet pogodbe,
- vrednost pogodbe,
- proračunsko postavko,
- konto,
- šifro NRP, če gre za investicijske postavke,
- postopek izbire izvajalca,
- dinamiko plačil,
- datum začetka in končanja del,
- podpis odgovorne osebe oziroma odredbodajalca in
- druge potrebne podatke.

Javni uslužbenec finančne službe izdelava FEP v sistemu MFERAC, še prej pa mora preveriti skladnost podatkov v predlogu za izdelavo FEP-a s pogodbo, na katero se le-ta nanaša. Če uslužbenec ugotovi nepravilnosti, vrne predlog za izdelavo FEP-a pristojni organizacijski enoti, da ga dopolnijo oziroma popravijo.

Tudi pri evidentiranju predobremenitev ima sistem MFERAC vgrajene različne systemske in logične kontrole. Preverja vnos obveznih podatkov, ki so (Ministrstvo za finance, Predobremenitve, likvidnostno planiranje, prerazporeditve, 2009, str. 9):

- vrsta pogodbe,
- evidenčna številka pogodbe,
- šifra proračunskega uporabnika nosilca pogodbe,
- ime izpolnjevalca obrazca,
- kontrolna vsota,
- predmet pogodbe,
- datum podpisa pogodbe.

Če obrazec ni izpolnjen skladno z navodili za izpolnjevanje obrazca, bo sistem uporabnika opozoril na nepravilnosti oziroma bo onemogočil nadaljevanje postopka. Sistem preverja pravilnost vnesenih podatkov ob vsakokratnem shranjevanju podatkov ali ob izbiri gumba za preverjanje. Prav tako omogoča, da se kadar koli preverja stanje pravic porabe po predobremenitvah in opozarja na prekoračitve. V takem primeru mora uporabnik s prerazporeditvijo pravic porabe zagotoviti dodatna sredstva.

Za zavarovanje pogodb, pridobljene garancije, hipoteke ali poroštva finančna služba najprej preveri njihovo skladnost s pogodbo, nato evidentira v sistemu MFERAC in hrani v blagajni. Če ugotovi neskladnosti, o tem pisno obvesti pristojno organizacijsko enoto, ki mora poskrbeti za ureditev dokumentacije.

Garancije, hipoteke ali poroštva finančnih služb se v sistem MFERAC evidentirajo po enakem postopku kot pogodbe. Tudi v sistem vgrajene notranje kontrole so enake.

Izplačila na podlagi podjemnih pogodb, pogodb o avtorskem delu in ostala izplačila, pri katerih je treba upoštevati predpise o dajatvah, se opravijo dvakrat mesečno, in sicer 15. in zadnji delovni dan v mesecu. Podlaga za izplačilo je pisni predlog odgovorne osebe in izjava, da je delo opravljeno v skladu s pogodbo. Vsa potrebna dokumentacija za obračun mora biti posredovana finančni službi najmanj 10 delovnih dni pred predvidenim datumom izplačila. Finančna služba pred pripravo dokumentacije za izplačilo pregleda skladnost pisnih predlogov za izplačila odgovorne osebe in izjave o opravljenem delu s pogodbo. Če ugotovi, da so v dokumentaciji nepravilnosti ali da je dokumentacija pomanjkljiva, jo vrne pristojni organizacijski enoti, ki jo dopolni oziroma popravi.

### **2.2.2 Naročilnice**

Naročilnica je listina, s katero se naroča blago ali storitev manjše vrednosti. Je enoten obrazec, ki se izpiše v pristojni organizacijski enoti v sistemu MFERAC. Ob prejemu računa za dobavljeno blago ali opravljeno storitev ga pristojna organizacijska enota priloži k računu in posreduje v finančno-računovodsko službo.

Finančna služba preveri, če naročilnica vsebuje vse obvezne podatke (NPU, Navodilo za finančno poslovanje, 2007):

- naziv in naslov naročnika,
- davčna številka naročnika,
- številka transakcijskega računa naročnika,
- izjava o davčni zavezanosti za DDV,
- naziv in naslov izvajalca oziroma dobavitelja,
- zaporedna številka izdane naročilnice,
- datum izstavitve,
- predmet naročila,
- okvirna ali točna vrednost naročila,
- rok plačila in
- podpis odredbodajalca.

Če finančna služba ugotovi, da je prišlo do napake ali da so podatki pomanjkljivi, vrne naročilnico vrne pristojni organizacijski enoti, da jo dopolnijo oziroma popravijo.

### **2.2.3 Računi**

Račun je izpeljana knjigovodska listina za nakup blaga ali za opravljeno storitev, ki nastane na podlagi izvornih knjigovodskih listin, kot so: naročilnica, dobavnica, delovni nalog in podobno. Račun je lahko v papirni obliki ali obliki elektronskih zapisov, pa vendar mora izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno.

Realizacija pogodb in naročilnic se izvaja s plačevanjem prejetih računov za prejeto blago oziroma opravljeno storitev. Vsi prejeti računi, obračunske situacije, dobropisi, bremepisi, obračuni zamudnih obresti in drugo (v nadaljevanju: računi) se evidentirajo v evidenco prejetih računov v glavni pisarni obravnavanega NPU. Evidenca se vodi po datumu prejema računa in zaporedni številki. Računi se po evidentiranju v glavni pisarni posredujejo finančno-računovodski službi.



Finančna služba najprej preveri, če imajo računi vse obvezne podatke. Obvezni podatki na računu, ki ga izda davčni zavezanec za dobave blaga ali storitev drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, so opredeljeni v 82. členu Zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2) in so naslednji:

- datum izdaje računa;
- zaporedna številka, ki omogoča identifikacijo računa;
- identifikacijska številka za DDV, pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali storitev;
- identifikacijska številka za DDV kupca oziroma naročnika, pod katero je kupec oziroma naročnik prejel dobavo blaga ali storitev, za katero je dolžan plačati DDV;
- ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega kupca ali naročnika;
- količina in vrsta dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsta opravljenih storitev;
- datum opravljene dobave blaga oziroma datum opravljene storitve;
- davčna osnova, od katere se obračuna DDV po posamezni stopnji oziroma na katero se nanaša oprostitev, cena na enoto brez DDV ter kakršna koli znižanja cen in popusti, ki niso vključeni v ceno na enoto;
- stopnja DDV;
- znesek DDV, razen v primerih, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta zakon ta podatek izključuje;
- v primeru oprostitve DDV ali če je plačnik DDV kupec ali naročnik, veljavna določba Šeste direktive Sveta 77/388/EGS ali ustrezní člen tega zakona ali drugo sklicevanje, ki kaže na to, da je dobava blaga ali storitev oproščena DDV ali predmet obrnjene davčne obveznosti.

Obvezni podatki na računu, ki ga NPU prejme od malega davčnega zavezanca, so opredeljeni v 141. členu Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009) in so naslednji:

- datum izdaje,
- zaporedna številka, ki omogoča identifikacijo računa,
- organizacija oziroma ime in sedež oziroma stalno prebivališče,
- prodajna cena blaga oziroma storitev (brez DDV) in
- skupna vrednost prodanega blaga oziroma opravljene storitve (brez DDV).

Račun, ki ga NPU prejme od davčnega zavezanca za dobavo novega prevoznega sredstva, mora poleg obveznih podatkov iz 82. člena Zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2) vsebovati še naslednje podatke:

- znamko novega prevoznega sredstva,
- tip in model novega prevoznega sredstva,
- barvo novega prevoznega sredstva,
- številko šasije motornega vozila,
- prostornino in moč motorja motornega vozila,
- število prevoženih kilometrov motornega vozila in
- datum prve uporabe novega prevoznega sredstva, če je račun izdan po tem datumu.

Finančna služba prejete račune evidentira v sistemu MFERAC. Če pri pregledu računa ugotovi nepravilnosti, račun pisno zavrne, zavrnitev evidentira v sistemu MFERAC ter kopijo pisne zavrnitve posreduje pristojni organizacijski enoti. Pravilne račune s seznamom računov posreduje v vsebinski pregled odgovornemu javnemu uslužbencu pristojne organizacijske enote.

Odgovorni javni uslužbenec pristojne organizacijske enote pregleda račun in preveri vsebinsko in vrednostno skladnost računa z naročilom. V primeru, da ugotovi nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti, račun pisno zavrne in jo vrne izdajatelju, kopijo pisne zavrnitve pa posreduje finančno-računovodski službi, ki zavrnitev evidentira v sistemu MFERAC. Skladnost računa z naročilom pa potrdi s svojim podpisom pod podatki za pripravo odredbe za plačilo - nakazilo (v nadaljevanju: odredba), ki jih zapiše na račun.

Podatki za pripravo odredbe so naslednji (NPU, Navodilo za finančno poslovanje, 2007):

- proračunska postavka,
- podkonto,
- številka pogodbe oziroma naročilnice,
- številka FEP-a oziroma FOP-a,
- stroškovno mesto plačnika,
- stroškovno mesto prejemnika, kjer je to dogovorjeno,
- oznaka zakonskega projekta - NRP, kjer je to dogovorjeno,
- analitika proračunskega uporabnika, kjer je to dogovorjeno,
- datum plačila,
- vrsta odhodka,
- datum podpisa odgovornega javnega uslužbenca in
- podpis odgovornega javnega uslužbenca.

Odgovorni javni uslužbenec mora računu priložiti še popolno originalno dokumentacijo glede na vrsto dobavljenega materiala oziroma opravljene storitve (naročilnico, dobavnico, delovni

nalog, prevzemnico, poročilo o prevzemu osnovnih sredstev, inventarja in drugega blaga, zahtevke za povečanje vrednosti že obstoječega osnovnega sredstva in podobno) in vse skupaj posredovati finančno-računovodski službi.

Finančna služba preveri skladnost računa s pogodbo oziroma naročilnico, preveri popolnost računu priložene dokumentacije ter vse podatke za pripravo odredbe. Pregled računa potrdi z datumom in podpisom na računu. V primeru, da pri pregledu ugotovi pomanjkljivosti oziroma nepravilnosti, opombe zapiše na račun in ga vrne v dopolnitev oziroma popravljanje odgovornemu javnemu uslužbencu pristojne organizacijske enote.

Za pravilne račune s popolno dokumentacijo se v sistemu MFERAC izdelajo odredbe. Odgovorni javni uslužbenec finančne službe izdelano odredbo izpiše, preveri njeno skladnost z računom in to potrdi s podpisom in datumom podpisa na dnu odredbe. Nato odredbe s seznamom odredb posreduje v pregled in podpis najprej vodji finančno-računovodske službe (predlagatelj), potem vodji pristojne organizacijske enote (strokovna služba) ter na koncu odredbodajalcu. Finančna služba v sistemu MFERAC spremlja pretok računov in po potrebi opozarja organizacijske enote na roke plačil.

Ob vrnitvi podpisanih odredb v finančno službo se preveri skladnost vseh podpisov na odredbi s pooblastili generalnega sekretarja, v sistemu MFERAC se potrdi ustrezen status odredb, pripravijo paketi za prenos odredb v računovodstvo in izvrši se prenos. V primeru, da podpisi na odredbi niso v skladu s pooblastili generalnega sekretarja, finančna služba take odredbe vrne pristojni organizacijski enoti.

Izjema med prejetimi računi so računi za zamudne obresti. Postopki od evidentiranja v glavni pisarni obravnavanega NPU do posredovanja v računovodstvo se pri računih za zamudne obresti razlikujejo v tem, da finančna služba po evidentiranju računa v sistemu MFERAC tega ne posreduje takoj v pregled pristojni organizacijski enoti, pač pa obračun najprej sama preveri. Finančna služba preveri vse podatke o prepozno plačanih računih, predvsem pa datume zapadlosti v plačilo, in jih primerja z dejanskimi datumi plačil.

Če se pri preverjanju računa ugotovi, da račun za zamudne obresti v celoti ali delno ni upravičeno izdan, se ga pisno zavrne. Če je račun za zamudne obresti v celoti upravičeno izdan in je njegov znesek za plačilo večji od 10,00 evrov, ga finančna služba posreduje pristojni organizacijski enoti, da pripravi pisno obrazložitev za nastalo zamudo pri plačilu ter opremi račun s podatki za izdelavo odredbe. Vsi nadaljnji postopki so enaki kot pri drugih prejetih računih, le da je na odredbi za zamudne obresti kot odredbodajalec podpisnik generalni sekretar. Če pa je račun za zamudne obresti v celoti upravičeno izdan in je njegov znesek za plačilo manjši od 10,00 evrov, ga finančna služba posreduje pristojni organizacijski enoti, da račun opremi s podatki za izdelavo odredbe. Vsi nadaljnji postopki so enaki kot pri drugih prejetih računih.

Evidentiranje računov in izdelava odredb za izplačilo iz proračuna sta med najpomembnejšimi aktivnostmi v procesu izvrševanja proračuna, zato je v sistem MFERAC v teh procesih vgrajenih večje število sistemskih in logičnih kontrol.

Sistem MFERAC pri evidentiranju računov v knjigo prejetih računov preverja vnos obveznih podatkov, ki so naslednji (Ministrstvo za finance, Računi, odredbe, NOSDi, 2009, str. 8):

- datum opravljene storitve,
- vrsta dokumenta,
- številka originalnega dokumenta,
- izvajalec,
- znesek računa,
- datum izstavitve,
- rok plačila in
- model.

Sistem preverja pravilnost vnesenih podatkov ob vsakokratnem shranjevanju podatkov ali ob izbiri gumba za preverjanje ter hkrati s shranjevanjem računu dodeli enolično določeno evidenčno številko. Sistem ob preverjanju podatkov opozarja na sistemske ali logične nepravilnosti, kot je na primer že obstoječi evidentiran račun z enako originalno številko pri tem poslovnem partnerju ali če se izbere kot poslovnega partnerja neaktiven tip izvajalca. Na take in podobne nepravilnosti sistem opozori oziroma onemogoči nadaljevanje postopka evidentiranja.

Za vsak prejet račun se v sistemu MFERAC izdelava odredba za plačilo. Tudi v te postopke so vgrajene sistemske in logične kontrole. Sistem kontrolira vnos obveznih podatkov, pravilnost proračunske vrstice, ustreznost predobremenitve, ustreznost odredbodajalca in podobno. Nekateri podatki za izdelavo odredbe se z računa samodejno prepisujejo na odredbo, ko vpišemo evidenčno številko računa (Ministrstvo za finance, Računi, odredbe, NOSDi, 2009, str. 11). Podatke o proračunski vrstici in odredbodajalcu je treba na odredbo še dopisati.

Pravilnost vnesenih podatkov sistem preverja ob vsakokratnem shranjevanju podatkov ali ob izbiri gumba za preverjanje. Če pride do sistemskih ali logičnih nepravilnosti, bo sistem MFERAC na nepravilnosti opozoril oziroma bo onemogočil nadaljnje postopke pri izdelavi odredbe.

Pristojna organizacijska enota v finančno-računovodsko službo posreduje pisno zahtevo za izdajo računa, ki ji priloži ustrezno dokumentacijo (dobavnico, prevzemnico, fotokopijo plačanega računa ali podobno).

Pisna zahteva za izdajo računa mora vsebovati naslednje obvezne podatke:

- ime in naslov prejemnika računa,
- davčno številko prejemnika računa,
- količino in vrsto dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsto opravljenih storitev,
- ceno blaga oziroma storitev,
- datum opravljene dobave blaga oziroma datum opravljene storitve,
- podpis in datum podpisa odgovornega javnega uslužbenca pristojne organizacijske enote.

Finančna služba pregleda pisno zahtevo za izdajo računa in priloženo dokumentacijo, nato v sistemu MFERAC evidentira izdani račun, ga natisne in posreduje v pregled in podpis vodji finančno-računovodske službe. Podpisani račun se v sistemu MFERAC potrdi v ustrezen status, pripravi se paket za pošiljanje v računovodstvo in pošiljanje tudi izvrši.

Tudi evidentiranje izdanih računov ima v sistemu MFERAC vgrajene systemske in logične kontrole. Sistem med drugim opozarja na vnos obveznih podatkov, ki so naslednji (Ministrstvo za finance, Fakturiranje, 2009, str. 11):

- vrsta dokumenta,
- računovodska služba,
- smer,
- podatki kupca,
- datum izstavitve,
- datum opravljanja storitve,
- datum zapadlosti,
- vrsta opravljene storitve,
- količina.

Pravilnost vnesenih podatkov sistem preverja ob vsakokratnem shranjevanju podatkov ali ob izbiri gumba za preverjanje. Hkrati s prvim shranjevanjem evidentiranega računa sistem računu določi enolično zaporedno številko. V primeru, da ob shranjevanju sistem ugotovi systemske ali logične nepravilnosti, nanje opozori oziroma onemogoči nadaljnjo evidentiranje računa.

Računovodska služba prejete in izdane račune sprejme v kontrolo in knjiženje v papirni obliki z vsemi prilogami ter v elektronski obliki v sistemu MFERAC. Najprej preveri, ali so poslovni dogodki nesporni, ali so računu priložene vse potrebne priloge, ali so knjigovodske listine verodostojne, nato pa še, ali so poslovne dogodke odobrile pooblaščen osebe in so bile ustrezno izvedene predhodne notranje kontrole. Če se pri kontroli ugotovijo pomanjkljivosti

ali napake, računovodska služba račun vrne pristojni organizacijski enoti, da ga dopolnijo oziroma popravijo. Pravilni in ustrezno urejeni računi se knjižijo v sistemu MFERAC.

Sistem MFERAC ima v knjiženju računov vgrajene različne systemske in logične notranje kontrole. Ob shranjevanju knjiženih podatkov tako sistem uporabnika opozori na nepravilnosti ali onemogoči nadaljnje postopke.

Že ob prevzemu odredb za plačilo računov sistem izvede kontrolo zadostnosti sredstev na predobremenitvi oziroma proračunski postavki ter kontu in preveri obstoj odredbe. V nadaljevanju kontrolira datum obdobja, v katerega se račun knjiži, šifro namena nakazila, konto obveznosti razreda 2 in podkonto razreda 4. Ker je podkonto računovodski podatek, finančna služba NPU na odredbi določi le konto. Naloga pristojnega računovodje tako je, da na osnovi določenega konta izbere in knjiži račun na ustrezen podkonto. Logične kontrole so tudi pri datumih, in sicer datum zapadlosti po odredbodajalcu ne more biti nižji od datuma dokumenta. Sistem MFERAC ob shranjevanju knjiženja na nepravilnosti opozori oziroma nadaljnje postopke onemogoči, dokler nepravilnosti niso odpravljene.

Po knjiženju računovodska služba preverja :

- ali so knjiženi vsi računi,
- ali so računi knjiženi v pravih zneskih, na pravih proračunskih vrsticah in v pravem obračunskem obdobju,
- ali so računi že zapadli v plačilo,
- usklajuje promet in stanja med pomožnimi knjigami, analitičnimi evidencami in glavno knjigo.

V primeru ugotovljenih nepravilnosti je treba narediti knjigovodski popravek knjiženja.

Za pravilno knjižene prejete račune se izdelajo specifikacije zahtevkov za izplačila. Sistem MFERAC zagotavlja, da se posamezna odredba na specifikacijo uvrsti le enkrat. Na podlagi specifikacij zahtevkov za izplačila se na dan zapadlosti računov v plačilo pripravi zbirni nalog za nakazilo in po elektronski pošti posreduje na Upravo Republike Slovenije za javna plačila (v nadaljevanju: UJP). Sistem MFERAC ne dopušča, da bi se na zbirni nalog uvrstila odredba z datumom zapadlosti po odredbodajalcu, ki bi bil različen od datuma zbirnega naloga. UJP za opravljena nakazila računovodski službi NPU dnevno posreduje izpisek prometa in stanja na transakcijskem računu. Računovodska služba mora promet in stanje na izpisku preveriti in knjižiti.

## 2.2.4 Potni nalogi

Potni nalog je listina, s katero se javnega uslužbenca napoti na službeno pot. Potni nalog vsebuje vse potrebne podatke o napotitvi, to je ime in priimek potnika, datum in ura začetka potovanja, kraj začetka potovanja, datum predvidenega zaključka potovanja, vrsta prevoznega sredstva, kraj in namen potovanja in podobno.

Potne naloge za službena potovanja v tujino podpisuje namestnik generalnega sekretarja, v njegovi odsotnosti pa oseba, ki jo generalni sekretar pooblasti. Potne naloge za službena potovanja v domovini podpisuje namestnik generalnega sekretarja – direktor, v njegovi odsotnosti pa oseba, ki jo generalni sekretar pooblasti.

Obrazec potnega naloga za službeno potovanje se evidentira in izpiše v sistemu MFERAC (Ministrstvo za finance, Nalogi za službena potovanja, 2009, str. 5). Potni nalog mora biti izstavljen in podpisan s strani podpisnikov pred službenim potovanjem in ga mora imeti potnik na službeni poti.

Upravičenost izdaje potnega naloga za službeno potovanje na obrazcu potnega naloga potrdi neposredni vodja ob predložitvi ustreznih listih (predlog za napotitev na strokovno izobraževanje in podobno).

V primeru upravičenosti javnega uslužbenca do izplačila akontacije za stroške službenega potovanja se podpisani potni nalog posreduje v finančno-računovodsko službo, in sicer najmanj 10 delovnih dni pred potovanjem. Finančna služba tak potni nalog pregleda, preveri pravilnost podpisov, upravičenost do izplačila akontacije in priloge. Za pravilno izpolnjen potni nalog izdela odredbo za akontacijo, v primeru ugotovljenih napak ali pomanjkljivosti na potnem nalogu, pa ga vrne izdajatelju v dopolnitev oziroma popravljanje.

Do akontacije stroškov za službeno potovanje je upravičena oseba, ki potuje v tujino, bo v tujini prenočila in je znesek predvidenih ter v potnem nalogu natančno razčlenjenih stroškov višji od 150,00 evrov. Za stroške službenih potovanj v domovini se akontacije ne izplačujejo.

Finančna služba pred izplačilom akontacije za stroške službenega potovanja preveri upravičenost javnega uslužbenca do akontacije tudi z vidika njegovega pravočasnega predlaganja obračunov stroškov prejšnjih službenih potovanj.

Po končani službeni poti javni uslužbenec finančni službi predloži podatke za obračun stroškov, pri čemer s podpisom jamči za pravilnost podatkov, obračun pa mora podpisati tudi neposredni vodja. Za vse stroške potovanja, razen dnevnice in kilometrino, mora priložiti originalne račune oziroma druga ustrezna dokazila o nastalih stroških. Pomembno je, da so na

potnem nalogu za službeno potovanje v tujino označeni tudi zagotovljeni brezplačni obroki. Finančna služba vse navedene podatke in priloge pregleda in se na dno obračuna podpiše. Če je obračun pravilen in so priloge popolne, izdela:

- odredbo za izplačilo, če je bila izplačana akontacija stroškov prenizka ali sploh ni bila izplačana;
- odredbo za vračilo, če je bila izplačana akontacija stroškov višja od končnega obračuna.

Če finančna služba na obračunu potnega naloga za službeno potovanje ugotovi napake ali nepopolnost prilog, vrne obračun javnemu uslužbencu, da ga dopolni oziroma popravi.

Finančna služba tudi preverja, če so bili obračuni stroškov za službena potovanja predlagani pravočasno ter če so preveč izplačane akontacije stroškov vrnjene pravočasno. Rok za predložitev obračuna stroškov za službeno potovanje v domovini je tri delovne dni od vrnitve s poti, za službeno potovanje v tujino sedem delovnih dni, za vračilo preveč izplačane akontacije stroškov pa pet delovnih dni od vrnitve s poti.

Finančna služba izdelane odredbe posreduje v pregled in podpis vodji finančno-računovodske službe, pristojni organizacijski enoti, in nazadnje še odredbodajalcu. Na podpisanih odredbah preveri podpise, odredbe potrdi v ustrezen status in jih v paketu posreduje v računovodstvo.

Postopek izdelave odredb za potne naloge je v sistemu MFERAC enak kot pri prejetih računih. Sistem z vgrajenimi notranjimi sistemskimi in logičnimi kontrolami opozarja na nepravilnosti oziroma nadaljnji postopek onemogoča, dokler nepravilnosti niso odpravljene.

Računovodska služba potne naloge sprejme v kontrolo in knjiženje v papirni obliki z vsemi prilogami ter v elektronski obliki v sistemu MFERAC. Najprej preveri, ali so potni nalogi pravilno izpolnjeni, ali so jim priložene vse potrebne priloge, ali so priloge verodostojne knjigovodske listine, nato pa še, ali so potne naloge podpisale pooblaščen osebe in so bile ustrezno izvedene predhodne notranje kontrole. Če se pri kontroli ugotovijo pomanjkljivosti ali napake, računovodska služba potni nalog zavrne in ga javnemu uslužbencu vrne v dopolnitev oziroma popravljanje.

Pravilni in ustrezno urejeni potni nalogi se knjižijo v sistemu MFERAC. V sistemu MFERAC se na podlagi podatkov, ki jih v sistem vnese finančna služba, oblikuje temeljnica, ki jo računovodska služba kontrolira in knjiži. Kontrola zajema pregled datuma obdobja, datuma za izplačilo, ustreznost izbranih kontov in podkontov, zneske, stroškovna mesta, proračunsko leto in predobremenitev. Z vgrajenimi sistemskimi in logičnimi notranjimi kontrolami sistem opozarja na nepravilnosti oziroma onemogoča nadaljnji postopek, dokler nepravilnosti niso odpravljene. Po knjiženju se izdelajo specifikacije zahtevkov za izplačila, na podlagi katerih se



na dan zapadlosti nakazil po potnih nalogih pripravi zbirni nalog za nakazilo in po elektronski pošti posreduje na UJP. Sistem MFERAC ne dopušča, da bi se na zbirni nalog uvrstilo nakazilo po potnem nalogu, ki ima datum izplačila različen od datuma zbirnega naloga.

### 2.2.5 Stroški dela

Stroški dela so v Slovenskih računovodskih standardih (2006) opredeljeni kot:

- plače, ki pripadajo uslužbencem v kosmatem znesku;
- nadomestila plač, ki skladno z Zakonom o delovnih razmerjih (Ur.l. RS, št. 42/2002, 79/2006-ZZZPB-F, 46/2007 Odl. US: U-I-45/07, Up-249/06-22, 103/2007, 45/2008-Zarbit, 83/2009 Odl. US: U-I-284/06-26), kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo uslužbencem za obdobje, ko ne delajo (odsotnost med boleznijo, letni dopust, državni prazniki, izredni dopust in podobno), v kosmatem znesku, ki bremenijo organizacijo;
- dajatve v naravi, darila in nagrade uslužbencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem (prevoz na delo in z njega, zneski za obrok med delom in podobno);
- odpravnine, ki pripadajo uslužbencem, ko prenehajo delati v organizaciji in
- dajatve, ki se obračunavajo od vseh v prejšnjih alinejah navedenih postavk, ki bremenijo izplačevalca (dajatve za socialno varnost).

Stroški dela se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo opravljeno delo in druge podlage za obračun plač v kosmatem znesku oziroma upravičenost do nadomestila plač, odpravnin in ustreznih dajatev.

Kadrovska služba obravnavanega NPU pripravi podlage za obračun stroškov dela in drugih prejemkov. Podlage so naslednje (NPU, Navodilo za finančno poslovanje, 2007):

- odločbe in sklepi za dodatna izplačila,
- izjave za davčne olajšave,
- sezname za delovno uspešnost,
- sklepi za solidarnostne pomoči, jubilejne nagrade in regres,
- sezname odsotnosti z dela,
- podlage za delo v posebnih pogojih, dežurstva,
- izjave in spremembe za prevoz na delo,
- podlage za odtegljaje pri plači (kreditni, članarine in podobno),
- podlage za odtegljaje po zakonu o dohodnini.

Pripravljene podlage morajo posredovati v pregled in podpis odgovornim osebam ter jih z ustreznimi prilogami posredovati finančno-računovodski službi. Rok za posredovanje je določen s terminskim načrtom obdelav stroškov dela.

Podatke za obračun stroškov dela v sistemu MFERAC evidentirajo javni uslužbenci kadrovske službe in finančno-računovodske službe. Pristojnost vnosa je dogovorjena glede na vrsto podatka.

Finančna služba prejete podlage za obračun stroškov dela pregleda in preveri podpise. Preveri tudi vse evidentirane podatke v sistemu MFERAC. Če ugotovi nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti, vrne kadrovske službi podlage za obračun stroškov dela, da jih dopolnijo oziroma popravijo. Na osnovi pravih podlag in evidentiranih podatkov pa pripravi obračun stroškov dela ter naredi kontrolo vseh plačilnih list z vsemi spremembami za tekoče stroške dela. Morebitne ugotovljene nepravilnosti popravlja služba, ki je podatke evidentirala v sistem MFERAC.

Finančna služba mora preveriti tudi pravilnost razporeditve stroškov dela iz pogodbe o zaposlitvi na predvideni vir izplačila ter stanje proračunskih sredstev na proračunski vrstici (proračunska postavka/konto) in FEP-u. Morebitno napako pri razporeditvi stroškov dela iz pogodbe o zaposlitvi popravlja kadrovska služba, za ustrezno višino sredstev na proračunski vrstici in FEP-u pa poskrbi s prerazporeditvijo finančna služba sama.

Ko so opravljene vse našteje kontrole in odpravljene morebitne napake ali pomanjkljivosti, izdela finančna služba v sistemu MFERAC odredbe, jih posreduje v pregled in podpis vodji finančno-računovodske službe, vodji kadrovske službe in nazadnje še odredbodajalcu. Na podpisanih odredbah preveri podpise, odredbe potrdi v ustrezen status in jih v paketu posreduje računovodski službi.

Postopek izdelave odredb za stroške dela je v sistemu MFERAC enak kot pri prejetih računih. Sistem z vgrajenimi notranjimi sistemskimi in logičnimi kontrolami opozarja na nepravilnosti oziroma onemogoča nadaljnji postopek, dokler nepravilnosti niso odpravljene.

Računovodska služba sprejme v kontrolo obračun stroškov dela z odredbami. Najprej preveri, če so za stroške dela bremenjene ustrezne proračunske vrstice in stroškovna mesta, nato preveri, ali so odredbe podpisale pooblaščen osebe in so bile ustrezno izvedene predhodne notranje kontrole. V sistemu MFERAC se nato na podlagi vnosov finančne službe oblikuje temeljnica, ki jo pristojni računovodja preveri in knjiži. Če se pri kontroli ugotovijo pomanjkljivosti ali napake, računovodska služba obračun z odredbami vrne v dopolnitev oziroma popravljanje.

Tudi na področju knjiženja stroškov dela ima sistem MFEARC vgrajene sistemske in logične notranje kontrole. Vgrajene kontrole so podobne kontroli temeljnice za potne naloge. Kontrola tako zajema pregled datuma obdobja, datuma za izplačilo, ustreznosti izbranih kontov in podkontov, zneske, stroškovna mesta, proračunsko leto in predobremenitev. Sistem z vgrajenimi notranjimi sistemskimi in logičnimi kontrolami opozarja na nepravilnosti oziroma onemogoča nadaljnji postopek, dokler nepravilnosti niso odpravljene. Po knjiženju se izdelava specifikacija zahtevkov za izplačilo stroškov dela, na podlagi katere se na dan zapadlosti nakazila pripravi zbirni nalog, ki se ga po elektronski pošti posreduje na UJP.

Knjižena temeljnica za stroške dela je podlaga za izdelavo specifikacije zahtevka za izplačilo. Na dan nakazila plač, lahko pa tudi že takoj po knjiženju temeljnice, se pripravi zbirni nalog za nakazilo in se ga po elektronski pošti posreduje UJP. V sistemu MFERAC se izdelajo tudi datoteke s seznamami nakazil za banke ter ustrezna poročila za poročanje o stroških dela.

### **2.2.6 Popis sredstev in obveznosti do virov sredstev**

Popis sredstev in obveznosti do virov sredstev oziroma inventura je ena izmed najpomembnejših notranjih kontrol v računovodstvu, saj se pri tem primerja dejansko stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev s knjižnim stanjem v poslovnih knjigah. Ugotovljena odstopanja oziroma razlike je treba uskladiti. Stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev v poslovnih knjigah se morata z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom, uskladiti vsaj enkrat letno (Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 2003, Ur.l. RS, št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 138/2006, 120/2007, 112/2009). Obravnavani NPU izvajajo letni popis ob koncu poslovnega leta s stanjem na dan 31. decembra.

Predmet popisa so vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev. Izjema so knjige, ki se lahko popisujejo v daljših obdobjih, vendar obdobje med dvema zaporednima popisoma ne sme biti daljše od petih let.

Terjatve in obveznosti se popišejo le po stanju v knjigovodstvu in z vpogledom v knjigovodske listine. Glede usklajevanja terjatev in obveznosti mora proračunski uporabnik upoštevati Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 117/2002, 134/2003). Omenjeni pravilnik določa način in rok uskladitve terjatev NPU državnega in občinskih proračunov z evidentiranim stanjem obveznosti pri pravnih osebah, ki so prejela sredstva iz javnih financ za nabavo oziroma povečanje vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter kot posojila.

Za pripravo in izvedbo letnega popisa obravnavanega NPU je pristojna centralna popisna komisija, ki je dolžna zagotoviti organizacijske, tehnične in druge potrebne ukrepe, povezane s

popisom. Kot člani popisne komisije zaradi nezdržljivosti funkcij ne smejo sodelovati javni uslužbenci finančno-računovodske službe, lahko pa pri popisu pomagajo z raznimi izpisi iz poslovnih knjig, pripravo popisnih listov, pripravo dokumentacije za popis terjatev in obveznosti, časovnih razmejitev, denarnih sredstev na računih, gotovine v blagajni, splošnega in rezervnega sklada ter popis zalog blaga.

Centralna popisna komisija po opravljenem popisu sestavi poročilo in mu priloži popisne liste po posameznih sredstvih in virih sredstev ter rekapitulacije popisnih listov po vrstah sredstev. Generalni sekretar ali od njega pooblaščen javni uslužbenec obravnava poročilo popisne komisije ter s sklepom določi:

- načine in roke za odpravo s popisom ugotovljenih nepravilnosti,
- način knjiženja in likvidacije s popisom ugotovljenih primanjkljajev oziroma presežkov materialnih in drugih vrednosti,
- odpisu sredstev ter dvomljivih in spornih terjatev,
- druge zadeve glede na ugotovitve in predloge popisne komisije.

Sklep se po podpisu generalnega sekretarja oziroma od njega pooblaščen osebe posreduje v računovodstvo, da ustrezno uskladi knjigovodsko stanje z dejanskim.

### **2.3 Prednosti in pomanjkljivosti obstoječega sistema notranjih kontrol v finančno-računovodski službi**

Finančno-računovodska služba ima register tveganj, ki se enkrat letno pregleda in po potrebi dopolni. Register vsebuje tveganja, ki nastajajo pri delovnih postopkih finančno-računovodske službe. Pripravilo ga je vodstvo obravnavanega NPU skupaj z uslužbenci finančno-računovodske službe. Register tveganj vključuje tudi kontrolne aktivnosti, sprejete za zmanjševanje tveganj. Kontrolne aktivnosti so opisane.

Finančno-računovodska služba ima za posamezne delovne postopke napisane postopkovnike in kontrole, ki jih uslužbenci izvajajo na posameznih področjih. Ti postopkovniki in opisane kontrole so v pomoč predvsem, kadar se nadomešča uslužbenca zaradi daljših, tudi krajših odsotnosti z dela. Pri tem je v veliko pomoč tudi sistem MFERAC s svojimi uporabniškimi navodili in vgrajenimi notranjimi kontrolami.

Pri pripravi pogodbe za naročilo blaga ali opravljeno storitev finančna služba preveri skladnost pogodbe s finančno-računovodskimi predpisi, skladnost s finančnim načrtom obravnavanega NPU in finančno izvedljivost. Tako se obravnavani NPU izogne sklepanju pogodb, ki ne bi bile izvedljive. Problem, ki ga obravnavani NPU še ni v celoti rešil je, da so nekatere pogodbe za nakup blaga ali storitev še vedno sklenjene za nedoločen čas ali v njih ni navedena skupna

vrednost, temveč le postavke posameznih materialov ali storitev. Menim, da bi morali v finančni službi v najkrajšem možnem času take pogodbe ponovno pregledati in vodstvo obravnavanega NPU ter pristojne organizacijske enote opozoriti, da je te pogodbe treba spremeniti.

Sistem MFERAC omogoča spremljanje realizacije po posamezni pogodbi in v primeru, da je seštevek vseh odredb za izplačila po posamezni pogodbi višji od s pogodbo prevzete obveznosti, bo sistem na to opozoril, ne bo pa onemogočil nadaljevanja postopka. Menim, da so ob uvedbi te notranje kontrole za tak način opozarjanja obstajali tehtni razlogi, preveriti pa bi bilo treba, ali še vedno obstajajo, ali pa bi bilo že mogoče, da se namesto opozorila uvede ustavitev postopka. Postopki finančnih in računovodskih služb se namreč neprestano spreminjajo in dopolnjujejo, zato je treba preveriti, ali so lahko notranje kontrole v sistemu MFERAC še vedno v enaki obliki in meri kot ob uvedbi ali pa jih je mogoče oziroma treba spremeniti.

Naročilnice izdajajo pristojne organizacijske enote v sistemu MFERAC. Finančna služba prejme naročilnico v pregled skupaj z likvidiranim prejetim računom. Morebitne napake ali nepravilnosti pri izstavitvi naročilnice, ugotovljene pri pregledu, je tako pogosto mnogo težje odpraviti, kot če bi se naročilnica preverjala pred podpisom in izdajo dobavitelju. Finančna služba o morebitnih napakah ali nepravilnostih pri izdaji naročilnice obvesti pristojno organizacijsko enoto, v primeru večjih nepravilnosti pa tudi vodstvo. Napakam pri naročilnicah bi se po mojem mnenju izognili, če bi jih pristojne organizacijske enote po izdaji najprej posredovale finančni službi v pregled in šele nato v podpis odredbodajalcu.

Prva kontrola prejetih računov se izvede že ob vnosu v sistem MFERAC. Sistem je pri evidentiranju računov v veliko pomoč, saj omogoča enkratni vnos, s tem odpravlja podvojeno delo, z vgrajenimi notranjimi kontrolami pa zmanjšuje možnost namernih in nenamernih napak. Pomanjkljivost notranjih kontrol pri evidentiranju prejetih računov v sistem MFERAC je v tem, da sistem ne zapiše avtorjev vseh sprememb podatkov, temveč le tistega, ki prvi shrani vnesene podatke o računu, in tistega, ki kot zadnji odobri račun. Vse vmesne spremembe podatkov se ne shranijo. Tako je med prvim shranjevanjem vnesenih podatkov o prejetem računu in samo odobritvijo računa mogoče spreminjati podatke, ne da bi pri tem vedeli, kdo je spremembe izvedel in zanje odgovarja. Moje mnenje je, da bi se moral sistem dopolniti tako, da bi omogočal sledljivost vseh sprememb podatkov posameznega računa od prvega shranjevanja do potrditve.

Sistem MFERAC z vgrajenimi kontrolami med drugim opozarja na rok plačila prejetega računa. Slabost te kontrole je, da sistem opozori, če je plačilni rok krajši od zakonsko določenega, vendar pa zaradi nekaterih izjem ne onemogoči nadaljevanja postopka. Tako je mogoče račun plačati v krajšem roku, kot ga predpisuje Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2010 in 2011 (Ur.l. RS, št. 99/2009). V računalniški sistem pač ni

mogoče vgraditi prav vseh potrebnih notranjih kontrol, zato menim, da bi morali biti uporabniki sistema pri svojem delu pozorni na vse podatke, še posebej pa na tiste, pri katerih se dopuščajo tudi izjeme.

Finančna služba pri kontroli računov morebitne ugotovljene pomanjkljivosti ali nepravilnosti ročno zapiše na račun, da jih pristojna organizacijska enota odpravi ali popravi. Finančna služba ugotavlja, da občasno pristojna organizacijska enota ugotovitve o pomanjkljivostih oziroma napakah, zapisanih na računu, spregleda ali enostavno ne odpravi. V takih primerih se postopek kontrole in priprave računa za plačilo podaljša in se zato lahko tudi zamudi rok za plačilo. Opozorila na ugotovljene pomanjkljivosti ali nepravilnosti, ki jih uslužbenci finančne službe zapišejo na račun, pa so lahko zelo moteča, če je na primer račun treba zavrniti poslovnemu partnerju in podobno. Zato v finančno-računovodski službi pripravljamo nov predlog beleženja opozoril, in sicer na poseben list, ki bo priloga računa. Na tem listu bodo v zgornjem delu zapisani vsi obvezni podatki za izdelavo odredbe, v spodnjem delu pa opozorila finančne službe. Menim, da bodo opozorila tako preglednejša in ne bodo kazila računa, če ga bo treba zavrniti izdajatelju.

V sistemu MFERAC je mogoče izdajati račune šele od začetka leta 2009. Pristojna organizacijska enota mora finančni službi posredovati zahtevek za izstavitve računa. Ker so podatki na zahtevku pogosto pomanjkljivi in priloge nepopolne, menim, da bi finančna služba lahko pripravila enoten obrazec z vsemi obveznimi podatki. S tem bi se izognili zavračanju nepopolnih zahtevkov za izstavitve računa in zamudi pri sami izdaji.

Računovodska služba ob prejemu prejetih in izdanih računov v knjiženje najprej ponovi nekatere kontrole finančne službe oziroma preveri nekatere predhodno izvedene kontrole. Ker finančna služba pripravi odredbe za prejete račune na nivoju štirimestnega konta razreda 4, mora računovodja pri knjiženju računa glede na konto izbrati ustrezen šestmestni podkonto. Pri tem ugotavlja, da na računu ali odredbi vedno ni jasno in nedvoumno zapisana vrsta blaga oziroma opravljena storitev, zato je v teh primerih težko določiti ustrezen podkonto. V pomoč pri določanju podkontov za posamezne vrste blaga ali storitev je bil v preteklosti enotni kontni načrt z obrazložitvami, ki so ga pripravile službe Ministrstva za finance. Namen tega kontnega načrta z obrazložitvami je bil poenotenje vodenja stroškov za blago ali storitve, ki jih najpogosteje plačujejo proračunski uporabniki. Žal se ta kontni načrt z obrazložitvami ni sproti dopolnjeval, zato v obliki, v kakršni je bil narejen, skoraj ni več uporaben. Računovodska služba obravnavanega NPU si je v letu 2009 za potrebe izvajanja svojih notranjih kontrol izdelala lastno preglednico stroškov po šestmestnih podkontih. Preglednica je v pomoč pri rednem knjiženju zaradi kontinuiranega vodenja istovrstnih stroškov ter pri nadomeščanjih. Preglednica se redno dopolnjuje.

Potne naloge izdajajo v pristojnih organizacijskih enotah. Finančna služba jih kontrolira in obračunava stroške za opravljene službene poti. Najpogostejše pomanjkljivosti in

nepravilnosti so pri vpisovanju zagotovljenih brezplačnih obrokov. Finančna služba pravilnost vpisanih obrokov preverja z zapisom, ki je obvezna priloga potnemu nalogu in vsebuje vse najpomembnejše podatke o službenem potovanju. Pogosto pa zagotovljeni obroki niso zapisani v zapisu, posebej pa se jih preverja le, če potuje na isto službeno pot veččlanska delegacija in nekateri člani delegacije v potni nalog vpišejo zagotovljene brezplačne obroke, drugi pa ne. Menim, da bi se z natančnejšimi zapisi glede zagotovljenih obrokov izognili kasnejšemu preverjanju tega podatka in neupravičenemu izplačilu neznižane oziroma polne dnevnice.

Tudi po prejemu potnih nalogov v knjiženje se ponovijo nekatere notranje kontrole finančne službe. Ugotovljenih napak in pomanjkljivosti je v tej fazi relativno malo. S poenostavitvijo postopka izplačil po potnih nalogih, ki je predvideno v prvi polovici leta 2010, se bo spremenilo tudi knjiženje v sistemu MFERAC. Postopek knjiženja bo enak knjiženju prejetih računov, enake bodo tudi v sistem vgrajene notranje kontrole. Podrobnosti o spremembah v poslovanju s potnimi nalogi, ki jih pripravlja Ministrstvo za finance, nam še niso poznane, menim pa, da bodo vplivale tudi na organizacijo dela v finančno-računovodski službi.

Podlage za obračun stroškov dela se pripravljajo v kadrovske službi obravnavanega NPU, kjer se izvršijo tudi prve notranje kontrole. Ko prejmejo v finančno-računovodski službi te podlage, pogosto ugotavljajo, da so pomanjkljivo izvedene predhodne notranje kontrole, podlage niso originalne listine, niso podpisane ali so v njih napake. Take podlage ne morejo biti osnova za obračun stroškov dela, zato jih finančno-računovodska služba vrne kadrovske službi, da jih dopolnijo, kar pa skrajšuje čas za izvajanje notranjih kontrol finančno-računovodske službe. Ker za obračun stroškov dela sistem MFERAC uporabljajo vsi NPU državnega proračuna in so datumi za izplačilo enotni za vse, pa je ob dnevih izvajanja obračuna delovanje sistema upočasnjeno oziroma moteno. To podaljšuje čas za izvedbo obračuna in krajša čas za notranje kontrole po obračunu, ki pa so vsaj enako pomembne kot tiste pred obračunom, če ne celo bolj. Menim, da bi se v veliki meri izognili vračanju listin iz finančno-računovodske službe v kadrovske službo in tako prihranili dragocen čas, če bi kadrovska služba sledila izvajanju predpisanih notranjih kontrol.

Temeljnica za knjiženje stroškov dela se oblikuje že v samem sistemu MFERAC med postopkom izdelave odredb. Računovodja jo le še preveri, pripravi specifikacije zahtevkov in zbirni nalog za prenos nakazil. Novost, ki je bila vpeljana pri izplačilu zadnjih stroškov dela v letu 2009, so direktne odobritve. Računovodji se je s pripravo datoteke za direktne odobritve bistveno zmanjšal obseg dela v primerjavi s preteklimi meseci, ko so se pripravljale datoteke za nakazila vsaki banki posebej. Podatki v datoteki za direktne odobritve so natančni in bankam za razknjiževanje bistveno hitreje na voljo. Novi postopki prinašajo s seboj tudi nove notranje kontrole, za katere mora računovodska služba še pripraviti postopkovnik. Računovodja mora preveriti, da so v datoteki zajeti podatki o vseh nakazilih vsem bankam, da so pravilni zneski in sklici nakazil.

Popis sredstev in obveznost do virov sredstev obravnavani NPU izvede vsako leto, popis knjig pa vsakih pet let. S popisom ugotovljeno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev se primerja s stanjem v poslovnih knjigah. Pri popisu z dokumenti, izpisi ali nasveti pomaga tudi finančno-računovodska služba. Ker se popis obravnavanega NPU vsako leto začne relativno pozno in vsi člani popisnih komisij niso ustrezno usposobljeni za izvajanje popisa, so poročila popisnih komisij pozno posredovana v obravnavo generalnemu sekretarju, zato so tudi pozno sprejeti sklepi za odpravo s popisom ugotovljenih razlik in knjiženje s popisom ugotovljenih primanjkljajev oziroma presežkov.

Menim, da bi pravočasno imenovanje članov v popisne komisije omogočilo, da bi se člani na ustreznih izobraževanjih seznanili s svojimi nalogami pri popisu in ga pravočasno začeli izvajati. Tako bi pridobili več časa za usklajevanje s popisom ugotovljenih razlik med dejanskim in knjižnim stanjem.

Če povzamemo prednosti in pomanjkljivosti obstoječega sistema notranjih kontrol v finančno-računovodski službi, lahko rečemo, da sistem MFERAC z vgrajenimi notranjimi kontrolami veliko pripomore k učinkovitemu in uspešnemu izvajanju notranjih kontrol na vseh finančnih področjih, vendar pa je pomembno sprotno dopolnjevanje tudi tistih notranjih kontrol, ki jih izvajajo sami uslužbenci finančno-računovodske službe. V sistem MFERAC ni mogoče vgraditi vsebinskih kontrol, kontrol popolnosti knjigovodskih listin in podobno, zato je pomembno, da so tovrstne notranje kontrole natančno določene in za njihovo izvajanje pooblaščen posamezni uslužbenci. Pomembno pa je tudi dosledno izvajanje notranjih kontrol, saj je lahko sistem notranjih kontrol še tako dobro zasnovan, pa ne prinaša nobenih rezultatov, če se ga ne izvaja.

Menim, da je sistem vzpostavljenih notranjih kontrol v finančno-računovodski službi obravnavanega NPU kakovosten in se notranje kontrole izvajajo. Vzpostavljene notranje kontrole zagotavljajo urejeno poslovanje, ki je gospodarno, učinkovito in uspešno, skladno z zakonskimi predpisi in drugimi predpisi ter notranjimi akti. Z njihovo pomočjo se varujejo sredstva pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, napak, poneverb, slabega gospodarjenja in drugih nepravilnosti ter zagotavljajo pravočasni, resnični in pošteni računovodski in druge podatki ter informacije.

### **3 SAMOOCENJEVANJE NOTRANJIH KONTROL**

#### **3.1 Notranje kontrole in kontrolni modeli**

Notranje kontrole so v delovne procese vgrajene kontrole, ki jih vzpostavi vodstvo za povečanje verjetnosti, da bodo poslovni cilji doseženi, da bo poročanje o poslovnih rezultatih resnično in pošteno, da bo zagotovljena skladnost poslovanja z zakonodajo, predpisi in



drugimi akti. Notranje kontrole se vgrajujejo v tiste procese, kjer so tveganja za nastanek nezaželenega dogodka največje. Za učinkovito vrednotenje tveganj in notranjih kontrol je treba stalno spremljati tveganja, ki imajo največji vpliv na doseganje postavljenih ciljev, odzivanje na nove okoliščine in pogoje poslovanja ter temu primerno razvijati in izboljšati sistem notranjih kontrol (Mohorčič Zobec, 2004, str. 6).

Kontrolni modeli so pripomočki, ki se vse pogosteje uporabljajo pri ocenjevanju notranjih kontrol, tako pri samoocenjevanju kot tudi pri klasičnem revidiranju. Uporaba kontrolnega modela (McNamee, 2003, str. 1):

- zagotavlja, da so vsa pomembna področja tveganj in notranjih kontrol obdelana,
- zahteva dobro poznavanje poslovnih procesov,
- ustvarja ideje glede možnih vplivov tveganj,
- zagotavlja enotno metodologijo in primerjavo rezultatov pri večjem številu samoocenjevanj,
- omogoča uporabo iste terminologije pri notranjih revizorjih in pri vodstvu,
- omogoča oblikovanje standardne strukture in terminologije pri pripravi samooceničnih vprašalnikov.

Kontrolnih modelov je več vrst. COSO, Coco, CardMenu, Turnbull, Hampel, Rutterman in drugi se med seboj razlikujejo po definiciji notranjih kontrol in sestavinah notranjega kontrolnega sistema.

COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, je odbor predstavnikov številnih ameriških organizacij in institucij s področja revizije, računovodstva in upravljanja, katerega skupni interes je razvoj standardnega kontrolnega modela (Hubbard, 2000, str. 31). Model COSO je najstarejši in najpogosteje uporabljen kontrolni model za ocenjevanje notranjih kontrol.

V skladu z modelom COSO so trije glavni cilji notranjega kontrolnega sistema (Applegate & Wills, 1999, str. 1):

- zagotavljanje učinkovitosti in uspešnosti poslovanja,
- zagotavljanje točnega in zanesljivega finančnega poročanja in
- zagotavljanje skladnosti poslovanja z zakoni, podzakonskimi in drugimi akti.

Model COSO opredeljuje naslednje elemente notranjega kontroliranja:

- kontrolno okolje,

- oceno tveganj,
- kontrolne aktivnosti,
- informacije in komunikacije ter
- nadziranje.

Kontrolno okolje je zavedanje potrebnosti kontroliranja znotraj organizacije. Je atmosfera, v kateri uslužbenci opravljajo svoje naloge in izvajajo kontrole, za katere so odgovorni. Vključuje poštenost, etične vrednote, filozofijo in slog vodenja, način določanja pooblastil in odgovornosti, organiziranja in razvijanja sposobnosti uslužbencev. Uspešno kontrolno okolje je tisto, kjer se sposobni uslužbenci zavedajo svojih odgovornosti, svojih pooblastil, so na primeren način predani opravljanju nalog, sledijo navodilom vodstva, etičnim standardom in integriteti.

Ocena tveganj je ugotovitev in preučevanje tveganj za uresničitev ciljev organizacije. Zaradi nenehnih sprememb okolja je treba vzpostaviti tudi mehanizme za obravnavanje posebnih tveganj. Pri ugotavljanju tveganj nam pomagajo naslednja vprašanja:

- kaj gre lahko narobe,
- kaj se mora zgoditi, da nam bo uspelo,
- katere so naše šibke točke,
- kako vemo, da dosegamo postavljene cilje,
- katere informacije najbolj potrebujemo,
- kaj je naš največji strošek,
- katere aktivnosti in procesi so najbolj kompleksni ter
- katere aktivnosti so pokrite z navodili in regulirane.

Kontrolne aktivnosti so usmeritve in postopki, s katerimi se zagotavlja uresničevanje vodstvenih usmeritev, izvajanje potrebnih postopkov za zmanjšanje tveganj ter pravilno in pravočasno izvajanje aktivnosti za doseganje postavljenih ciljev. Kontrolne aktivnosti vsebujejo odobravanja, pooblastila, primerjave plana z realizacijo, primerjave podatkov iz različnih virov, varovanje premoženja, kontrole nad informacijskim sistemom in podobno. Kontrolne aktivnosti morajo biti vgrajene premišljeno, zavestno in konsistentno.

Za sprejemanje pravih odločitev in doseganje ciljev organizacije so potrebne tako notranje informacije kot tudi informacije o zunanjih dogodkih in aktivnostih. Za izmenjavo informacij je pogoj uspešno komuniciranje med uslužbenci kot med uslužbenci in vodstvom organizacije. Pomembni sta formalna in neformalna komunikacija. Zanesljive in pomembne informacije morajo biti v primerni obliki in pravočasno posredovane tistim, ki jih potrebujejo. Pomembno je tudi uspešno komuniciranje z javnostmi.

Sisteme notranjih kontrol je treba nadzirati, to pomeni ocenjevati kakovost njihovega delovanja v določenem času, ker je mogoče s sprotnim nadzorom, posebnimi ocenjevanji ali s kombinacijo obojega. Namen nadziranja je določiti, ali so notranje kontrole ustrezno vzpostavljene, pravilno vgrajene, učinkovite in uspešne. Notranja kontrola je učinkovita, če so prisotne vse komponente kontrolnega modela COSO in delujejo, kot so bile zamišljene.

### **3.2 Definicija in načini samoocenjevanja**

Samoocenjevanje notranjih kontrol (angl. *Control Self Assessment*) je koncept, ki se je pojavil v ZDA v drugi polovici osemdesetih let, malo kasneje v Evropi, v Sloveniji pa šele v zadnjem desetletju. Razvil se je kot orodje upravljanja, ki ga uporabljajo notranji revizorji in vodstvo organizacije za preverjanje učinkovitosti poslovnih procesov in vanje vgrajenih notranjih kontrol. Pristop samoocenjevanja pomaga revizorjem in vodstvu ocenjevati mehke kontrole, saj spodbuja odprto komunikacijo, skupinsko delo in nenehne izboljšave (Wade & Wynne, 1999, str. 10).

Samoocenjevanje ima številne zagovornike med svetovalnimi podjetji ter svetovalnimi in revizijskimi hišami. Nadaljnji razvoj samoocenjevanja podpira tudi Mednarodni institut notranjih revizorjev (v nadaljevanju: IIA). Metodo sta v literaturi prvič formalno opisala Kanadčana Paul Makosz in Bruce McCuaig.

V literaturi obstaja več definicij samoocenjevanja notranjih kontrol. Samoocenjevanje je proces ocenjevanja učinkovitosti delovanja notranjih kontrol zaposlenih in njihovih nadrejenih, običajno na pobudo in v sodelovanju notranjega revizorja (Urankar, 2003, str. 8).

IIA je objavil naslednjo definicijo: »Samoocenjevanje kontrol je proces, v katerem se preiskuje in ocenjuje uspešnost notranjih kontrol. Namen je priskrbeti razumno zagotovilo, da bodo vsi cilji poslovanja doseženi. Odgovornost je porazdeljena med vse zaposlene v organizaciji. Samoocenjevanje kontrol se izvaja v strukturiranem okolju, v katerem je proces v celoti dokumentiran in ga je mogoče ponavljati kot podlago za nenehno izboljševanje.« (The Institute of Internal Auditors, 1998, str. 5).

Samoocenitev je ocenjevalna tehnika, pogosta pri izobraževanju, v medicini, pri načrtovanju kariere, na davčnem področju, pri vodenju kakovosti in poslovni odličnosti, pri ocenjevanju informacijskih sistemov in na področju vodenja organizacije (Cukon Mavec, 2006, str. 1). Samoocenjevanje notranjih kontrol omogoča poslovodstvu in uslužbencem, ki so odgovorni za posamezno poslovno funkcijo, da sodelujejo pri oceni notranjega kontrolnega sistema, ovrednotenju tveganj, pripravi akcijskega načrta za odpravo ugotovljenih slabosti in oceni verjetnosti, da bodo cilji organizacije doseženi.

Samoocenjevanje uporabljajo posloводства in notranji revizorji tudi za ocenitev ustreznosti postopkov ravnanja s tveganjem v družbi in postopkov obvladovanja tveganja. V deželah, kjer je notranje revidiranje najbolj razvito, posloводства, nadzorni organi, zunanji revizorji in drugi uporabniki storitev notranjega revidiranja od notranjih revizorjev pričakujejo, da bodo s pomočjo samoocenitve notranjih kontrol predstavili celovito oceno o notranjem nadzoru, ne pa le poročali o pregledanih delih poslovanja v določenem časovnem obdobju (Pogačar & Bauman Podojsteršek, 2007, str. 1). Notranji revizor spremlja poslovanje skozi celo leto in sproti preverja pravilnost podatkov, uporabljene postopke in tako preprečuje napake oziroma prevare (Mele, 2003, str. 1).

Samoocenjevanje se je razvilo kot dopolnitev tradicionalnega načina ocenjevanja uspešnosti notranjih kontrol in kot tako ne bi smelo nadomestiti notranje revizijskih pregledov. Samoocenjevanje v praksi lahko izpeljemo tudi brez sodelovanja notranjega revizorja, vendar pa so postopki kakovostnejši, uspešnejši in rezultati objektivnejši, če notranji revizorji pri samoocenitvi sodelujejo kot neodvisni in strokovno usposobljeni na področju ocenjevanja tveganj in kontrol.

V navodilih za postopke Standardov strokovnega ravnanja notranjih revizorjev je vloga notranjih revizorjev v samoocenjevanju določena na različnih ravneh oziroma na različne načine. Notranji revizorji lahko podpirajo, sklepajo, izvajajo in oskrbujejo postopke, spremljajo usposabljanja, ponujajo pospeševalce, pišejo in poročajo ter usklajujejo udeležbo, lahko nastopajo le kot zainteresirana stranka in svetovalci procesa in kot končni potrjevalci ovrednotenih rezultatov samoocenitve, najpogosteje pa je njihova vloga ravno nekje vmes, med prej navedenima (Pogačar & Bauman Podojsteršek, 2007, str. 4).

Način samoocenjevanja je odvisen od področja dejavnosti organizacije, stopnje pooblastil uslužbencev, sloga poslovođenja ter načina oblikovanja strategij in usmeritev. Vsi načini samoocenjevanja niso primerni za vse organizacije. Najpogostejši načini so naslednji (Koletnik, 2007, str. 207):

- samoocenjevanje notranjih kontrol v delavnicah,
- samoocenjevanje notranjih kontrol z vprašalniki in
- poslovodno presojanje notranjih kontrol.

Organizacije uporabljajo tudi mešane pristope in s tem samoocenjevanje prilagodijo svojim potrebam in okolju. Nekateri avtorji pa posamezne metode samoocenjevanja delijo še podrobneje. Na primer Mc Neme (2003, str. 4) loči šest metod samoocenjevanja, ki jih razvršča glede na stopnjo interaktivnosti in obsega stika z zaposlenimi. Spet drugi avtorji naštevajo med tri glavne metode samoocenjevanja delavnice, vprašalnike in intervjuje (Clark, 2000, str. 1).

### 3.2.1 Samoocenjevanje notranjih kontrol v delavnicah

Vodene delavnice so najbolj razširjen način samoocenjevanja notranjih kontrol. Delavnico vodi in usmerja notranji revizor, namenjena pa je ocenjevanju tveganj in notranjih kontrol za določen poslovni cilj ali proces, kot to vidijo uslužbenci. Pristop na vodenih delavnicah je osebni in neposreden, intenzivnost sodelovanja med uslužbenci in notranjim revizorjem je visoka. Priporoča se, da je na delavnici od šest do petnajst uslužbencev ter dva revizorja, od katerih eden vodi delavnico, drugi sproti piše zapisnik (Hubbard, 2000, str. 15). Vodena delavnica naj bi trajala od dve do štiri ure.

IIA loči:

- delavnice s poudarkom na ciljih (angl. *Objective – based workshop*),
- delavnice s poudarkom na tveganjih (angl. *Risk – based workshop*),
- delavnice s poudarkom na kontrolah (angl. *Control – based workshop*),
- delavnice s poudarkom na procesih (angl. *Process – based workshop*),
- organizacijski oziroma situacijski pristop (angl. *Departmental or situational based workshop*).

Prednosti vodenih delavnic so (Clark, 2000, str. 45):

- hitra izvedba,
- uporablja se znanje uslužbencev,
- odprta in iskrena komunikacija,
- sodelovanje vseh pri pripravi popravljalnih ukrepov in možnosti za izboljšave,
- ne zahteva veliko dodatnega preverjanja,
- takojšnja pridobitev informacij o prednostih in slabostih.

Slabost vodene delavnice je, da lahko sodelovanje vodstva na delavnici slabo vpliva na odprtost in iskrenost uslužbencev pri razkrivanju slabosti in pomanjkljivosti notranjih kontrol ter tveganj.

### 3.2.2 Samoocenjevanje notranjih kontrol z vprašalniki

Kako primeren je sistem notranjih kontrol, lahko od uslužbencev izvemo tudi prek samoocenjevanja z vprašalniki. Vprašalnike vnaprej pripravijo strokovnjaki s področja, ki se ocenjuje, ocenjevanje pa izpeljejo uslužbenci. Izvajalci samoocenjevanja običajno prejmejo tudi navodila za izpolnjevanje in primer izpolnjenega vprašalnika. Vprašalnike izpolnjujejo uslužbenci sami, zato morajo biti razumljivi in preprosti. Lahko so anonimni, če pa niso, je

večja verjetnost, da odgovori ne odražajo resničnega mnenja vprašanega. Vprašalniki največkrat zahtevajo odgovore z da ali ne ali prisotna oziroma niso prisotna ali opisne odgovore in sprašujejo po glavnih notranjih kontrolah v poslovnih procesih. Pogosto se uporabijo, če vzdušje v organizaciji ne omogoča dobrega sodelovanja v vodenih delavnicah. Primerni so tudi, če želimo odgovore večjega števila uslužbencev, saj jim vprašalnike lahko pošljemo hkrati (Hubbard, 2000, str. 19).

S samoocenitvenimi vprašalniki se pridobijo ustrezne informacije o poslovnih tveganjih in postopkih obvladovanja tveganj, uporabijo se pri načrtovanju poslovanja, za ugotavljanje nenavadno visokih tveganj ter za krepitev sodelovanja z vodstvom in uslužbenci.

Samoocenjevanje z vprašalniki ima svoje prednosti in slabosti. Glavne prednosti so v tem, da je tako samoocenjevanje v primerjavi z vodenimi delavnicami relativno poceni, hitro in preprosto za vodstvo in uslužbence, notranje kontrole lahko presojava na večjem obsegu poslovanja, izpolnjevalcem vprašalnikov zagotavljamo anonimnost. Vprašalniki so namesto vodenih delavnic priporočeni predvsem (Hubbard, 2000, str. 19):

- kadar organizacijska kultura ne podpira razkrivanja občutljivih informacij na odprti vodeni delavnici;
- kadar vodstvo ne želi, da bi uslužbenci za izvedbo in sodelovanje v delavnici porabili preveč časa;
- kadar notranji revizorji želijo s čim manjšimi stroški pridobiti informacijo o tveganjih pri pripravi letnega plana revizij;
- kadar notranji revizorji nimajo ustreznih znanj za izvedbo vodene delavnice;
- kadar se obseg samoocenjevanja nanaša na celo organizacijo in je informacije treba dobiti čim hitreje;
- kadar moramo ali želimo zagotoviti anonimnost.

Slabosti samoocenjevanja z vprašalniki pa so (Hubbard, 2000, str. 21):

- brez dodatnega preverjanja so odgovori lahko nezanesljivi,
- manjše možnosti, da bi nejasna vprašanja takoj razložili in razjasnili,
- odzivnost je lahko slabša.

Samoocenjevanje z vprašalniki je lahko (Koletnik, 2007, str. 211):

- samoocenjevanje z vprašalniki o notranjih kontrolah, kot jih uporabljajo notranji revizorji pri pridobivanju osnovnih znanj o sistemu notranjih kontrol na revidiranem področju;

- samoocenjevanje s standardiziranimi vprašalniki (poenoteni vprašalniki s pisnimi navodili, ki se lahko občasno pošiljajo organizacijskim enotam);
- samoocenjevanje z vodiči notranjih kontrol (pisna navodila o potrebnih notranjih kontrolah).

Pri standardiziranih vprašalnikih so potrebna dobra pisna navodila in zaželeno je, da poslovodstvo ali notranji revizor občasno preverja kakovost izpolnjevanja takih vprašalnikov. Pri samoocenjevanju z vodiči notranjih kontrol pa je pripravljen vprašalnik, s katerim se poizveduje, ali so pri obvladovanju poslovnih tveganj vključene potrebne notranje kontrole.

V praksi se je izkazalo, da je v večjih organizacijah oziroma organizacijah s širokim obsegom poslovanja smiselno pripraviti specialne vprašalnike za posamezna revidirana področja. Tipičen primer takih organizacij so banke, zavarovalnice, družbe za upravljanje in številne druge.

Notranji revizor lahko na podlagi rezultatov izvedenega samoocenjevanja z vprašalniki daje nepristransko zagotovilo, da so vse notranje kontrole v povezavi s poslovnimi tveganji, ki ogrožajo uspešno delovanje, zanesljivo poročanje in zakonito poslovanje, ustrezne in uspešne. S pomočjo sistema notranjih kontrol je tako mogoče obvladovati poslovna tveganja ter varno in pravilno gospodariti. Pri tem pa je pomembno poudariti, da se mora upoštevati sistem notranjih kontrol kot celota in ne le posamezne kontrole (Koželj, 2008, str. 15).

### **3.2.3 Poslovodno presojanje notranjih kontrol**

To samoocenjevanje notranjih kontrol zajema različne načine, s katerimi delovne skupine pripravijo vodstvu informacije o kontrolah. Nekateri primeri takega načina samoocenjevanja vključujejo (Hubbard, 2000, str. 21):

- vprašalnik, ki ga izdelata in izpolni vodstvo organizacije v sklopu poročanja o notranjih kontrolah zunanjim regulatorjem;
- razpravo na nivoju najvišjega vodstva v sklopu priprave letnega poročila;
- ugotavljanje vzrokov, zakaj določene notranje kontrole niso delovale oziroma zakaj je prišlo do prevare;
- pregled vpliva novega sistema na notranje kontrole.

Omenjeni način samoocenjevanja notranjih kontrol v praksi ni tako pogost kot vodene delavnice ali vprašalniki.

## **4 SAMOOCENITEV NOTRANJIH KONTROL PRI OBRAVNAVANEM NPU**

V letu 2006 je bila v Sloveniji sprejeta novost na področju poročanja proračunskih uporabnikov o notranjem nadzoru (Pogačar & Bauman Podojsteršek, 2007, str. 1). Cilj je bil dvigniti zavedanje o pomenu notranjega nadzora in poenoteno poročanje. Ker notranji revizorji dobro poznajo organizacijski ustroj, naj bi se v postopke izvedbe samoocenitve aktivno vključili s svetovanjem.

Proračunski uporabniki se s samoocenitvijo notranjih kontrol srečujejo pri pripravi Izjave o notranjem nadzoru javnih financ. V skladu z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur.l. RS, št. 12/2001, 10/2006, 8/2007) mora poslovno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih proračunskega uporabnika vsebovati tudi oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora. Z Izjavo o notranjem nadzoru javnih financ proračunski uporabnik oceni vzpostavljen sistem notranjega nadzora, vključno z upravljanjem tveganj in navede ukrepe za izboljšanje sistema. Večina proračunskih uporabnikov si zagotovi podlago za izpolnitev Izjave o notranjem nadzoru javnih financ s samoocenjevanjem.

Osnovni pogoj za uspešno samoocenitev je dobro razumevanje notranjega nadzora javnih financ. Samoocnitveni vprašalnik je sestavljen v skladu z modelom COSO, kjer je notranje kontroliranje opredeljeno kot proces, ki ga izvršujejo predstojniki, vodstvo in uslužbenci. Vzpostavljen in oblikovan je tako, da daje razumno zagotovilo, da bodo doseženi uspešnost in učinkovitost poslovanja, zanesljivost računovodskega poročanja in skladnost poslovanja s predpisi.

Cilj samoocenitve notranjega nadzora javnih financ je, da pri proračunskemu uporabniku dobi čim bolj realno oceno o stanju na tem področju, zato je pomembno, da je samoocenitev ustrezno pripravljena. Proračunski uporabnik lahko na osnovi samoocenitve pričakuje, da se bo dvignila zavest vodstva o odgovornosti za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema kontrol, ki pomaga obvladovati tveganje in zagotoviti doseganje ciljev proračunskega uporabnika, a tudi ugotavljanje slabosti in predlaganje izboljšav, pridobivanje znanja in posledično izboljšanje vodenja in poslovanja proračunskega uporabnika.

Pred izvedbo samoocenitve morajo proračunski uporabniki določiti organizacijske enote, ki bodo izvajale samoocenjevanje, ter osebe, ki bodo pri tem sodelovale. Določiti morajo način in rok izvedbe.

Samoocnitveni vprašalnik je enoten za vse proračunske uporabnike, vendar si ga po potrebi proračunski uporabnik tudi prilagodi. Prilagoditev je mogoča le v okviru modela COSO, sicer



rezultatov ni mogoče prevesti v Izjavo o notranjem nadzoru javnih financ. Vprašalnik predvideva pet možnih odgovorov, ki merijo stopnjo uveljavitve posamezne kontrole pri proračunskemu uporabniku:

- Da – na celotnem poslovanju (več kot 90% poslovanja);
- Da – na pretežnem delu poslovanja (od 40 do 90% poslovanja);
- Da – na posameznih področjih poslovanja (do 40% poslovanja);
- Ne – uvedene so začetne aktivnosti;
- Ne.

V primeru, da katero izmed vprašanj ni bistveno za proračunskega uporabnika, nanj ne odgovarja in ga pri vrednotenju odgovorov ne upošteva, kar pa mora obrazložiti v opombi.

Izpolnjene vprašalnike je treba ovrednotiti s petstopenjsko lestvico, to so ocene od 1 do 5. Rezultati samoocenitve se nato prevedejo v Izjavo o notranjem nadzoru javnih financ. Izpolnjeni vprašalniki predstavljajo osnovno dokumentacijo izvedene samoocenitve in so podlaga za ugotovitev slabosti in pripravo izboljšav v sistemu notranjih kontrol proračunskega uporabnika. Za notranje revizorje so rezultati samoocenitev pomoč pri pripravi revizijske ocene tveganj in pri pripravi strateških ter letnih načrtov notranjega revidiranja.

Vodstvo obravnavanega NPU je želelo zaradi učinkovitejšega in uspešnejšega poslovanja preveriti razumevanje in izvajanje notranjih kontrol finančno-računovodske službe. Izbira načina samoocenitve notranjih kontrol je bila prepuščena finančno-računovodski službi, ki je izbrala samoocenjevanje z anonimnim vprašalnikom. Tako ocenjevanje izpolnjevalcem ne vzame veliko časa, odgovori pa so anonimni, kar povečuje njihovo resničnost in zanesljivost.

Zaradi lažjega analiziranja rezultatov so bila vprašanja oblikovana tako, da so omogočala odgovore da ali ne, nekatera so zahtevala pojasnila, ki pa naj bi bila kratka in jedrnata. Izrazoslovje vprašalnikov je bilo strokovno, vendar dovolj razumljivo vsem uslužbencem v finančno-računovodski službi. Poleg vprašalnika so vsi izpolnjevalci prejeli tudi kratka navodila za izpolnjevanje. V navodilu je bilo navedeno, kaj je samoocenjevanje, kakšen je njegov namen in za kaj bodo uporabljeni njegovi rezultati.

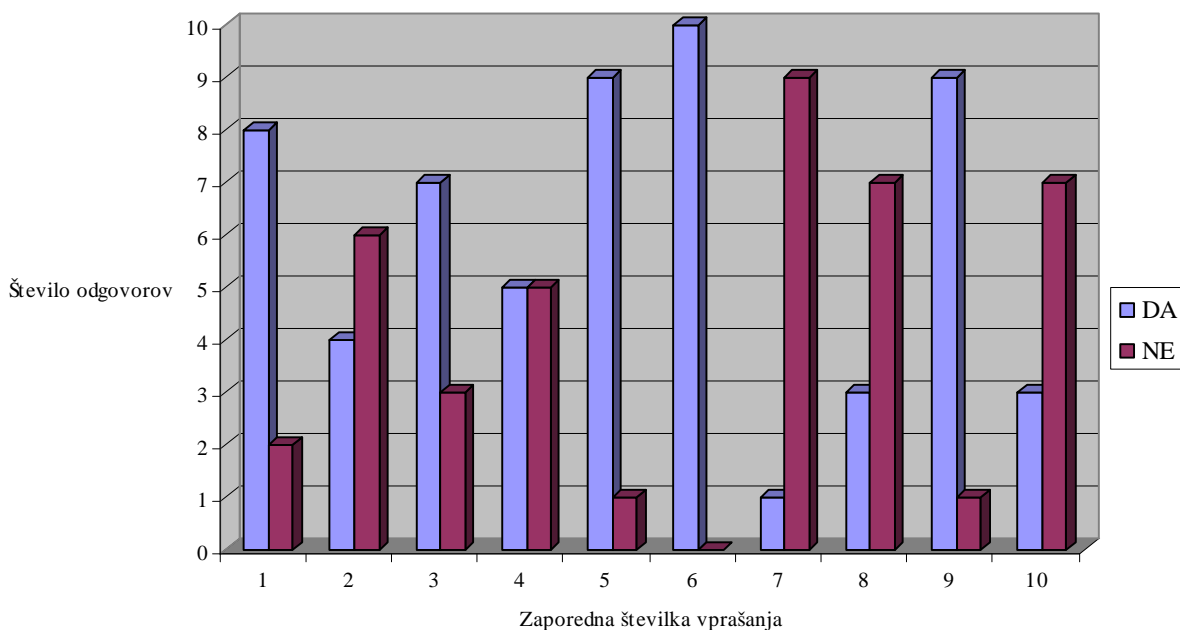
Navodilo in vprašalnik sta v prilogi.

Vprašalnik je izpolnilo vseh deset uslužbencev finančno-računovodske službe, vsi so odgovorili na vsa vprašanja. Za potrebe analize je bilo skupno osemindeset vprašanj smiselno razdeljenih v pet sklopov. Analiza je podana v opisni in grafični obliki.

Prvi sklop zajema deset vprašanj, ki se nanašajo na naloge finančno-računovodske službe in navodila za opravljanje teh nalog.

Iz Slike 4 je razvidno, da osem anketirancev meni, da so naloge finančno-računovodske službe natančno določene, le štirje menijo, da so tudi enakomerno razporejene med vse uslužbence. Sedem jih meni, da so dolžnosti, odgovornosti in pristojnosti uslužbencev zapisane v sistemizaciji delovnih mest, pet jih meni, da so tudi jasno opredeljene, devet anketirancev je mnenja, da služba zaposluje ustrezno število uslužbencev. Vsi anketiranci potrjujejo obstoj pisnih navodil za opravljanje posameznih nalog, ki so jih pripravili uslužbenci sami, vendar le eden meni, da se navodila redno prilagajajo spremembam pri delu. Le trije anketiranci za vsako novo nalogo dobijo natančna ustna navodila, devet jih zahteva dodatna pojasnila, če navodila niso dovolj razumljiva. Samo trije anketiranci tudi menijo, da so njihove mesečne obveznosti enakomerno razporejene preko meseca.

Slika 4: Prvi sklop vprašanj

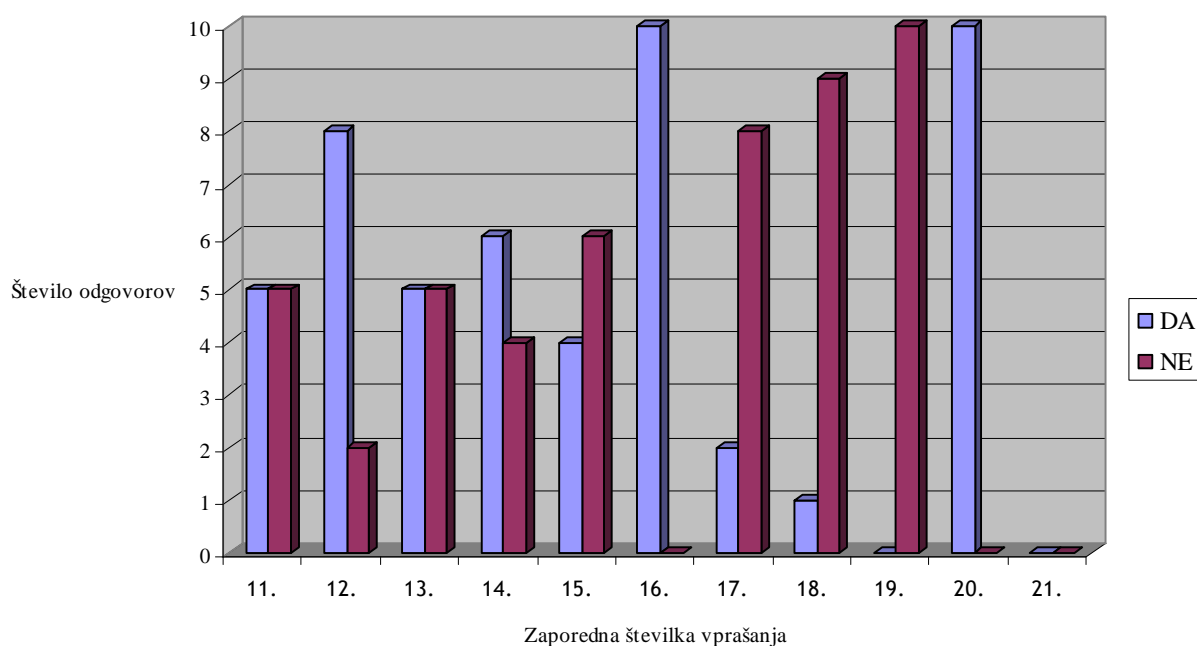


Glede na odgovore na prvi sklop vprašanj menim, da bi bilo treba temeljito razmisliti o reorganizaciji dela v službi in enakomernije prerazdeliti naloge med uslužbence, upoštevajoč sistemizacijo ter razporeditev nalog preko meseca. Natančneje bi bilo treba tudi opredeliti dolžnosti, odgovornosti in pristojnosti uslužbencev ter navodila za opravljanje posameznih nalog redno prilagajati spremembam pri delu.

Drugi sklop zajema enajst vprašanj, ki se nanašajo na poročanje o opravljenih nalogah, nadomeščanja odsotnosti uslužbencev, komuniciranje znotraj službe in z drugimi organizacijskimi službami ter na pravočasnost opravljanja nalog.

Slika 5 prikazuje, da pet anketirancev o opravljenih nalogah mora poročati, najpogosteje vodji službe, pa tudi vodstvu ali vodjem drugih organizacijskih enot. Osem anketirancev meni, da so nadomeščanja odsotnih uslužbencev jasno določena, le pet jih je jasno seznanjenih o prevzetih nalogah. Šest jih meni, da je komuniciranje med uslužbenci v finančno-računovodski službi zadovoljivo, a le štirje menijo, da je zadovoljivo komuniciranje z uslužbenci drugih organizacijskih enot. Vsi anketiranci potrjujejo, da komuniciranje z drugimi organizacijskimi enotami poteka ustno in pisno, prevladuje pa ustno komuniciranje. Le dva anketiranca komunicirata tudi z vodstvom. Devet anketirancev meni, da je v finančno-računovodski službi ugotovljenih pomanjkljivosti in nepravilnosti relativno malo, vseh deset pa, da je v finančno-računovodski službi narejenih relativno malo napak in so naloge pretežno pravočasno opravljene. Kot najpogostejše vzroke za zamudo pri opravljanju nalog anketiranci navajajo predolg krogotok dokumentov, prepozno prejeto dokumentacijo, nepopolno dokumentacijo, napake pri predhodno izvedenih notranjih kontrolah, bolniške odsotnosti, prevelik obseg nalog in podobno.

Slika 5: Drugi sklop vprašanj



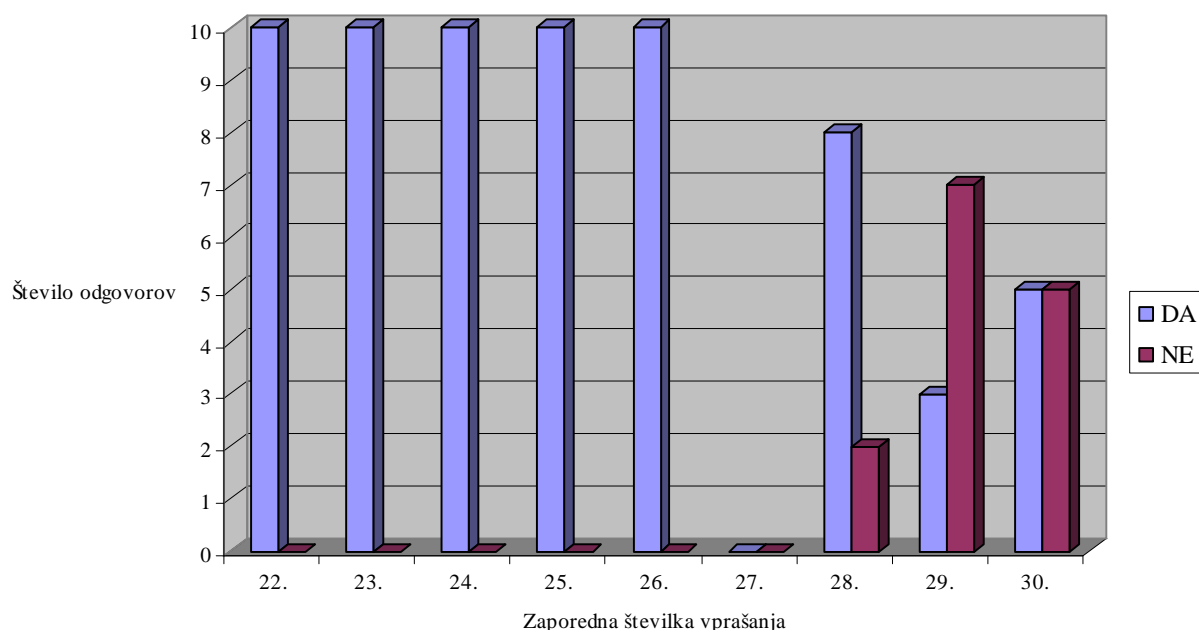
Glede na navedene odgovore menim, da bi morali boljše urediti nadomeščanja, predvsem bi morali biti vsi uslužbenci seznanjeni o tem, kakšne so naloge v času nadomeščanja, izboljšati bi morali tudi komuniciranje z uslužbenci drugih organizacijskih enot.

Tretji sklop zajema devet vprašanj, ki se nanašajo na izvajanje notranjih kontrol in opozarjanje na pomanjkljivosti, napake ter nepravilnosti.

Slika 6 prikazuje, da vsi anketiranci dokumentacijo pred obdelavo natančno pregledajo in na pomanjkljivosti in nepravilnosti opozorijo pristojnega uslužbenca, preverjajo, če je

dokumentacija originalna listina, če ima dokument vse obvezne podatke, ki jih mora imeti v skladu z zakoni in drugimi predpisi, če imajo dokumenti vse obvezne priloge in so podpisani. Anketiranci na pomanjkljivosti in nepravilnosti opozarjajo ustno ali pisno, osem jih opozori tudi vodstvo. Le trije anketiranci menijo, da so odzivi na opozorila vedno pozitivni, kar pet pa še naprej opozarja na napake ali pomanjkljivosti tudi, če so odzivi negativni ali odzivov sploh ni.

Slika 6: Tretji sklop vprašanj



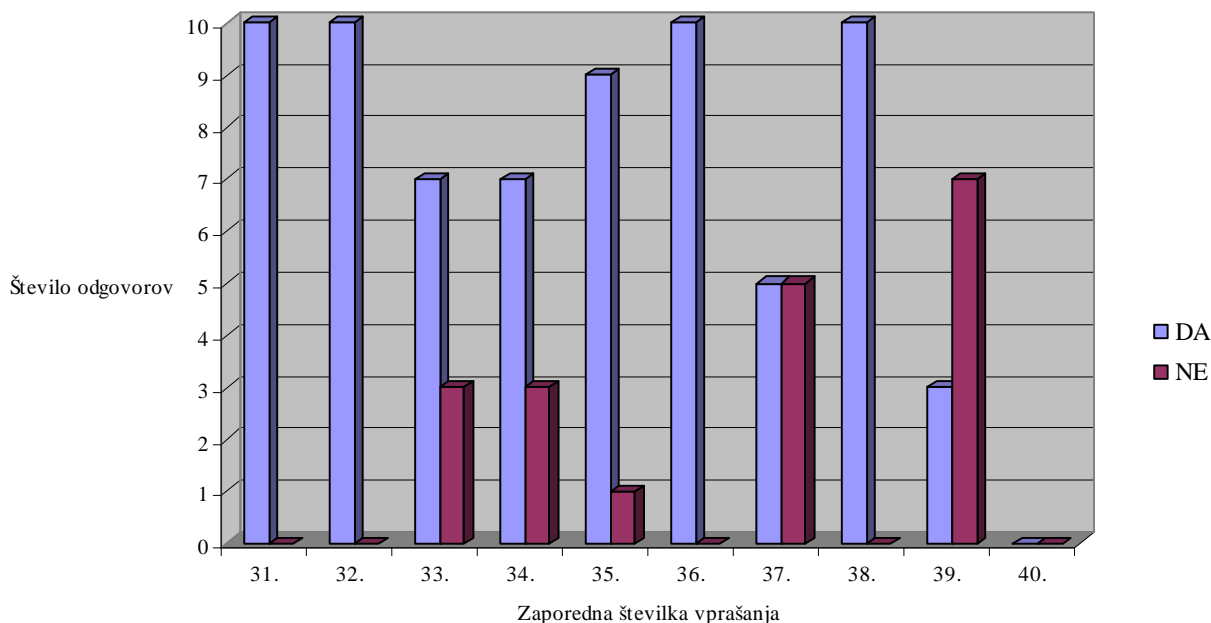
Anketiranci so na večino vprašanj iz tretjega sklopa odgovarjali zelo enotno. Kljub temu pa glede na njihove odgovore menim, da bi pri opozarjanju na pomanjkljivosti in nepravilnosti bili lahko bolj vztrajni z namenom, da bi negativnih odzivov bilo čim manj.

Četrti sklop zajema deset vprašanj, ki se nanašajo na pomen notranjih kontrol, njihovo izvajanje in dopolnjevanje, obstoj vodstvenih kontrol ter notranje kontrole v sistemu MFERAC.

Iz Slike 7 izhaja, da se vseh deset anketirancev zaveda pomembnosti notranjih kontrol za uspešno poslovanje obravnavanega NPU, prav tako se tudi vsi zavedajo, da z vestnim izvajanjem notranjih kontrol pri svojem delu lahko pripomorejo k uspešnejšemu poslovanju. Sedem anketirancev meni, da so na dokumentih, ki jih prejmejo v kontrolo in obdelavo, predhodne kontrole ustrezno izvedene. Prav tako jih sedem meni, da se notranje kontrole po potrebi ustrezno dopolnjujejo. Devet anketirancev omogoča sledljivost izvedenim notranjim kontrolam. Vseh deset anketirancev meni, da vodstvene kontrole obstajajo, a le pet jih meni, da jih je tudi dovolj. Vsi anketiranci menijo, da jim je sistem MFERAC pri njihovem delu v veliko pomoč, trije pa menijo, da so v sistem vgrajene notranje kontrole zadostne. Anketiranci

predlagajo dodatne notranje kontrole predvsem na področju pogodb in naročilnic, pa tudi predobremenitev in prejetih računov. Žal ne navajajo konkretne primere.

Slika 7: Četrty sklop vprašanj

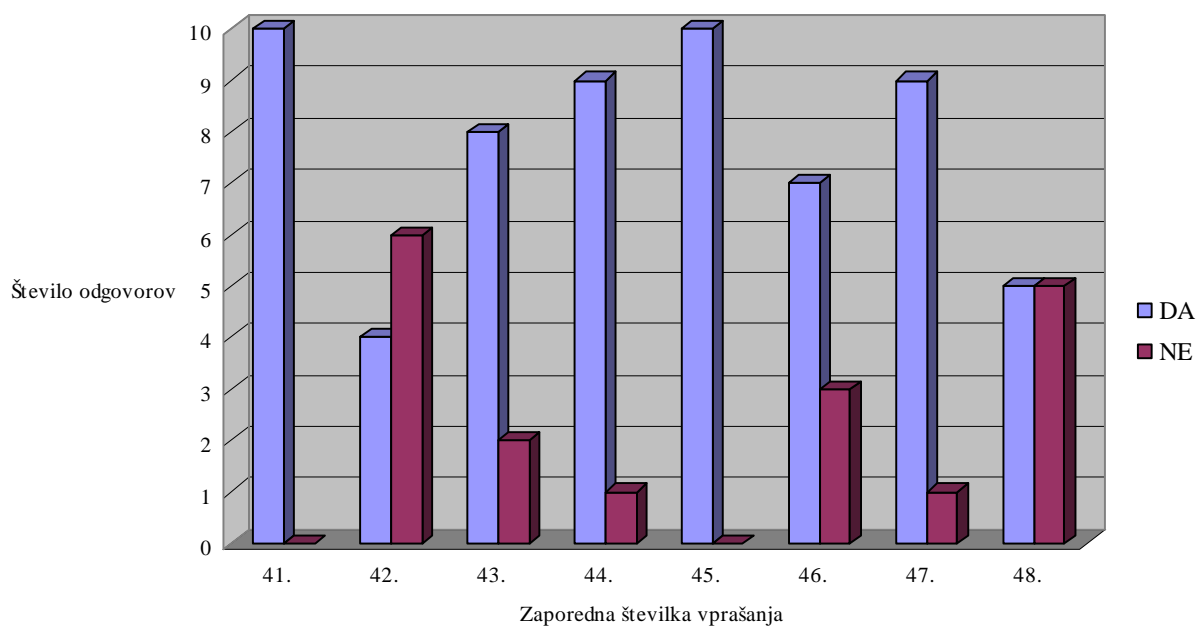


Iz odgovorov na vprašanja iz tega sklopa povzeman, da bi bilo treba razmisliti in natančneje opredeliti, na katerem področju bi bilo treba vzpostaviti dodatne vodstvene kontrole. Zadnje izkušnje kažejo, da sta to področji pogodb in naročilnic.

Zadnji sklop zajema osem vprašanj, ki se nanašajo na dostop do računalniških programov, veljavne zakonodaje in do drugih predpisov ter pooblastil, na strokovno usposobljenost in možnosti izobraževanja.

Iz Slike 8 izhaja, da vsi anketiranci do sistema MFERAC in drugih programov, ki jih pri svojem delu uporabljajo, dostopajo z geslom, le štirje pa upoštevajo varnostno politiko in gesla redno spreminjajo. Osem anketirancev je redno seznanjenih s spremembami in novostmi v zakonodaji in drugih predpisih, ki jih morajo upoštevati pri delu na svojem področju, zanimivo pa je, da je devet uslužbencev pritrdilno odgovorilo na vprašanje, ali imajo omogočen dostop do zakonodaje in drugih predpisov. Vsi anketiranci razpolagajo s seznamom pooblaščenih oseb za podpisovanje dokumentov, ki jih pri svojem delu kontrolirajo in obdelujejo. Le sedem anketirancev meni, da so za svoje delo strokovno usposobljeni, devet jih meni, da uslužbenci finančno-računovodske službe imajo možnost strokovnega izobraževanja, le pet pa bi se jih želelo izobraževati pogosteje, kot se. Sedem bi se jih izobraževalo le na področju svojega dela, trije pa širše.

Slika 8: Peti sklop vprašanj



Glede na odgovore iz zadnjega sklopa vprašanj menim, da bi morali uslužbenci bolj upoštevati varnostno politiko in gesla za dostope do programov redno spreminjati, vodstvo pa bi moralo bolj prisluhniti željam uslužbencev po izobraževanju, tudi na tistih področjih, ki niso neposredno povezana s financami in računovodstvom.

Z analizo samoocentvenih vprašalnikov ugotavljam, da je v finančno-računovodski službi sistem vzpostavljenih notranjih kontrol kakovosten, notranje kontrole se izvajajo. Pri tem ugotavljam, da je treba uvesti dodatne vodstvene kontrole ter kontrole na področju pogodb, naročilnic in predobremenitev, ter da vzpostavljeni sistem notranjih kontrol omogoča preverjanje skladnosti izvajanja nalog obravnavanega NPU z ustavo, zakoni ter drugimi predpisi in akti, zmanjšuje tveganje zaradi namernih ali nenamernih napak, nepravilnosti oziroma prevar javnih uslužbencev, omogoča uspešnejše izvajanje nalog notranje revizijske službe in prispeva k boljšemu uresničevanju finančnega načrta.

## SKLEP

S tveganji se srečujemo vsakodnevno v zasebnem in v poslovnem življenju. Tveganje je možnost, da se zgodi nekaj, česar nismo predvidevali. Da bi se nepredvideni dogodki ne zgodili, je treba tveganja ovrednotiti, oceniti možne posledice in vzpostaviti ustrezen sistem za njihovo obvladovanje. Tak sistem je sistem notranjih kontrol.

Definicij notranjih kontrol je veliko, vendar v splošnem z notranjimi kontrolami razumemo določene postopke in načine zagotavljanja pravilnega in učinkovitega izvajanja dejavnosti, naj

gre za gospodarske družbe ali proračunske uporabnike. Kakovosten sistem notranjih kontrol in njihovo dosledno izvajanje pa tudi zmanjšuje potrebe po notranjem in zunanjem nadzoru, ki ga izvajajo notranji ter zunanji revizorji in preko notranjih kontrol preverjajo zakonitost, preglednost, učinkovitost in uspešnost poslovanja organizacije.

Učinkovite in uspešne notranje kontrole so zelo pomembne v poslovanju vsake organizacije, saj z njihovim izvajanjem zagotavljamo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc, pravilno in resnično izdelavo računovodskih izkazov, preprečujemo in odkrivamo napake ter prevare, preprečujemo nepravilno ter nenamensko, negospodarno in neučinkovito porabo sredstev organizacije.

Notranje kontrole so lahko aktivne ali pasivne, temeljne ali vodstvene, lahko se izvajajo fizično ali pa so vgrajene v računalniški sistem, s pomočjo katerega organizacija vodi poslovne knjige in pripravlja računovodske izkaze.

Za kakovosten sistem notranjih kontrol pa ni dovolj le, da je vzpostavljen. Notranje kontrole je treba tudi dosledno izvajati in jih nadzorovati. Nadzirati jih je mogoče s sprotnim nadzorom, različnimi načini ocenjevanja ali kombinacijo obojega.

V magistrskem delu sem želela analizirati vzpostavljene notranje kontrole in njihovo delovanje v finančno-računovodski službi obravnavanega NPU ter z analizo samooceničnih vprašalnikov ugotoviti, če je sistem vzpostavljenih notranjih kontrol kakovosten in če se notranje kontrole izvajajo. Za samoocenične vprašalnike sem se odločila zato, ker njihovo izpolnjevanje ni zahtevno, ne vzame veliko časa, so anonimni, zato so odgovori bolj zanesljivi.

Rezultati analize vzpostavljenih notranjih kontrol so pokazali številne prednosti in nekatere pomanjkljivosti obstoječih notranjih kontrol tako fizičnih, ki jih izvajajo uslužbenci sami, kot tudi tistih, ki so vgrajene v sistem MFERAC. Za pomanjkljive ali manjkajoče kontrole sem predlagala spremembe oziroma dolopolnitve. Naj povzamem le najpomembnejše: ponoven pregled pogodb za nakup blaga ali storitev, sklenjenih za nedoločen čas, nadomestitev opozorila z onemogočenim nadaljevanjem postopka, kadar je seštevek vseh odredb za izplačila po posamezni pogodbi višji od s pogodbo prevzete obveznosti, pregled izdanih naročilnic v finančno-računovodski službi pred podpisom odredbodajalca, dopolnitev sistema MFERAC, da omogoča sledljivost vseh vnosov oziroma njihovih popravkov, večja pozornost uslužbencev pri vseh postopkih, ki dopuščajo izjeme (določanje plačilnega roka in podobno), priprava enotnega obrazca za izdajo računov, priprava natančnejših zapisov glede zagotovljenih obrokov na službeni poti v tujino, priprava natančnih navodil in notranjih kontrol kadrovske službe pri obračunu stroškov dela in pravočasno imenovanje članov v popisne komisije.

Analiza samoocenitvenih vprašalnikov pa je pokazala, da uslužbenci poznajo pomen notranjih kontrol, da je sistem vzpostavljenih notranjih kontrol kakovosten in jih uslužbenci dosledno izvajajo. Pri tem jim pomaga tudi sistem MFERAC in vanj vgrajene notranje kontrole, ki s svojim delovanjem zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost informacij ter evidenc, pravilno in resnično izdelavo računovodskih izkazov, varovanje državnega premoženja, a tudi odkrivajo ter preprečujejo napake in prevare v delovanju NPU, zagotavljajo spoštovanje in izvrševanje predpisov.

## LITERATURA IN VIRI

1. Allen, R. I. G., Hagvall, J., Kirby, G. M., McCrindell, J. Q., den Houting-Stevens, C. E. P. M., de Vos-Koerselman, H. S., Sparberg, D., Elm-Larsen, R., Havens, H. S., & Lashmar, D. (1996, 22. februar). *Vodstvena kontrola v moderni državni upravi: nekaj primerjalnih prikazov*. Paris: SIGMA – OECD. Najdeno 17. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.sigmaweb.org/dataoecd/42/59/38768831.pdf>
2. Applegate, D., & Wills, T. (1999, december). *Struggling to incorporate the COSO recommendations into your audit process? Here's one audit shop's winning strategy*. The Institute of Internal Auditors. Najdeno 2. novembra 2009 na spletnem naslovu [http://www.coso.org/audit\\_shop.htm](http://www.coso.org/audit_shop.htm)
3. Bajuk, A. (2008). Uvodnik. *Zbornik konference 10 let sistema MFERAC* (str. 5). Ljubljana: Center za razvoj financ.
4. Clark, Y. (2000). *Control Self Assessment: Threats, Tips and Techniques*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
5. Cukon Mavec, N. (2006). Priprava samoocenitve pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih. *Zbornik referatov 8. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 147-178). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
6. Cvikl, M. M., & Korpič-Horvat, E. (2007). *Proračunsko pravo: priprava, izvrševanje in nadzor proračunov*. Ljubljana: GV Založba.
7. Cvikl, M. M., & Zemljič, P. (2005). *Zakon o javnih financah s komentarjem*. Ljubljana: Bonex.
8. Čok, M., Prevolnik Rupel, V., Stanovnik, T., Cirman, A., & Mrak, M. (2005). *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
9. Davia, R. H., & Kostantin, T. J. (2000). *Fraud – Specific Examinations and Internal Control*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
10. Državni zbor (2004). *Odlok o notranji organizaciji, delovnih mestih in nazivih v službah državnega zbora*. Interni akt. Ljubljana: Državni zbor.
11. Državni zbor (2007). *Navodilo za finančno poslovanje Državnega zbora*. Interni akt. Ljubljana: Državni zbor.
12. Državni zbor (2008). *Pravilnik o računovodstvu v Državnem zboru*. Interni akt. Ljubljana: Državni zbor.



13. Državni zbor (2009). *Načrt dela finančno-računovodskega oddelka Državnega zbora za leto 2009*. Interno gradivo. Ljubljana: Državni zbor.
14. Fight, A. (2002). *Measurement and Internal Audit*. Oxford: Capstone Publishing.
15. Howard, L. (1992). *Auditing*. London: Longam Group UK.
16. Hren, M. (2001). Postavitve notranje revizijskih služb pri neposrednih proračunskih uporabnikih in izvajanje nadzora nad njihovim delovanjem. *Zbornik referatov: Novosti v državnem revidiranju in izvajanju zakona o javnih financah* (str. 95-104). Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
17. Hubbard, L. (2000). *Control Self-Assessment: A Practical Guide*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
18. *Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government*. (2001). An Introduction to Internal Control for Managers in Governmental Organizations. International Organization of Supreme Audit Institutions. Najdeno 19. novembra 2009 na spletnem naslovu [www.theiia.org/download.cfm?file=61713](http://www.theiia.org/download.cfm?file=61713)
19. Jagrič, M. (2001). Vpliv ustroja notranjih kontrol na doseganje poslovne učinkovitosti in uspešnosti. *Zbornik referatov 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 215-230). Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
20. Janc, M. (2008). Pogled v preteklost. *Zbornik konference 10 let sistema MFERAC* (str. 7-15). Ljubljana: Center za razvoj financ.
21. Koletnik, F. (1997). *Raziskovanje in dosežki v reviziji*. Maribor: Ekonomska poslovna fakulteta.
22. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
23. Korpič-Horvat, E. (2003). Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. *Zbornik referatov: K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja* (str. 171-183). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
24. Koželj, S. (2008). *Notranja revizija* (gradivo za predmet Notranja revizija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. *Law Office Management Program 2005* (2005). Najdeno 2. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://systemaudits.com/>
26. Leitch, M. (2008). *Intelligent Internal Control and Risk Management*. Farnham: Gower.
27. Maeschdorf, J. H. (1998). Revidiranje notranjih kontrol s poudarkom na preprečevanju prevar v računalniškem okolju. *Zbornik referatov 30. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 303-316). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
28. McNamee, D. *Targeting Business Risk*. Najdeno 2. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.allbusiness.com/accounting-reporting/auditing/681172-1.html>
29. Mele, M. (2003). *Notranja revizija v zavarovalnici* (diplomska naloga). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
30. Menard, V., Mahnič, M., Dobnik, D., & Nemeč, A. (1994). *Revidiranje notranjih kontrol podjetja*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

31. Milatovič, J. (2002). Notranji nadzor javnih financ – Nadzor proračuna po novem. *Zbornik referatov: Dvoletni državni proračun in izvajanje Zakona o računskem sodišču* (str. 35-45). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
32. Ministrstvo za finance (2009). *Fakturiranje* (priročnik za tečaj). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
33. Ministrstvo za finance (2009). *Nalogi za službena potovanja* (priročnik za tečaj). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
34. Ministrstvo za finance (2009). *Osnove aplikacije DPS* (priročnik za tečaj). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
35. Ministrstvo za finance (2009). *Pogodbe, druge pravne podlage, naročilnice in naročilni listi* (priročnik za tečaj). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
36. Ministrstvo za finance (2009). *Predobremenitve, likvidnostno planiranje, prerazporeditve* (priročnik za tečaj). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
37. Ministrstvo za finance (2009). *Računi, odredbe, NOSDi* (priročnik za tečaj). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
38. Mohorčič Zobec, N. (2004). *Notranje revidiranje obvladovanja tveganj v bankah* (gradivo za seminar). Ljubljana: Združenje bank Slovenije.
39. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. *Uradni list RS* št. 12/2001, 10/2006, 8/2007.
40. Odar, M. (2002). *Revizija in osnove revidiranja računovodskih izkazov*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
41. Odar, M. (2006). *Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol* (gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
42. Pickett, K. H. S. (2001). *Internal Control: a Manager's Journey*. New York: John Wiley & Sons, INC.
43. Pogačar, B., & Bauman Podojsteršek, M. (2007). Samoocenitev in izjava predstojnika o oceni notranjega nadzora javnih financ. *Zbornik referatov 10. letne konference notranjih revizorjev Slovenskega inštituta za revizijo* (str. 21). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
44. Potočnik, I. (2000). Notranje kontroliranje in notranja revizija pri uporabnikih proračunskih sredstev. *Zbornik referatov: Državno revidiranje in novosti v javnih financah* (str. 57-67). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
45. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS* št. 46/2003.
46. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 112/2009.
47. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009.

48. Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 117/2002, 134/2003.
49. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije. *Uradni list RS* št. 50/2007, 61/2008, 99/2009-ZIPRS1011.
50. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS* št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 138/2006, 120/2007, 112/2009.
51. Pravilnik o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna Republike Slovenije. *Uradni list RS* št. 119/2004.
52. Preston, B. (2005). *Definition of Internal Control*. Georgia: US Treasury Tax Advisory Program Tbilisi.
53. Slovenski inštitut za revizijo (1995). *Smernice za standarde notranje kontrole INTOSAI*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
54. Slovenski inštitut za revizijo (2001). *Mednarodni standardi revidiranja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
55. Slovenski inštitut za revizijo (2006). *Slovenski računovodski standardi*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
56. Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS. Najdeno 2. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:SL:NOT>
57. The Institute of Internal Auditors. (1998). A Perspective on Control Self-Assessment. *Professional Practices Pamphlet*, 98 (2). Najdeno 17. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.ucop.edu/ctlacct/csa/prof-pract/csa-1.pdf>
58. Tušek, B. (2001). *Revizija: instrument poslovnog odlučivanja*. Zagreb: Poslovno savjetovanje.
59. Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna (2004). *Usmeritve za notranje kontrole*. Ljubljana: Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna.
60. Urankar, V.(2003). Samoocenjevanje notranjih kontrol. *Revizor*, 12 (6), 7-23.
61. *Ustava Republike Slovenije*. *Uradni list RS* št.33I/1991-I, 42/1997, 66/2000, 24/2003, 69/2004, 69/2004, 69/2004, 68/2006).
62. Vencelj, S. (2000). Institucionalna klasifikacija neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov. *Zbornik referatov: Državno revidiranje in novosti v javnih financah* (str. 31-35). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
63. Vidovič, Z. (1998). Notranje kontrole in notranja revizija v javnem sektorju. *Revizor*, 12 (2), 7-34.
64. Wade, K., & Wynne, A. (1999). *Control Self Assessment: For Risk Management and Other Practical Applications*. New York: John Wiley & Sons, INC.
65. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 10/2010-UPB2.
66. Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS* št. 42/2002, 79/2006-ZZZPB-F, 46/2007 Odl. US: U-I-45/07, Up-249/06-22, 103/2007, 45/2008-Zarbit, 83/2009 Odl. US: U-I-284/06-26.

67. Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2010 in 2011. *Uradni list RS* št. 99/2009.
68. Zakon o javnem naročanju. *Uradni list RS* št. 128/2006, 16/2008, 19/2010.
69. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, št. 30/2002, 56/2002-ZJU, 110/2002-ZDZ-B, 127/2006-ZJZP, 14/2007-ZSPDPO, 109/2008, 49/2009.
70. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C.



## **PRILOGE**

## **KAZALO PRILOG**

Priloga 1: Navodilo za samoocenjevanje notranjih kontrol finančno-računovodske službe z vprašalnikom .....	1
Priloga 2: Vprašalnik za samoocenjevanje notranjih kontrol finančno-računovodske službe.....	2

## ***Priloga 1: Navodilo za samoocenjevanje notranjih kontrol finančno-računovodske službe z vprašalnikom***

Notranje kontrole so sistem računovodskih in drugih kontrol, ki jih običajno uvede vodstvo NPU, da bi doseglo učinkovito delovanje in uspešno poslovanje s proračunskimi sredstvi. Z doslednim izvajanjem notranjih kontrol se omogoči varovanje sredstev in virov ter se zagotavlja popolnost in natančnost računovodskih ter drugih informacij.

Zaradi učinkovitejšega in uspešnejšega poslovanja smo se v finančno-računovodski službi obravnavanega NPU odločili preveriti razumevanje in izvajanje notranjih kontrol finančno-računovodske službe. Zato uslužbence naprošamo, da izpolnijo vprašalnik, s katerim ocenjujejo delovanje notranjih kontrol. Na podlagi rezultatov samoocelitve se bo presojalo o ustreznosti vzpostavljenega sistema notranjih kontrol, o potrebi po dopolnitvi sistema ali celo o popolni prenovi notranjih kontrol.

Vprašanja so oblikovana tako, da omogočajo da ali ne odgovore, nekatera zahtevajo tudi pojasnila, ki pa naj bodo kratka in jedrnata. Vprašalniki so anonimni, zato naj bodo odgovori resnični.

Za vaše sodelovanje pri samoocenjevanju se vam zahvaljujemo.



**Priloga 2: Vprašalnik za samoocenjevanje notranjih kontrol finančno-računovodske službe**

Datum:

Pripravila: Marjeta Debeljak

Zap. št.	Vprašanje	Da	Ne	Pojasnilo
1.	Ali so naloge finančno-računovodske službe natančno določene?			
2.	Ali menite, da so naloge enakomerno razdeljene med vse uslužbence službe?			
3.	Ali so dolžnosti, odgovornosti in pristojnosti uslužbencev finančno-računovodske službe zapisane v sistemizaciji delovnih mest?			
4.	Ali so dolžnosti, odgovornosti in pristojnosti uslužbencev finančno-računovodske službe jasno opredeljene?			
5.	Ali menite, da finančno-računovodska služba zaposluje ustrezno število uslužbencev?			
6.	Ali obstajajo pisna navodila za opravljanje posameznih nalog? Kdo jih je pripravil?			
7.	Ali se navodila za opravljanje posameznih nalog redno prilagajajo spremembam pri delu?			
8.	Ali za vsako novo nalogo dobite natančna navodila? So navodila ustna ali pisna?			
9.	Ali zahtevate dodatna pojasnila, če navodila niso dovolj razumljiva?			
10.	Ali so vaše obveznosti enakomerno razporejene prek meseca?			
11.	Ali morajo uslužbenci o opravljenih nalogah poročati? Komu in na kakšen način?			
12.	Ali so nadomeščanja odsotnih uslužbencev jasno določena?			
13.	Ali ste v primeru, da nadomeščate sodelavca, jasno seznanjeni s prevzetimi nalogami?			
14.	Ali je komuniciranje med uslužbenci v finančno-računovodski službi zadovoljivo?			
15.	Ali je komuniciranje z uslužbenci drugih organizacijskih enot zadovoljivo?			
16.	Ali poteka komuniciranje z drugimi organizacijskimi enotami ustno in pisno? Katera oblika prevladuje?			
17.	Ali pogosto komunicirate z vodstvom?			

se nadaljuje

## nadaljevanje

Zap. št.	Vprašanje	Da	Ne	Pojasnilo
18.	Ali menite, da je v finančno-računovodski službi relativno veliko ugotovljenih pomanjkljivosti in nepravilnosti?			
19.	Ali menite, da je relativno veliko napak narejenih v finančno-računovodski službi?			
20.	Ali menite, da so naloge v finančno-računovodski službi največkrat pravočasno opravljene?			
21.	Kaj je najpogostejši razlog za zamudo pri opravljanju nalog finančno-računovodske službe?			
22.	Ali pregledate dokumentacijo pred obdelavo natančno in opozorite pristojnega uslužbenca na pomanjkljivosti ter nepravilnosti?			
23.	Ali preverjate, če je dokumentacija originalna listina?			
24.	Ali preverjate, če ima dokument vse obvezne podatke, ki jih mora imeti v skladu z zakoni in drugimi predpisi?			
25.	Ali preverjate, da imajo dokumenti vse obvezne priloge?			
26.	Ali preverjate, da so dokumenti podpisani?			
27.	Ali na pomanjkljivosti in napake opozarjate ustno ali pisno?			
28.	Ali na pomanjkljivosti in nepravilnosti opozarjate tudi vodstvo?			
29.	Ali so odzivi na opozorila vedno pozitivni?			
30.	Ali še naprej opozarjate na pomanjkljivosti in nepravilnosti, čeprav so odzivi na opozorila negativni ali jih sploh ni?			
31.	Ali se zavedate pomembnosti notranjih kontrol za uspešno poslovanje obravnavanega NPU?			
32.	Ali menite, da z vestnim izvajanjem notranjih kontrol pri svojem delu lahko pripomorete k uspešnejšemu poslovanju obravnavanega NPU?			
33.	Ali menite, da so na dokumentih, ki jih prejmete v kontrolo in obdelavo, predhodne kontrole ustrezno izvedene?			
34.	Ali se notranje kontrole ustrezno dopolnjujejo? Kako pogosto?			

se nadaljuje

nadaljevanje

Zap. št.	Vprašanje	Da	Ne	Pojasnilo
35.	Ali omogočate sledljivost izvedenim notranjim kontrolam?			
36.	Ali obstajajo vodstvene kontrole?			
37.	Ali menite, da je vodstvenih kontrol dovolj?			
38.	Ali menite, da vam je sistem MFERAC pri vašem delu v veliko pomoč?			
39.	Ali so notranje kontrole, vgrajene v sistem MFERAC, zadostne?			
40.	Na katerem področju sistema MFERAC (pogodbe, naročilnice, predobremenitve, prejeti računi, izdani računi, potni nalogi, stroški dela) bi predlagali dodatne notranje kontrole? Katere?			
41.	Ali do sistema MFERAC in drugih programov, ki jih pri svojem delu uporabljate, dostopate z varnostno kodo ali geslom?			
42.	Ali upoštevate varnostno politiko in redno spreminjate gesla za dostope do programov?			
43.	Ali ste redno seznanjeni s spremembami in novostmi v zakonodaji in drugih predpisih, ki jih morate upoštevati pri delu na svojem področju?			
44.	Ali imate omogočen dostop do zakonodaje in drugih predpisov?			
45.	Ali razpolagate s seznamom pooblaščenih oseb za podpisovanje dokumentov, ki jih pri svojem delu kontrolirate in obdelujete?			
46.	Ali menite, da ste za svoje delo strokovno usposobljeni?			
47.	Ali imajo uslužbenci finančno-računovodske službe možnost strokovnega izobraževanja?			
48.	Ali bi želeli, da se izobražujete bolj pogosto? Kako pogosto in na katerih področjih?			