

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**UČINKOVITOST RAZLIČNIH ORGANIZACIJSKIH OBLIK
NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNIH SKUPNOSTIH**

Ljubljana, avgust 2016

MATEJA IPAVEC

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Mateja Ipavec, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Učinkovitost različnih organizacijskih oblik notranjega revidiranja v lokalnih skupnostih, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko doc. dr. Metko Duhovnik,

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 29.8.2016

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 KRATKA OPREDELITEV JAVNEGA SEKTORJA.....	3
2 OPREDELITEV IN ZNAČILNOSTI LOKALNE SAMOUPRAVE IN LOKALNIH SKUPNOSTI.....	5
2.1 Občina kot temeljna samoupravna lokalna skupnost	6
3 NADZIRANJE POSLOVANJA OBČIN.....	7
3.1 Politični nadzor	8
3.1.1 Občinski svet	8
3.1.2 Nadzorni odbor.....	8
3.2 Zunanji nadzor.....	10
3.2.1 Računsko sodišče Republike Slovenije.....	10
3.2.2 Organi Evropske unije.....	11
3.3 Notranji nadzor.....	12
3.3.1 Pravni okvir notranjega nadzora javnih financ	13
3.3.1.1 Sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol	14
3.3.1.2 Notranje revidiranje.....	16
3.3.2 Centralni organ za razvoj, usklajevanje in nadzor delovanja sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja	17
3.3.3 Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ	18
4 NOTRANJE REVIDIRANJE	19
4.1 Opredelitev revidiranja.....	19
4.2 Notranje revidiranje v Sloveniji	20
4.3 Opredelitev notranjega revidiranja.....	20
4.4 Vloge notranjih revizorjev	21
4.4.1 Neodvisnost in nepristranskost.....	24
4.5 Izvajanje notranjega revidiranja	25
4.5.1 Načrtovanje notranjega revidiranja	25
4.5.2 Izvajanje	26
4.5.3 Poročanje o izidih.....	27
4.5.4 Spremljanje izvajanja danih priporočil	28
5 ORGANIZACIJSKE OBLIKE NOTRANJEGA REVIDIRANJA.....	28
5.1 Lastna notranjerevizijska služba	30
5.1.1 Prednosti in slabosti lastne notranjerevizijske službe	32
5.2 Najem zunanjega izvajalca notranjega revidiranja.....	33
5.2.1 Prednosti in slabosti najema zunanjega izvajalca notranjega revidiranja	34
5.2.2 Združenje občin Slovenije in Skupnost občin Slovenije kot zunanja izvajalca notranjega revidiranja.....	35
5.3 Skupne notranjerevizijske službe	36
5.3.1 Prednosti in slabosti skupne notranjerevizijske službe	40

6 RAZISKAVA O UČINKOVITOSTI RAZLIČNIH ORGANIZACIJSKIH	
OBLIK NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNIH SKUPNOSTIH.....	41
6.1 Značilnosti vzorca raziskave	42
6.2 Rezultati raziskave	43
6.3 Odgovori na raziskovalna vprašanja in predlogi za izboljšanje.....	57
SKLEP.....	60
LITERATURA IN VIRI.....	62
PRILOGE	

KAZALO TABEL

Tabela 1: Shematski prikaz javnega sektorja	4
Tabela 2: Vzorec raziskave glede na statistično regijo	42
Tabela 3: Razvrstitev občin glede na način izvajanja notranjega revidiranja in velikost proračuna	47
Tabela 4: Število in odstotek notranjih revizorjev glede na število in odstotek vključenih občin pri skupni notranjerevizijski službi.....	51
Tabela 5: Strošek delovanje skupne notranjerevizijske službe glede na število vključenih občin v skupno notranjerevizijsko službo.....	57

KAZALO SLIK

Slika 1: Elementi notranje kontrole.....	15
Slika 2: Organiziranost UNP	17
Slika 3: Število vpisanih kandidatov za pridobitev naziva državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor v obdobju od 2010 do 2013	22
Slika 4: Število izdanih potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor v obdobju od 2010 do 2013	22
Slika 5: Število vpisanih oseb v imenik državnih notranjih revizorjev in preizkušenih državnih notranjih revizorjev v obdobju od 2010 do 2013	23
Slika 6: Zagotavljanje notranjerevizijske dejavnosti v občinah, v obdobju od leta 2010 do 2013.....	29
Slika 7: Umestitev notranjerevizijske službe	30
Slika 8: Primer ustanovitve skupne notranjerevizijske službe občin	37
Slika 9: Primer ustanovitve skupne notranjerevizijske službe občine in posrednih uporabnikov proračuna občine.....	38
Slika 10: Vzorec sodelujočih občin glede na velikost proračuna v letu 2014.....	43
Slika 11: Pričetek izvajanja notranjega revidiranja.....	44
Slika 12: Razlog za pričetek izvajanja notranjega revidiranja	44

Slika 13: Leto izvedbe zadnjega notranjega revidiranja glede na velikost proračuna občine	45
Slika 14: Organ, ki vpliva na določitev področij, ki bodo predmet revidiranja	45
Slika 15: Revidirana področja pri zadnjem notranjem revidiranju.....	46
Slika 16: Razlogi, zakaj so se občine odločile za lastno notranjerevizijsko službo	48
Slika 17: Razlogi, zakaj so se občine odločile za najem zunanjega izvajalca.....	49
Slika 18: Razlogi, zakaj so se občine odločile za skupno notranjerevizijsko službo	49
Slika 19: Naziv zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja ter število ostalih članov revizijske skupine	51
Slika 20: Ali notranjerevizijske službe in zunanji izvajalec izvajajo notranje revidiranje tudi za posredne uporabnike občinskega proračuna?	52
Slika 21: Odstotek opravljenih revizij v enem letu	53
Slika 22: Trajanje postopka notranjega revidiranja.....	54
Slika 23: Ali notranji revizor lastne in skupne notranjerevizijske službe ter zunanji izvajalec po končanem postopku notranje revizije spremlja in preverja izvajanje danih priporočil?.....	54
Slika 24: Odstotek uresničenih priporočil notranjega revizorja pri eni notranji reviziji.....	55
Slika 25: Letni strošek notranje revizije	56
Slika 26: Letni strošek notranje revizije glede na velikost občine	56

UVOD

Vsaka sodobna in demokratična država potrebuje ustrezen in učinkovit sistem nadzora nad neposrednimi in posrednimi porabniki javnih sredstev. Občina kot temeljna samoupravna lokalna skupnost ima dolžnost, da z javnimi sredstvi ravna zakonito, učinkovito in gospodarno, zato je velikokrat pod nadzorom različnih organov (Vlaj, 2004, str. 280). Nadzor nad porabo javnih sredstev v lokalnih skupnostih lahko delimo na politični, zunanji in notranji nadzor. Politični nadzor se izvaja znotraj organov občine, in sicer ga izvajata občinski svet in nadzorni odbor. Zunanji nadzor občin izvajajo državni organi, med katerimi je najpomembnejše Računsko sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju Računsko sodišče) in organi Evropske unije. Notranji nadzor pa predstavlja notranje revidiranje.

Osrednja tema magistrskega dela je notranje revidiranje, ki je dejavnost neodvisnega in nepristranskega dajanja zagotovil in svetovanja, namenjena povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije (Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2013, str. 20). Notranje revidiranje v Sloveniji je v primerjavi s svetom dokaj mlada dejavnost, saj se je notranji nadzor v javnem sektorju začel izvajati, ko je Slovenija začela s postopkom vključevanja v Evropsko unijo in je morala svojo zakonodajo prilagoditi zahtevam Evropske Unije, tako da je notranja revizija za občine postala obvezna z reformo javnih financ leta 2002. Obveza za vzpostavitev notranjega revidiranja je določena v 100. členu Zakona o javnih financah (Ur.l. RS, št. 11/2011-UPB4, 101/2013, 55/2015-ZFisP, 96/2015-ZIPRS1617, v nadaljevanju ZJF), kjer je naloga predstojnikov proračunskih uporabnikov, da se odločijo za eno izmed možnih oblik zagotavljanja notranjerevizijske dejavnosti, in sicer: lahko organizirajo lastno notranjerevizijsko službo, najamejo zunanjega izvajalca notranjega revidiranja ali pa se povežejo v skupne notranjerevizijske službe.

Vsi načini zagotavljanja notranjega revidiranja imajo svoje prednosti in slabosti. Katero organizacijsko obliko bo občina izbrala, je tako prepuščeno županu, ki mora dobro preučiti vse možne oblike, preden se odloči, na kakšen način se bo izvajalo notranje revidiranje. Število občin, ki zagotavljajo notranje revidiranje z lastno notranjerevizijsko službo, upada. Občine se vse bolj odločajo za najem zunanjih izvajalcev. Menim, da je glavni razlog za to predvsem v nižjih stroških v primerjavi z lastno notranjerevizijsko službo. Tudi ustanavljanje skupnih notranjerevizijskih služb še ni dobro zaživelo kljub finančni spodbudi države iz državnega proračuna, ki občini zagotavlja dodatna sredstva v višini 50 % v preteklem letu realiziranih odhodkov, za sofinanciranje stroškov delovanja skupne občinske uprave (ZJF, 26. člen).

Še vedno pa se pojavlja problem, da vse občine ne zagotavljajo notranjega revidiranja. To ugotavlja tudi Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna (v nadaljevanju UNP), ki si

je v Strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje 2011 do 2015 (v nadaljevanju Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015) postavil cilj, da naj bi imeli vsi proračunski uporabniki zagotovljeno notranje revidiranje z eno izmed možnih organizacijskih oblik (Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, str. 6).

Namen magistrskega dela je ugotoviti trenutno stanje na področju notranjega revidiranja v lokalnih skupnostih in s pomočjo domače in tuje literature ter na podlagi raziskave ugotoviti, katera izmed organizacijskih oblik notranjega revidiranja je najbolj učinkovita.

Magistrsko delo izhaja iz naslednjih raziskovalnih vprašanj:

- Ali je v notranjerevizijskih službah zaposlenih dovolj revizorjev?
- Ali imajo majhne občine zagotovljeno notranje revidiranje z najemom zunanjih izvajalcev in ali imajo večje občine organizirano lastno notranjerevizijsko službo?
- Katera izmed oblik predstavlja najbolj učinkovito obliko zagotavljanja notranjega revidiranja v občinah?
- Ali namenjajo občine za izvajanje notranjega revidiranja dovolj finančnih sredstev?

Cilj magistrskega dela je preučiti temeljne značilnosti notranjega revidiranja v lokalnih skupnostih, ugotoviti prednosti in slabosti posamezne organizacijske oblike, ter na podlagi ankete preveriti stanje notranjerevizijske dejavnosti v lokalnih skupnostih ter razloge, zaradi katerih so se občine odločile za izbrano organizacijsko obliko.

Metodologija. Magistrsko delo je sestavljeno iz teoretičnega in empiričnega dela, pri njegovi pripravi pa sem uporabila več znanstvenoraziskovalnih metod. V teoretičnem delu sem najprej preučila domačo in tujo strokovno literaturo, zakone in predpise ter druge ustrezne vire s področja notranjega revidiranja. Pri tem sem uporabila metode analiziranja, opisovanja, povzemanja, izbiranja ter primerjanja.

V empiričnemu delu raziskave je uporabljena metoda anketiranja. Spletno anketo sem po elektronski pošti poslala vsem slovenskim občinam na njihove uradne elektronske naslove. Pridobljene podatke sem ustrezno statistično obdelala in analizirala. Na koncu sem uporabila še sintetično metodo, s katero sem v sklepnem delu povzela spoznanja in ugotovitve iz magistrskega dela.

Magistrsko delo je razdeljeno na šest poglavij, ki se med seboj vsebinsko povezujejo. Uvodu, ki je sestavljen iz opredelitve problematike, namena in ciljev dela ter uporabljenih raziskovalnih metod sledi prvo in drugo poglavje s kratko opredelitvijo javnega sektorja in lokalne samouprave, kjer sem opredelila glavne naloge in predstavila organe občine. V tretjem poglavju so predstavljene oblike nadzora nad porabo javnih sredstev. Na politični ravni izvajata nadzor v občini nadzorni odbor in občinski svet. Zunanji nadzor izvajajo

državni organi ter organi Evropske unije. V povezavi z notranjim nadzorom javnih financ sem izpostavila centralni organ za usklajevanje in nadzor delovanja sistema notranjega nadzora.

Sledi četrto poglavje o notranjem revidiranju, in sicer opredelitev notranjega revidiranja, njegovih ciljev in namenov, predstavitev pravne ureditve notranjega revidiranja ter poteka izvajanja notranje revizije (načrtovanje, izvajanje, poročanje in spremljanje). V tem okviru predstavljam tudi glavne naloge in odgovornosti, ki jih ima notranji revizor pri izvajanju notranjega revidiranja.

Peto poglavje je namenjeno različnim organizacijskim oblikam, ki jih lahko uporabijo občine pri izvajanju notranjega revidiranja, ter predstavitvi prednosti in slabosti vsake izmed njih (lastne notranjerevizijske službe, skupne notranjerevizijske službe ter zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev).

Šesto poglavje predstavlja empirični del magistrskega dela, in sicer rezultate raziskave o učinkovitosti različnih organizacijskih oblik notranjega revidiranja v lokalnih skupnostih. Na podlagi empirične analize pridobljenih rezultatov so preverjena uvodoma postavljena raziskovalna vprašanja in dani predlogi za izboljšanje stanja.

Spoznanja in ugotovitve, pridobljeni na podlagi proučevanja in analiziranja, so strnjena v sklepnem delu.

1 KRATKA OPREDELITEV JAVNEGA SEKTORJA

Enotna definicija javnega sektorja v strokovni literaturi ne obstaja, saj le ta temelji na različnih kriterijih in pogledih posameznih avtorjev. Javni sektor je Setnikar-Cankarjeva (2009, str. 41) opredelila kot zbir vseh javnih organizacij, ki opravljajo družbene in gospodarske javne dejavnosti, pri čemer pa gre predvsem za dejavnosti, ki delujejo po netržnih načelih, to pa se kaže predvsem v njihovem proračunskem financiranju. Trpin (1995, str. 115) v javni sektor uvršča vse, kar je v lasti države, ne glede na to, na katerem področju se nahaja. Opredelimo ga lahko tudi preko razlik med javnim in zasebnim sektorjem, preko razlik v poslanstvu, ciljih in načinih upravljanja. ZJF v 3. členu opredeljuje javni sektor kot neposredne in posredne proračunske uporabnike, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja. Poleg tega v javni sektor uvršča še javne gospodarske zavode, javna podjetja ter druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoči vpliv na upravljanje. Med neposredne proračunske uporabnike spadajo državni oziroma občinski organi ali organizacije in občinska uprava. Med posredne proračunske uporabnike pa uvrščamo javne sklade, javne zavode in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina. Javna podjetja in gospodarske družbe, v katerih ima

večinski delež oziroma prevladujoč vpliv država ali lokalna skupnost, niso del javnega sektorja po tem zakonu.

Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur.l. RS, št. 108/2009-UPB13, 13/2010, 59/2010, 85/2010, 107/2010, 35/2011-ORZSPJ49a, 27/2012 Odl. US, 40/12-ZUJF, 46/2013, 25/2014-ZFU, 50/2014, 95/2014-ZUPPJS15, 82/2015) v 2. členu kot javni sektor opredeljuje: državne organe, samoupravne lokalne skupnosti, javne sklade, javne zavode, javne gospodarske zavode ter druge osebe javnega prava, ki so posredni uporabniki državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti, kar je razvidno iz Tabele 1.

Tabela 1: Shematski prikaz javnega sektorja

Javni sektor Organizacijsko-statusni vidik		
Javna uprava		
Državna uprava (pravna oseba je država Slovenija)	Lokalna samouprava (pravne osebe so mesta in občine)	Posebne osebe javnega prava (samostojne pravne osebe)
Organi državne uprave: - izvršilni organi oblasti (vlada, ministrstva, organi v sestavi, upravne enote) - administracija v zakonodajnih organih in pravosodnih organih (sodišča, tožilstva, pravobranilstva).	- lokalne skupnosti (občine, mesta), - organi ter organizacije lokalne samouprave (krajevne skupnosti, četrtne skupnosti, vaške skupnosti).	- javni zavodi, - javne agencije, - javni skladi, - javne ustanove, javni gospodarski zavodi, - druge osebe javnega prava, če so uporabniki proračuna.

Vir: B. Tičar, Predpisi o plačah direktorjev, ravnateljev in tajnikov v javnem sektorju s pojasnili, 2006, str. 16, tabela 1.

V javnem sektorju se izvajata dve temelji funkciji, in sicer: odločanje o javnih zadevah, kjer gre za proces odločanja o ciljih in načinih za njihovo doseganje, kar se odraža v izdajanju pravnih aktov zakonodajalca in organov izvršilne oblasti, ter druga temeljna funkcija, kjer gre za zagotavljanje javnih dobrin in storitev (Tičar & Rakar, 2011, str. 143–144).

Najpogostejše značilnosti javnega sektorja so (Tičar & Rakar, 2011, str. 146):

- gre za nepridobitne organizacije, kar pomeni, da njihov cilj delovanja ni ustvarjanje dobička na trgu, ampak trajno zagotavljanje omejenih dobrin za čim večje število uporabnikov,
- vse naloge se izvajajo v javnem interesu,
- financira se iz javnih sredstev,

- monopolni položaj,
- hierarhična organiziranost,
- urejenost z javnim pravom.

2 OPREDELITEV IN ZNAČILNOSTI LOKALNE SAMOUPRAVE IN LOKALNIH SKUPNOSTI

V teoriji obstaja več definicij lokalne samouprave. Samouprava je način upravljanja javnih zadev, pri katerem sodelujejo tisti, na katere se te zadeve nanašajo (Tičar & Rakar, 2011, str. 235). Po Ribičiču (Vlaj, 2001, str. 20) naj bi bila lokalna samouprava ena izmed oblik samostojnega urejanja in reševanja življenjskih potreb prebivalstva na organiziran in ne oblasten način na lokalni ravni. V primerjavi z državno upravo, za katero so značilne hierarhična ureditev, podrejenost nižjih organov, centralizacija, racionalnost in učinkovitost, je za lokalno samoupravo značilna avtonomija, samostojnost, neodvisnost od države, decentralizacija ter demokratizacija.

Po Evropski listini je lokalna samouprava opredeljena kot pravica in sposobnost lokalnih oblasti, da v mejah zakona urejajo in opravljajo javne zadeve v lastni pristojnosti v korist lokalnega prebivalstva (Grafenauer, 2000, str. 36).

Za oblikovanje lokalne samouprave so potrebne lokalne skupnosti. Lokalne skupnosti nastanejo na določenem lokalnem območju, zaradi uresničevanja in zadovoljevanja skupnih interesov in potreb ljudi (Vlaj, 2001, str. 20). Lokalne skupnosti so naravne skupnosti, ki so nastale z zgodovinskim razvojem, in predstavljajo mesta in druga naselja. Lahko jih poimenujemo tudi teritorialne skupnosti, saj vsaka od njih obsega del državnega ozemlja (Antauer, 2002, str. 43). George Hillery je na angleškem jezikovnem območju zbral 94 opredelitev lokalne skupnosti in na podlagi vseh opredelitev določil bistvene elemente, ki predstavljajo lokalno skupnost, in sicer so to: določeno območje, ljudi, ki živijo na tem območju, skupne potrebe in interesi ljudi na tem območju, dejavnosti za zadovoljevanje potreb ter zavest ljudi o skupnosti, kateri pripadajo (Šmidovnik, 1995, str. 17).

Pojem lokalna samouprava temelji na samoupravnosti, kar pomeni, da lokalno samoupravo tvorijo naslednji elementi (Djurić Drozek & Bojnec, 2010, str. 34):

- teritorialni element, kjer so lokalne skupnosti ustanovljene kot subjekti lokalne samouprave na določenem območju države,
- funkcionalni element, kjer lokalne skupnosti samostojno urejajo določene naloge javnega pomena, ki so v interesu njihovih prebivalcev,
- organizacijski element, kjer gre za način izvajanja nalog, ki jih opravljajo člani lokalne skupnosti samostojno z lastno odgovornostjo,

- materialno-finančni element, ki se nanaša na potrebna materialna in finančna sredstva za opravljanje svojih nalog ter
- pravni element, ki se nanaša na pravni obstoj. Država podeli lokalnim skupnostim status pravne osebe, s katerim nastopa v poslovno-pravnem prometu.

Lokalna samouprava je v Evropi obravnavana kot eno izmed demokratičnih načel, in sicer ne samo kot načelo vladavine večine, temveč kot sistem, ki omogoča, da prebivalci opravljajo javne zadeve in imajo pri tem neposredno možnost vplivanja na izvajanje javnih zadev, obenem pa tudi možnost kontrole. Pri tem je tudi pomembno, da samouprava vpliva na ljudi, ne samo na tak način, da dela za druge, temveč, da sodelujejo z drugimi, se povezujejo, razvijajo socialne občutke ter se naučijo sprejemati kompromise (Grafenauer, 2000, str. 31).

2.1 Občina kot temeljna samoupravna lokalna skupnost

Kot temeljna samoupravna lokalna skupnost je v Ustavi Republike Slovenije, v 139. členu, določena občina, ki opravlja zadeve lokalnega pomena. Občina se ustanovi z zakonom po prej opravljenem referendumu, s katerim se ugotovi volja prebivalcev na določenem območju. Po 2. členu Zakona o lokalni samoupravi (Ur.l. RS, št. 94/2007-UPB2, 76/2008, 79/2009, 51/2010, 40/2012-ZUJF, 14/2015-ZUUJFO, v nadaljevanju ZLS) občine v okviru ustave in zakonov samostojno urejajo, opravljajo lokalne zadeve ter izvršujejo naloge, ki so nanje prenesene z zakoni. Občine so osebe javnega prava s pravico posedovati, pridobivati in razpolagati z vsemi vrstami premoženja, s pravico voditi javna podjetja ter določati svoj proračun.

Občine se financirajo iz lastnih virov, sredstev države in z zadolževanjem. Lastne vire predstavljajo davki in druge dajatve ter dohodki občinskega premoženja. V primeru, da občina, zaradi slabše gospodarske razvitosti, ne more financirati lokalnih zadev javnega pomena iz lastnih virov, ji država zagotovi dodatna sredstva (ZLS, 52. člen).

Šmidovnik (1995, str. 63) opredeljuje tri sestavine, ki so značilne za občino, in sicer:

- je glavna oziroma najpomembnejša oblika lokalne samouprave,
- oblikovana je na podlagi naravne, zgodovinsko nastale lokalne skupnosti, kot so naselja, ter
- ima položaj samoupravnosti, ki jo ureja zakonodaja v posamezni državi.

Območje občine obsega naselje ali več naselij, ki jih povezujejo skupne potrebe in interesi prebivalcev. Imeti mora najmanj 5.000 prebivalcev, razen v primeru, če gre za ustanovitev nove občine z združitvijo dveh ali več občin (ZLS, 13. a člen).

Območje občine je določeno z Zakonom o ustanovitvi občine. Ob osamosvojitvi leta 1991 je bila Republika Slovenija razdeljena na 62 občin. Leta 1995 se je število občin povečalo na 147 in nato leta 1998 še za 45 občin. Januarja in aprila leta 2006 sta bila izvedena posvetovalna referendum o občinah, kjer so prebivalci posameznega območja glasovali o ustanavljanju novih občin. Izglasovali so 17 novih občin, tako da se je število povečalo na 210 občin. (Občine skozi čas, 2015). Trenutno imamo v državi 212 občin, med katerimi jih ima 11 status mestne občine. Mesto lahko pridobi status mestne občine, če ima najmanj 20.000 prebivalcev in najmanj 15.000 delovnih mest ter je gospodarsko, kulturno in upravno središče širšega območja (ZLS, 16. člen). Državni zbor lahko podeli poseben status občinam, kadar je izražen poseben interes države za ohranitev poselitve in razvoj posameznih območij. Država zagotavlja takšnim občinam posebna sredstva za razvoj občin (ZLS, 26. člen). V tem trenutku v Sloveniji nimamo občin s posebnim statusom.

Organi občine so občinski svet, župan in nadzorni odbor. Občinski svet je najvišji organ, ki odloča o vseh zadevah v okviru pravic in dolžnosti občine, medtem ko je nadzorni odbor najvišji organ nadzora javne porabe v občini (ZLS, 29. & 32. člen).

Občina je po naši ustavi pristojna za urejanje lokalnih zadev, ki se nanašajo samo na prebivalce občine in katere opravlja samostojno. Po Zakonu o lokalni samoupravi so to izvirne naloge, ki jih občina financira z lastnimi viri, s sredstvi države ali z zadolževanjem. Ker pa je v današnjem času občina pogosto vpeta v sistem države, opravlja tudi nekatere javne naloge, ki jih država, ob predhodnem soglasju, prenese nanjo in za opravljanje le-teh zagotovi finančna sredstva. Občina te naloge opravlja kot prenesene naloge.

3 NADZIRANJE POSLOVANJA OBČIN

Za zagotavljanje pravilnosti poslovanja občin je potrebno zagotavljati ustrezen nadzor. Funkcija nadzora je pogosto določena v predpisih, konkretnije izvajanje pa v internih aktih.

Vsaka sodobna in demokratična država potrebuje ustrezen in učinkovit sistem nadzora nad neposrednimi in posrednimi porabniki javnih sredstev. Občina ima dolžnost, da z javnimi sredstvi ravna zakonito, učinkovito in gospodarno ter tako zagotavlja kvalitetne javne dobrine (Vlaj, 2004, str. 280).

Obstajajo različne vrste nadzora nad poslovanjem občine. Vsaka od njih ima svoj razlog in cilje, ki jih zasleduje. V nadaljevanju bom opredelila tri vrste nadzora nad poslovanjem občine in sicer: politični, notranji ter zunanji nadzor

3.1 Politični nadzor

Politični nadzor se izvaja znotraj organov občine, kjer so izvršilni organi odgovorni izvoljenim predstavniškim organom. V nadzor so posredno vključeni tudi državljani prek volitev in referendumov. Državljani na svojem določenem območju volijo občinski svet, ki kot predstavniški organ nadzira delo izvršilnega organa, ki ga predstavljata župan in občinska uprava. Občinski svet imenuje člane nadzornega odbora, ki izvaja finančni nadzor nad porabo proračunskih sredstev (ZLS, 32. člen).

3.1.1 Občinski svet

Občinski svet je najvišji organ odločanja o vseh zadevah v okviru pravic in dolžnosti občine. Odloča tudi o zadevah, ki so na občino prenesene iz državne pristojnosti. Občinski svet lahko ustanovi druge komisije in odbore kot svoja delovna telesa, katerih člane tudi imenuje (ZLS, 29. & 30. člen).

3.1.2 Nadzorni odbor

Nadzorni odbor je v 32. členu ZLS opredeljen kot najvišji organ nadzora javne porabe v občini. Njegove pristojnosti so, da:

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

Temeljni predpisi, ki določajo delovanje nadzornega odbora so ZLS, Pravilnik o obveznih sestavinah poročila nadzornega odbora občine ter poslovnik nadzornega odbora (Vodušek & Drofenik, 2011, str. 4). Nadzorni odbor je neodvisen in samostojen organ občine, kar se izkazuje tudi v tem, da sprejema poslovnik nadzornega odbora v skladu s statutom občine, ki določa:

- naloge, postopke in načine dela nadzornega odbora,
- oblikovanje nadzornega odbora,
- načela za organizacijo dela in predstavljanje nadzornega odbora,
- obveznosti in pravice občinskih organov v zvezi z delom ter priporočili in predlogi nadzornega odbora in
- javnost dela nadzornega odbora.

Delo nadzornega odbora je javno, pri čemer je nadzorni odbor dolžan varovati osebne podatke, državne, uradne in poslovne skrivnosti. Temeljni akt, ki ga izda, je poročilo o opravljenem nadzoru s priporočili in predlogi, ki vsebuje ugotovitve, ocene in mnenja o

preverjenem poslovanju občine. Občinski svet, župan ter drugi organi porabnikov občinskih proračunskih sredstev so dolžni obravnavati poročilo nadzornega odbora ter upoštevati njegova priporočila in predloge v skladu s svojimi pristojnostmi (ZLS, 32. člen).

Zaradi široke pristojnosti nadzornega odbora se pojavlja vprašanje, ali lahko nadzorni odbor postane revizijski organ, ki bi izvajal nadzore in izdajal poročila o nadzoru, kot jih izdajata Računsko sodišče in notranjerevizijske službe. Pri tem pa se pojavi problem strokovne usposobljenosti članov nadzornega odbora, saj člani delo opravljajo nepoklicno in le za čas mandata. Zakon in drugi predpisi ne določajo potrebnega znanja in usposobljenosti članov nadzornega odbora. Zato je nerealno pričakovati, da bi se člani nadzornega odbora spremenili v revizorje in kot taki opravljali revizije pravilnosti in smotrnosti poslovanja občine ter uporabnikov njenih sredstev. Iz tega lahko povzamemo, da nadzorni odbor praviloma ni organ, ki bi sam opravljal preverjanje pravilnosti in smotrnosti poslovanja, ampak je kot najvišji in neodvisni organ občine dolžan, da zaznava in opozarja pristojne organe na nepravilnosti in nesmotrnosti pri poslovanju in porabi proračunskih sredstev ter s tem uživa zaupanje občanov v svojem okolju (Statutarna ureditev občine, 2015).

Pri odkrivanju in odpravljanju nepravilnosti in nesmotrnosti pri poslovanju lahko nadzornemu odboru strokovno pomaga notranjerevizijska služba. Sodelovanje med županom, notranjerevizijsko službo in nadzornim odborom je pomembno predvsem v fazi načrtovanja revizij. Župan, ki odobri načrte revizij, lahko upošteva predloge nadzornega odbora za revizije, ki jih je ta predlagal notranjemu revizorju. Sodelovanje notranjerevizijske službe in nadzornega odbora je smiselno, ker sta oba nadzorna organa in se njune pristojnosti prepletajo (Sodelovanje nadzornega odbora z drugimi organi, 2015).

Prav tako prihaja do sodelovanja z revizorji Računskega sodišča, ki opravljajo strokovni finančni nadzor pravilne in smotrne porabe javnih sredstev in svetujejo, kako bolje poslovati z javnimi sredstvi. Sodelovanje nadzornega odbora in Računskega sodišča zahteva tudi 32. člen ZLS, kjer je določeno, da mora nadzorni odbor v primeru, ko ugotovi nepravilnosti pri poslovanju občine in kršitev predpisov, ki so določeni v poslovniku nadzornega odbora, o teh kršitvah obvestiti pristojno ministrstvo in Računsko sodišče. Poleg tega dajejo nadzorni odbori Računskemu sodišču pobude za preverjanje poslovanja občin, ki jih Računsko sodišče upošteva in vključuje v svoj revizijski program dela. V primeru, da Računsko sodišče ugotovi, da nadzorni odbor ne opravlja ustreznih svojih nalog, lahko predlaga občinskemu svetu razrešitev nadzornega odbora (Sodelovanje nadzornega odbora z drugimi organi, 2015).

3.2 Zunanji nadzor

Zunanji nadzor nad porabo javnih sredstev v občinah je nujen, saj občine financirajo pomembna področja, ki se nanašajo in vplivajo na kakovost življenja njihovih prebivalcev, le-ti pa imajo pravico vedeti kako, zakaj in kako učinkovito so bila porabljena občinska proračunska sredstva. Zunanji nadzor občin izvajajo državni organi, med katerimi so najpomembnejši Računsko sodišče ter organi Evropske unije, in sicer Evropska komisija in Evropsko računsko sodišče.

3.2.1 Računsko sodišče Republike Slovenije

Ustava Republike Slovenije v 150. členu (Ur.l. št. 33/1991, 42/1997, 66/2000, 24/2003, 69/2004, 68/2006, 47/2013) opredeljuje Računsko sodišče kot najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Računsko sodišče je pristojno, da razkriva napake v računovodskih izkazih uporabnikov javnih sredstev in ugotavlja nepravilnosti in nesmotnosti, ter o tem poroča v svojih revizijskih ugotovitvah. Pri svojem delu je neodvisen in samostojen organ, ki je vezan na ustavo in zakon. S svojo neodvisnostjo in strokovnim delovanjem skrbi za pravočasno in kakovostno izpolnjevanje svojih zakonskih obveznosti ter poskuša na področjih, kjer je tveganje večje, prispevati k pravilnejšemu in smotrnejšemu poslovanju uporabnikov javnih sredstev.

Zakon o Računskem sodišču (Ur.l. RS, št. 11/2001, 109/2012, v nadaljevanju ZRacS-1) v 20. členu določa, da Računsko sodišče lahko revidira:

- pravilnost poslovanja glede na skladnost z zakoni in drugimi predpisi s tem, da pridobiva ustrezne in zadostne podatke za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora uporabnik javnih sredstev upoštevati pri svojem poslovanju,
- smotnost poslovanja, kjer pridobiva ustrezne in zadostne podatke za izrek mnenja o gospodarnosti, učinkovitosti ali o uspešnosti poslovanja,
- akt o preteklem in akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev, kjer se akt nanaša na akt, ki ga predpisuje zakon ali posebni računovodski izkaz ali poročilo, ki ga mora uporabnik javnih sredstev sestaviti na zahtevo Računskega sodišča.

Med pomembnejše revizije pravilnosti poslovanja v občinah uvrščamo revizijo pravilnosti izvršitve občinskih proračunov. Računsko sodišče v okviru revizije smotnosti poslovanja preverja, ali je občina gospodarno porabila proračunska sredstva, ali so občani za svoj denar dobili ustrezno kvaliteto storitev ter ali bi bilo mogoče z manjšimi finančnimi ter drugimi vložki doseči boljše rezultate. Najpomembnejši akt o preteklem poslovanju občine je zaključni račun občine, najpomembnejši akt o načrtovanem poslovanju občine pa je proračun občine za prihodnje proračunske obdobje (Štefe, 2010, str. 9–10).

Računsko sodišče je vsako leto dolžno opraviti revizije pravilnosti poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin. Pri tem samo določi ustrezno število občin, katerih poslovanje bo revidiralo. Izbira občin temelji na pomembnosti, oceni tveganj in razpoložljivih finančnih, kadrovskih in drugih zmogljivosti. Pri izbiri revizije mora upoštevati tudi predloge poslancev in delovnih teles Državnega zbora, vlade, ministrstev in organov lokalnih skupnosti (Štefe, 2010, str. 10–11).

3.2.2 Organi Evropske unije

V Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur. l. RS, št. 72/2002, v nadaljevanju Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF) morajo občine, ki s svojimi projekti uspešno kandidirajo na razpisih za pridobitev sredstev iz evropskih skladov, kot prejemnice sredstev Evropske unije upoštevati posebne pogoje, ki se nanašajo na finančno poslovanje, notranje kontrole in notranjo revizijo v skladu s sprejetimi memorandumi o financiranju pred vstopom v Evropsko unijo ali evropsko zakonodajo po vstopu vanjo. Občine morajo po Uredbi o izvajanju postopkov pri porabi sredstev evropske kohezijske politike v Republiki Sloveniji v programskem obdobju 2007–2013 (Ur.l. RS, št. 17/2009, 40/2009, 3/2010, 31/2010, 79/2010, 4/2013, 89/2014, v nadaljevanju Uredba) poleg skrbne in pravilne izvedbe projektov izstavljati zahteve za izplačilo na podlagi pogodbe z izvajalcem, redno obveščati organ upravljanja oziroma posredniška telesa o izvajanju projekta, zagotavljati vodenje ločenih knjigovodskih evidenc za vse transakcije, ki so povezane s projektom, vzdrževati revizijsko sled in hraniti dokumentacijo, pripravljati poročila o projektu ter omogočiti delovanje revizorjev, nadzornih in tehničnih misij organov Evropske unije.

Revizijski organ za nadzor nad porabo evropskih sredstev je UNP, ki je organ v sestavi Ministrstva za finance (Uredba, 4. člen). Njegove naloge so podrobneje določene v Uredbi Sveta 1083/2006/ES in Uredbi Komisije 1828/2006/ES in se nanašajo predvsem na (Uredba, 9. člen):

- zagotavljanje izvedbe revizij, s katerimi se preveri učinkovitost sistema upravljanja in nadzora,
- zagotavljanje, da se revizije projektov izvajajo na podlagi ustreznega vzorca, da se preverijo prijavljeni izdatki,
- pripravo in posredovanje revizijske strategije in letnega poročila o nadzoru Evropski komisiji,
- izdajo mnenja na podlagi nadzora in revizij o učinkovitosti delovanja sistema upravljanja in nadzora,
- sporočanje o vseh pomembnih ugotovitvah glede sistema poslovanja in notranjega nadzora organu upravljanja (Služba Vlade Republike Slovenije za razvoj in evropsko

kohezijsko politiko), organu za potrjevanje (Ministrstvo za finance Republike Slovenije) in revidiranim udeležencem,

- omogočanje delovanja revizorjev in nadzornih organov Evropske unije in Republike Slovenije.

UNP pri izvajanju nalog sodeluje tudi z notranjerevizijskimi službami občin, ki sodelujejo pri izvajanju kohezijske politike. Te morajo upoštevati njegove predloge pri načrtovanju revizij in ga sproti obveščati o letnih načrtih in opravljenih revizijah, ki so povezane s porabo sredstev kohezijske politike (Uredba, 9. člen).

Poleg UNP izvajata nadzor nad porabo evropskih proračunskih sredstev Evropska komisija in Evropsko računsko sodišče. Evropska komisija je kot izvršilni organ Evropske unije odgovorna za upravljanje in izvrševanje proračuna ter upravljanje programov Evropske Unije. Ima vlogo nadzornika in izvaja finančno kontrolo z namenom preprečevanja nepravilnosti in goljufij (Europa - Evropska komisija, 2015). Evropsko računsko sodišče je zunanja in neodvisna revizijska institucija Evropske unije. Izboljšuje finančno poslovanje in prispeva k boljšemu upravljanju s sredstvi Evropske unije z namenom, da bi bila ta sredstva smotrnejše porabljena, ter pripravlja poročila o uporabi javnih sredstev. V primeru, da odkrije goljufijo ali nepravilnost, ki je povezana s porabo evropskih sredstev, mora o tem obvestiti Evropski urad za boj proti goljufijam (Europa - Računsko sodišče, 2015).

3.3 Notranji nadzor

Slovenija se je z zahtevami notranjega nadzora javnih financ soočila v času pogajanj za vstop v Evropsko Unijo. Evropska Komisija je od držav kandidatk zahtevala usklajen sistem notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju NNJF), ki temelji na načelu dobrega finančnega poslovanja, mednarodno sprejetih standardih notranjih kontrol in notranje revizije (Lah, 2003a, str. 94). V skladu s tem je Slovenija leta 2002 sprejela dokument Politike vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS. Njegov namen je bil oblikovati učinkovit in ustrezen sistem NNJF, ki bo pripomogel k učinkovitemu, gospodarnemu in uspešnemu poslovanju (Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS, 2002, str. 7). Tako se je Slovenija z vstopom v Evropsko Unijo zavezala k temeljiti reformi javnih financ in reformi NNJF.

Evropska komisija ni predpisala enotnega sistema NNJF, ampak je pri vzpostavljanju NNJF v državah kandidatkah razvila koncept PIFC (angl. *Public Internal Financial Control*), s katerim je pripomogla, da so države kandidatke vzpostavile in uskladile zakonodajo na področju NNJF z evropsko. Koncept PIFC je sestavljen iz treh stebrov sodobnega in učinkovitega sistema NNJF in vsebuje naslednje elemente (De Koning, 2007, str. 49):

- sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol,
- funkcionalno neodvisno službo za notranjo revizijo,
- centralni neodvisni organ za razvoj in usklajevanje delovanja sistemov notranjih kontrol in notranje revizije.

3.3.1 Pravni okvir notranjega nadzora javnih financ

Za učinkovit in sodoben sistem NNJF je vlada vzpostavila celovit pravni okvir, ki temelji na določitih ZJF, ki je bil sprejet leta 1999 ter kasneje nadgrajen z večkratnimi spremembami in dopolnitvami. Poleg osnovnega zakona pa pravno podlago NNJF predstavljajo naslednji predpisi:

- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (Ur. l. RS št. 72/2002),
- Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS (2002),
- Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Ur. l. RS št. 83/2007),
- Usmeritve za notranje kontrole (2004),
- Usmeritve za državno notranje revidiranje (2013),
- Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje 2011–2015 (dokument, ki ga je Vlada RS sprejela 10. februarja 2011).

ZJF v 99. a členu opredeljuje NNJF kot sistem, ki je zasnovan na enotnih temeljih ter obsega finančno poslovanje, kontrole, notranje revidiranje pri neposrednih in posrednih uporabnikih ter stalno preverjanje tega sistema. Hkrati pa mora NNJF zagotoviti, da finančno poslovanje (management) in sistem kontrol delujeta v skladu z načeli zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti.

V Sloveniji je za NNJF odgovorna vlada. NNJF predstavlja neprekinjeno delovanje vseh proračunskih uporabnikov z namenom, da se obvladuje tveganja, preprečuje goljufije in korupcije, hkrati pa se z NNJF poskuša doseči zastavljene cilje poslovanja, ki temeljijo na načelih zakonitosti in smotrnosti. NNJF ni omejen le na finančno poslovanje proračunskega uporabnika, temveč vključuje njegovo poslovanje v celoti (Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, str. 3).

V skladu s konceptom PIFC je NNJF v Sloveniji sestavljen iz treh ločenih podsistemov, in sicer iz (ZJF, prvi odstavek 99. a člena):

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

3.3.1.1 Sistem finančnega poslovođenja in notranjih kontrol

Sistem finančnega poslovođenja po ZJF obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja ter izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenja in poročanja z namenom doseči zastavljene cilje ter zagotoviti zavarovanje sredstev pred izgubo, oškodovanji in prevarami (ZJF, drugi odstavek 100. člena).

Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (ZJF, drugi odstavek 100. člena). Za vzpostavitev in delovanje notranjih kontrol je odgovorno vodstvo, ki mora jasno opredeliti pristojnosti in odgovornosti zaposlenih, saj le z ustreznim sistemom notranjih kontrol lahko zagotovi uspešno in učinkovito poslovanje ter finančno poročanje v skladu z veljavnimi zakoni, predpisi in drugimi navodili ter tako doseže zadane cilje občine (Bajcar, (b.l.), str. 3).

Poznamo več vrst notranjih kontrol, ki jih uporabljajo oziroma izvajajo proračunski uporabniki, kot na primer (Bajcar, (b.l.), str. 6):

- preprečevalne kontrole, s pomočjo katerih omejujemo verjetnost nastanka nezaželenega dogodka (razmejitev naloge, omejitve pravic pooblaščenim osebam),
- popravljalne kontrole, ki so namenjene odpravljanju posledic nezaželenih dogodkov (pogodbene sankcije, zavarovanja, rezervni načrti),
- usmerjevalne kontrole, s pomočjo katerih dosegamo želene rezultate, in ki so pomembne v primerih, ko se je potrebno nujno izogniti nastanku nezaželenega dogodka,
- odkrivalne kontrole, ki so namenjene odkrivanju nezaželenih dogodkov. Primerne so takrat, ko so morebitne posledice nezaželenih dogodkov še sprejemljive.

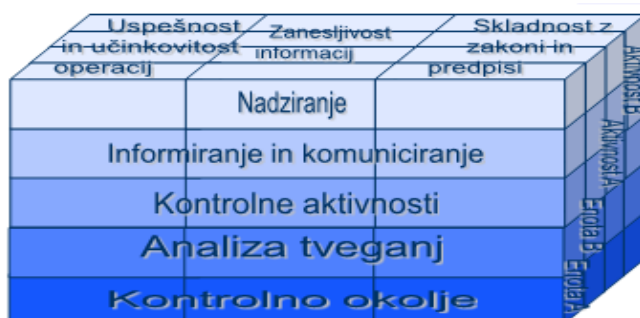
Najpogosteje uporabljen model pri samoocenjevanju sistemov notranjih kontrol je COSO model oziroma model upravljanja s tveganji, ki je tudi v praksi najbolj uporaben model. Vsebuje pet osnovnih komponent sistema notranjih kontrol, ki so prikazane na Sliki 1 in v nadaljevanju na kratko opisane (Internal control systems in candidate countries, 2004, str 72).

- Kontrolno okolje je temelj za vse ostale komponente notranjih kontrol. Določa značaj organizacije in vpliva na zavedanje zaposlenih o pomenu notranjih kontrol. Dejavniki kontrolnega okolja vključujejo osebnostne in etične vrednote vseh zaposlenih, način razmišljanja vodstva in njegov slog vodenja ter s tem delegiranje pristojnosti in odgovornosti na nižje organizacijske ravni in ravnanje s človeškimi dejavniki.
- Analiza tveganj: Vsaka organizacija se sooča s tveganji, ki prihajajo iz zunanjega ali notranjega okolja in zato jih je potrebno oceniti. Pogoji za ocenitev tveganj je, da se

določi cilje organizacije na različnih ravneh, ki so medsebojno povezani in usklajeni. Ocenjevanje tveganj je proces prepoznavanja in analiziranja pomembnih tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev organizacije, kar je osnova za odločitve, kako ravnati s tveganji.

- Kontrolne aktivnosti so usmeritve in postopki, ki jih vodstvo sprejme za obvladovanje opredeljenih tveganj in morajo biti usmerjene k doseganju ciljev. Kontrolne aktivnosti se pojavljajo na vseh ravneh in pri vseh dejavnostih v organizaciji. Vključujejo različne kontrolne aktivnosti, kot so potrjevanje, preverjanje, usklajevanje, zavarovanje sredstev.
- Informiranje in komuniciranje: Ustrezne informacije je potrebno prepoznati, pridobiti in posredovati v ustrezni obliki in časovnem okviru ter s tem omogočiti zaposlenim, da opravijo svoje delovne dolžnosti. Informacijski sistem zagotavlja poročila, ki vsebujejo poslovne, finančne in druge informacije o skladnosti poslovanja, kar omogoča vodenje in nadziranje poslovanja. Poročila se ne nanašajo samo na podatke pridobljene znotraj organizacije, ampak vsebujejo tudi informacije o zunanjih dogodkih, dejavnostih in pogojih, ki so potrebni za poslovno odločanje in zunanje obveščanje. Pri tem je potrebna učinkovita komunikacija, ki poteka navzdol, počez in navzgor po organizaciji. Vsi zaposleni morajo od najvišjega vodstva prejeti jasno sporočilo, da se mora notranje kontroliranje resno izvajati. Razumeti morajo svojo vlogo v sistemu notranjega kontroliranja, kot tudi posamezne aktivnosti, ki se povezujejo z nalogami drugih oseb. Imeti morajo možnost sporočanja pomembnih informacij vodstvu. Tudi pri tem je potrebna učinkovita komunikacija z zunanjimi strankami.
- Nadziranje je proces notranjega kontroliranja, kjer se ocenjuje kakovost izvajanja sistema v daljšem časovnem obdobju. Ta se izvaja z rednimi dejavnostmi nenehnega spremljanja, z ločenim vrednotenjem ali s kombinacijo obeh. Redne dejavnosti se pojavljajo med izvajanjem nalog in obsegajo redne vodstvene in nadzorne dejavnosti ter druge ukrepe, ki jih sprejemajo ostali zaposleni pri izvajanju svojih nalog. Obseg in pogostost ločenega vrednotenja sta odvisna predvsem od ocene tveganj in učinkovitosti postopkov nenehnega spremljanja. O pomanjkljivostih notranjega kontroliranja je potrebno poročati vodstvu organizacije.

Slika 1: Elementi notranje kontrole



Vir: A. Bajcar, Delavnica notranje kontrole in upravljanje s tveganji, b.l., str. 9.

Za učinkovito delovanje sistema notranjih kontrol mora biti prisotnih vseh pet komponent, vsaka od njih pa mora delovati tako, da se obvladujejo tveganja, ki vplivajo na doseganje ciljev.

3.3.1.2 Notranje revidiranje

Notranje revidiranje, kot tretji podsistem sistema NNJF, predstavlja funkcionalno sredstvo, s katerim vodstvo proračunskega uporabnika dobi zagotovilo iz neodvisnega vira, da notranje kontrole izpolnjujejo cilje notranjega kontroliranja in obvladujejo tveganje na še sprejemljivi ravni (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, drugi odstavek 9. člena).

Po ZJF notranje revidiranje zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljševanja njegove učinkovitosti (ZJF, 100. člen).

Pri notranjem revidiranju je pomembna funkcionalna neodvisnost, ki mora biti zahtevana z zakonom in pomeni, da mora biti notranje revidiranje neodvisno od dejavnosti, ki jih revidira, da mora biti podrejeno neposrednemu predstojniku, ki je v primeru občine župan, in da se lahko samostojno brez njegovega vpliva odloča o področjih revidiranja (Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS, str. 9).

Notranje revidiranje je v organizaciji vzpostavljeno kot pomoč vodstvu z namenom dajanja priporočil glede notranjih kontrol ter svetovanja na področju obvladovanja tveganj. Proračunskemu uporabniku pomaga doseči zastavljene cilje, tako da uvaja sistematičen in urejen pristop za vrednotenje in izboljšanje učinkovitosti obvladovanja tveganj, kontrol in procesov upravljanja (Internal control systems in candidate countries, 2004, str. 7).

Predmet notranjega revidiranja so lahko vsi postopki, sistemi, dogodki in dejavnosti proračunskega uporabnika.

Pomembna je še razlika med notranjim revidiranjem in sistemom finančnega poslovanja in kontrol. Za slednji sistem je značilno, da je izključna odgovornost v rokah župana, medtem ko notranje revidiranje ocenjuje, ali se ta odgovornost izvaja v skladu z načeli urejenega finančnega poslovanja ter hkrati obvešča vodstvo o svojih ugotovitvah in podaja priporočila za izboljšanje sistema finančnega poslovanja in kontrol (Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS, str. 9).

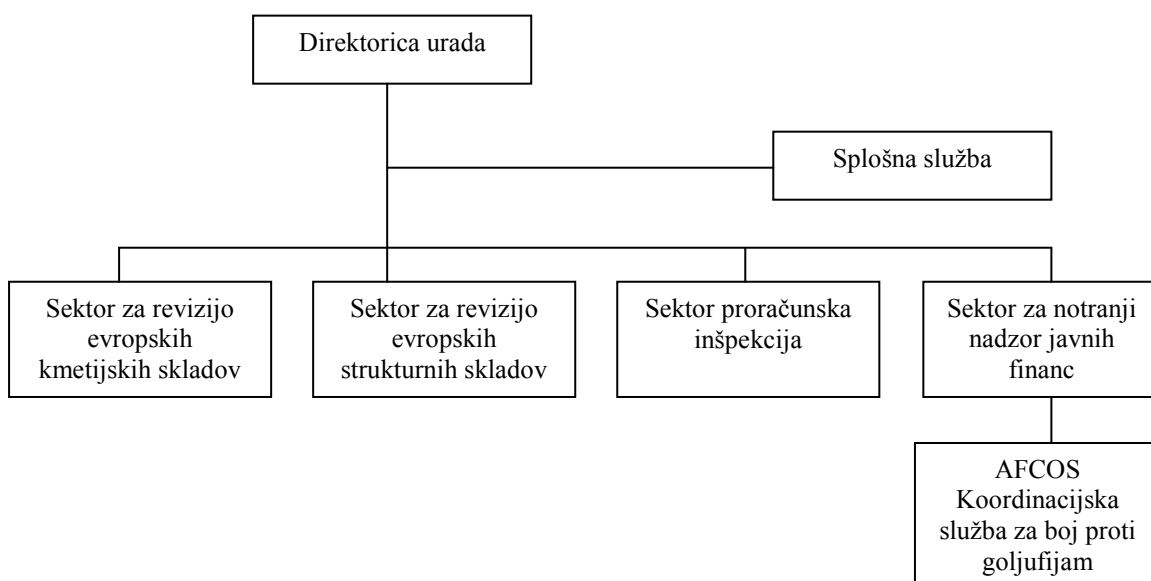
3.3.2 Centralni organ za razvoj, usklajevanje in nadzor delovanja sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja

Glavni steber prenovljenega sistema PIFC je UNP, ki je organ v sestavi Ministrstva za finance in kot centralni organ skrbi za harmonizacijo in koordinacijo sistema NNJF. Pristojen je za razvoj, usklajevanje in preverjanje finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov (Cvikl & Korpič-Horvat, 2007, str. 207).

Poleg izvajanja funkcije centralnega organa za področje NNJF deluje UNP tudi na področju neodvisnega finančnega nadzora nad izvajanjem in porabo sredstev iz evropskih skladov, kjer izvaja predakreditacijske preglede, certificira letne izjave o izdatkih in izjave ob zaključku projektov ali programov ter izvaja neodvisno kontrolo pravilnosti porabe (Urad RS za nadzor proračuna, 2015). Pristojnosti UNP so podrobneje določene v 101. členu ZJF.

Kot je razvidno s Slike 2, je UNP organiziran v različnih funkcionalno neodvisnih sektorjih.

Slika 2: Organiziranost UNP



Vir: Urad RS za nadzor proračuna, 2015.

V sektorju za NNJF opravljajo naloge, ki se nanašajo na razvoj in izvajanje NNJF ter zaščito finančnih interesov Evropske skupnosti (Urad RS za nadzor proračuna, 2015).

UNP je bil s sklepom vlade določen tudi kot koordinacijsko telo za sodelovanje z Evropskim uradom za boj proti goljufijam (angl. *OLAF – European Anti-Fraud Office*) in medresorsko delovno skupino AFCOS (angl. *Anti Fraud Co-ordination Service*). Tako je bila v sklopu sektorja za NNJF ustanovljena Koordinacijska služba za boj proti goljufijam z namenom preprečevanja nepravilnosti in pregona goljufij v zvezi s porabo evropskih sredstev (Urad RS za nadzor proračuna, 2015).

UNP poleg vseh nalog vodi tudi imenik državnih notranjih revizorjev (v nadaljevanju DNR) in imenik preizkušenih državnih notranjih revizorjev (v nadaljevanju PDNR) ter seznam izvajalcev notranjerevizijskih storitev.

Vodja notranjerevizijske službe mora v skladu s Pravilnikom o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF pripraviti letno poročilo o delu službe, ga predložiti županu proračunskega uporabnika in ga hkrati poslati tudi na Ministrstvo za finance, in sicer Službi za nadzor proračuna (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, 21. člen).

UNP tako vsako leto neposredno prejema letna poročila notranjerevizijskih služb neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov oziroma zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja. Na podlagi letnih poročil pripravlja redna poročila, po potrebi pa tudi izredna poročila o stanju NNJF. S poročili seznanja ministra za finance, Vlado RS ter Računsko sodišče o obvladovanju tveganj pri poslovanju, o delovanju notranjih kontrol ter o razvoju notranjega revidiranja (Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2013, 2014, str. 6). V rednem poročilu poda analizo o neučinkovitosti notranjih kontrol in predloge ukrepov za njihovo izboljšanje. V izrednih poročilih pa navede neustrezne ukrepe in primere, ko proračunski uporabniki zavrnejo ukrepe za izboljšanje delovanja sistema notranjih kontrol (Cvikl & Korpič-Horvat, 2007, str. 208).

3.3.3 Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ

Izjava o oceni NNJF je od leta 2006 obvezni dokument letnega poročila proračunskega uporabnika in je sestavni del poslovnega poročila o doseženih ciljih in rezultatih. Namen izjave je, da župan s podpisom prevzame odgovornost za vzpostavitev in ustrezno delovanje sistema finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja. S tem dokumentom župan predstavi in oceni sistem NNJF, ki ga je vzpostavil. Oceno ustreznosti vzpostavljenega sistema in stanja na področju NNJF določijo na podlagi COSO modela, ki vključuje kontrolno okolje, analizo tveganj, kontrolne aktivnosti, sistem informiranja in komuniciranja in sistem nadziranja. Na koncu izjave župan izpostavi najpomembnejše slabosti in ukrepe za izboljšanje sistema, ki jih je izvedel v preteklem letu, in ukrepe, ki jih namerava izvesti v tekočem letu (Žnidar, 2008, str. 274–275).

Proračunski uporabniki z oceno sistema NNJF ugotavljajo uspešnost in učinkovitost vzpostavljenega sistema, in sicer z ugotavljanjem, ali se s tem sistemom zagotavlja doseganje ciljev, pri čemer stroški sistema ne smejo presegati koristi, ki jih ta prinaša (Žnidar, 2008, str. 274).

Kot podlago za izpolnitev Izjave o oceni NNJF uporabljajo revizijska poročila izvajalcev notranjega revidiranja ter samoocenitev, ki jo izvedejo na podlagi samoocenitvenega vprašalnika in navodil za njegovo izpolnjevanje, ki so sestavni del metodologije za pripravo Izjave o oceni NNJF (Urad RS za nadzor proračuna, 2015).

4 NOTRANJE REVIDIRANJE

Notranje revidiranje je bilo na kratko predstavljeno že v poglavju 3.3.1.2, sedaj pa ga bom skladno s ciljem in namenom magistrskega dela predstavila podrobneje. Najprej bom opredelila revidiranje, nato pa nadaljevala s področjem notranjega revidiranja.

4.1 Opredelitev revidiranja

Revidiranje bi lahko opredelili kot naknadno pregledovanje procesov in stanj zaradi presojanja njihove pravilnosti z vidika resničnosti in poštenosti. Opravljajo ga strokovno usposobljene osebe - revizorji, ki se poklicno ukvarjajo s presojanjem celotnega ali delnega poslovanja. Biti morajo dobri poznavalci področja, ki ga revidirajo, in biti morajo opora županu in ostalim članom. Revizorji na koncu podajo mnenje o tem, ali so revidirane naloge opravljene na resničen in pošten način. Revizorjevo mnenje je pomembno za posloводство, saj temelji na njegovi neodvisnosti in nepristranskosti, hkrati pa se ob upoštevanju revizorjevega mnenja lahko izboljša učinkovitost, gospodarnost in uspešnost na revidiranem področju (Koletnik, 2007, str. 41).

Revidiranje je posebna in najbolj zahtevna zvrst nadziranja, pri čemer pomeni nadziranje presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Z nadziranjem kot upravljalno funkcijo lahko presojamo pravilnost načrtovanja in izvajanja poslovanja z vidika tistih, ki odločajo, ter odkrivanje in odpravljanje morebitnih nepravilnosti v organizaciji. Med drugim je nadziranje lahko tudi informacijska funkcija, s katero se zagotavlja pravilnost podatkov in informacij (Odar, 2013, str. 39). V okviru izvajalne funkcije je nadziranje sestavina vsake temeljne poslovne funkcije in se navadno pojavlja kot kontroliranje (Turk, 1994, str. 25).

Za občine ni pomembno samo revidiranje računovodskih izkazov, temveč predvsem revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje celotnega poslovanja. Tovrstno revidiranje pa v veliki meri zagotavlja dejavnost notranjega revidiranja.

4.2 Notranje revidiranje v Sloveniji

Notranje revidiranje v Sloveniji je v primerjavi s svetom dokaj mlada dejavnost. Začelo se je razvijati pod okriljem Slovenskega inštituta za revizijo. V okviru tega inštituta se je leta 1997 oblikovala posebna sekcija za notranjo revizijo, s katero je bila vzpostavljena osnova za razvoj notranjega revidiranja. Ta predvsem skrbi za strokovni razvoj notranjih revizorjev in zagotavlja možnost medsebojnega strokovnega povezovanja (Istenič, 2012, str. 17–18).

Notranje revidiranje je pri nas različno urejeno, saj je zakonsko obvezno le v nekaterih organizacijah. Tako je z zakonom obvezno v bankah, zavarovalnicah in borzaposredniških družbah. Z reformo javnih financ leta 2002 pa je postalo obvezno tudi pri proračunskih uporabnikih tako na državni kot tudi na lokalni ravni. Za ostale organizacije notranje revidiranje ni obvezno, če pa se za njegovo vpeljavo poslovodstvo vseeno odloči, hkrati določi tudi namen in cilje notranjega revidiranja (Istenič, 2012, str. 7). V zadnjem času je zaznati porast notranjega revidiranja tudi pri drugih organizacijah predvsem zaradi tega, ker so spoznale, da jim lahko pomaga pri obvladovanju tveganj in pripomore k uspešnejšemu in učinkovitejšemu poslovanju.

4.3 Opredelitev notranjega revidiranja

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (2013, str. 20) opredeljujejo notranje revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, s katerim se povečujejo koristi in izboljšuje delovanje organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s sistematičnim in metodičnim ocenjevanjem ter izboljšuje uspešnost na področju upravljanja s tveganji, kontrolnih postopkov in upravljanja organizacije.

Ribič (2003, str. 94–95) opredeljuje dejavnost notranjega revidiranja v lokalni skupnosti kot:

- zagotavljanje skladnosti delovanja in poslovanja lokalne skupnosti s pravnimi normami, ki veljajo znotraj skupnosti, v državi ter širšem regulativnem okolju,
- zagotavljanje spoštovanja uveljavljenih poslovnih načel in norm, spoštovanja predpisanih načel in norm, ki veljajo v javnem sektorju in spoštovanja etičnih načel,
- prispevanje k splošni dobrobiti družbe in zagotavljanje kratkoročne in dolgoročne koristi prebivalcem v lokalni skupnosti za zagotavljanje kvalitete življenja v skladu z njihovimi potrebami in možnostmi,
- pregledno gospodarjenje z javnimi sredstvi lokalne skupnosti in verodostojno poročanje organom lokalne skupnosti, regulatorjem in širši javnosti o sprejetih odločitvah, ukrepih, delovanju in uspešnosti.

Evropsko združenje inštitutov za notranjo revizijo (angl. *European Confederation on Institutes of Internal Auditing*) opredeljuje, da se pri notranjem revidiranju proučuje organiziranost in delovanje računovodske ureditve in s tem povezanih notranjih kontrol pa tudi verodostojnost računovodskih in izvajalnih informacij ter presoja gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovnih operacij in kontrol.

Po Turku (1994, str. 27) so temeljni nameni notranjega revidiranja presojanje ukrepov za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, iskanje nesmotnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih in poslovnem izidu, ter oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje.

Med cilje notranjega revidiranja lahko uvrščamo (Cvikl & Korpič-Horvat, 2007, str. 203):

- spremljanje doseganja ciljev,
- ugotavljanje in ocenjevanje tveganj,
- preverjanje pravilnosti poslovanja,
- preverjanje smotnosti poslovanja,
- obveščanje vodstva (župana),
- dajanje priporočil ter
- svetovanje poslovodstvu (županu).

Med nalogami notranjega revidiranja se vse bolj poudarja svetovalna vloga notranjega revizorja, saj proračunski uporabniki od notranjih revizorjev pričakujejo, da preusmerijo področje dela od dajanja zagotovil, ki so povezana s primernostjo notranjih kontrol, k svetovalni funkciji o možnem obvladovanju tveganj.

Sklenemo lahko, da je notranje revidiranje pripomoček, ki proračunskemu uporabniku daje zagotovilo, da se odkriva in popravlja ugotovljene napake v smeri doseganja ciljev notranjega revidiranja, obvladuje tveganje ter tako izvaja učinkovit nadzor na revidiranem področju.

4.4 Vloge notranjih revizorjev

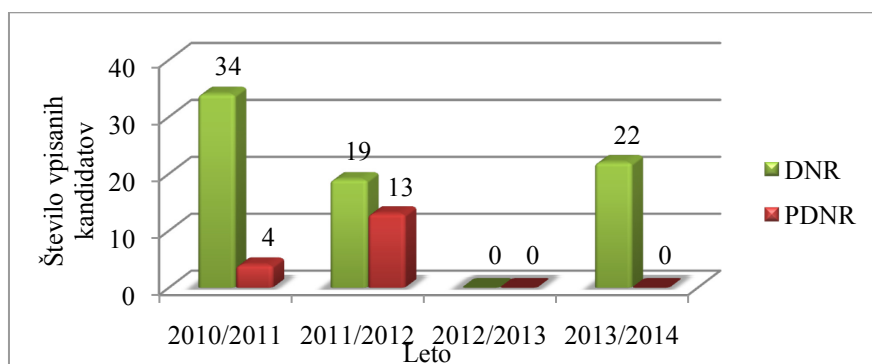
Notranje revidiranje izvajajo notranji revizorji v skladu s kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev ter s standardi notranjega revidiranja, ki jih izda minister za finance (ZJF, četrti odstavek 100. člena).

UNP v sodelovanju s The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) in Centrom za razvoj financ skrbi za izvajanje programa izobraževanja za pridobitev potrebnega naziva (Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2013, 2014, str. 11). V nadaljevanju naloge grafično prikazujem število

vpisanih kandidatov za pridobitev naziva DNR in PDNR, število izdanih potrdil ter število vpisanih oseb v imenik DNR in PDNR.

Kot je razvidno s Slike 3, se je število vpisanih kandidatov za pridobitev naziva DNR skozi leta zmanjševalo, nato pa v letu 2013/2014 spet povečalo, zaradi neizvajanja programa izobraževanja v predhodnem letu. Število vpisanih kandidatov za pridobitev naziva PDNR se je v letu 2011/2012 glede na predhodno leto povečalo. V naslednjih letih se program ni izvajal zaradi nezadostnega števila vpisanih kandidatov (Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2013,2014, str. 11).

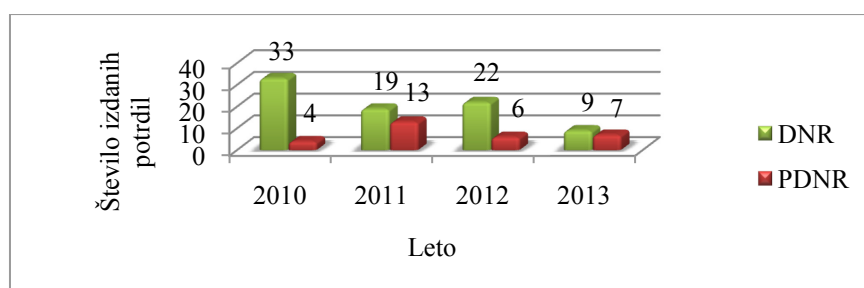
Slika 3: Število vpisanih kandidatov za pridobitev naziva državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor v obdobju od 2010 do 2013



Vir: Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2010, 2011, str. 34; Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2011, 2012, str. 37; Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2012, 2013, str. 46; Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2013, 2014, str. 11.

Slika 4 prikazuje število izdanih potrdil za naziv DNR in PDNR.

Slika 4: Število izdanih potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor v obdobju od 2010 do 2013

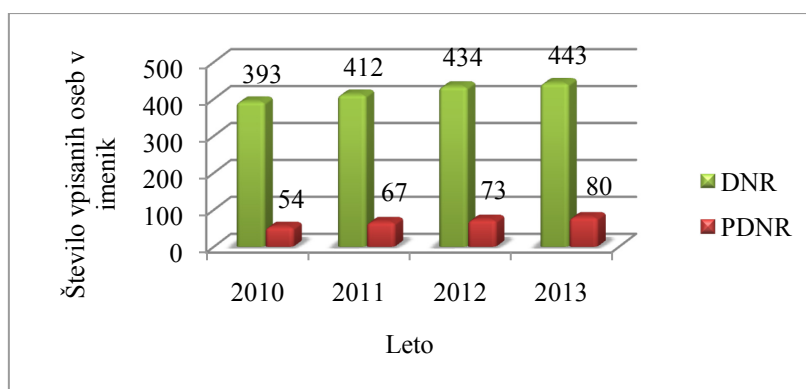


Vir: Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2010, 2011, str. 34; Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2011, 2012, str. 37; Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2012, 2013, str. 46; Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2013, 2014, str. 11.

Na Sliki 5 je prikazano, koliko oseb je vpisanih v imenik DNR in PDNR. Na podlagi števila izdanih potrdil za naziv DNR se je v obdobju od 2010 do 2013 število oseb, ki so vpisane v imenik DNR povečalo s 393 na 443 oseb. Število vpisanih oseb v imenik PDNR je bistveno manjše, a se kljub temu letno povečuje. Tako je bilo v letu 2010 vpisanih 54 oseb, v letu 2013 pa se je število vpisanih povečalo na 80 oseb.

V Strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje od 2005 do 2008 (2005, str. 15) so si zaradi pomanjkanja števila notranjih revizorjev zadali cilj, da bo do konca leta 2008 pri proračunskih uporabnikih delovalo 400 DNR. Ta strateški cilj v letu 2008 ni bil uresničen, saj so to mejo, kot je razvidno iz Slike 5, presegli šele v letu 2011. Prav tako so si v Sekciji notranjih revizorjev v dolgoročnem programu za obdobje 2010 do 2014 zadali cilj, da do konca leta 2014 podvojijo število PDNR, a kot je razvidno iz Slike 5, tudi ta cilj ni bil uresničen (Istenič, 2012, str. 20).

Slika 5: Število vpisanih oseb v imenik državnih notranjih revizorjev in preizkušenih državnih notranjih revizorjev v obdobju od 2010 do 2013



Vir: Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2010, 2011, str. 34; Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2011, 2012, str. 37; Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2012, 2013, str. 46; Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2013, 2014, str. 11.

Notranji revizorji so lahko ali zaposleni v organizaciji ali zunanji izvajalci. Svoje delo morajo opraviti strokovno in skrbno. Imeti morajo znanje, veščine in druge sposobnosti, ki jih potrebujejo za izvajanje nalog.

Temeljno opredelitev nalog DNR najdemo v 3. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, ki navaja, da DNR sistematično analizirajo in vrednotijo obvladovanje tveganj, kontrole in postopke vodenja, ki obsegajo usmeritve in postopke za:

- določitev in spremljanje doseganja ciljev,
- ugotavljanje in ocenjevanje tveganj pri doseganju ciljev,

- smotrno uporabo virov,
- spoštovanje sprejetih usmeritev, postopkov, zakonov in drugih predpisov,
- varovanje premoženja in interesov pred izgubami zaradi vseh vrst nepravilnosti,
- zagotovitev zanesljivosti in celovitosti informacij, obračunov in podatkov, vključno z notranjimi in zunanjimi postopki poročanja.

Hkrati je določena obveznost vodje notranjega revidiranja, da zagotavlja kakovostno notranje revidiranje ter pripravlja dolgoročni in kratkoročni načrt notranjega revidiranja (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, 3. člen).

Med različnimi nalogami, ki jih izvaja notranji revizor, se vse bolj poudarja njegova svetovalna vloga, s katero naj bi poslovodstvu pomagal pri sprejemanju pomembnih odločitev.

Pri svojem delu morajo notranji revizorji upoštevati hierarhijo pravil notranjega revidiranja in temeljno listino o notranjerevizijski dejavnosti. Delovati morajo učinkovito, varčno in uspešno ter v skladu z Mednarodnimi standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, kodeksom notranjerevizijskih načel in kodeksom poklicne etike notranjega revizorja (Kodeks notranjerevizijskih načel, 2. člen).

4.4.1 Neodvisnost in nepristranskost

Za vzpostavitev in delovanje notranjega revidiranja ni odgovoren notranji revizor, ampak je to naloga župana. Naloga notranjega revizorja je, da preverja delovanje notranjih kontrol in presodi, ali so le te primerne za zagotavljanje ciljev organizacije. Čeprav so revizorji del organizacije, ki jo revidirajo, je pomembno, da se jim zagotovi neodvisnost, sami pa morajo delovati nepristransko (The Internal Control Standards Committee, 2001, str. 4).

V Standardu 1100 (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2013, str. 13) je neodvisnost opredeljena kot »osvobojenost od okoliščin, ki ogrožajo zmožnost notranje revizije za nepristransko izvajanje notranjerevizijskih nalog«. Neodvisnost je dosežena s poročanjem županu proračunskega uporabnika ter najmanj enkrat na leto organu nadzora.

Nepristranskost je opredeljena kot »miselna naravnost delovanja brez predsodkov, ki notranjim revizorjem omogoča izvajanje poslov na tak način, da verjamejo v dosežke svojega dela in ne sprejemajo nobenih kompromisov glede kakovosti« (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2013, str. 13). Notranji revizorji morajo delovati brez predsodkov, na pošten način, brez vpliva drugih in izogibati se morajo navzkrižju interesov.

4.5 Izvajanje notranjega revidiranja

Z notranjim revidiranjem lahko povečamo dodano vrednost v organizaciji, za to pa je potrebna uspešna izvedba notranjega revidiranja. Pri tem moramo vedeti, h kakšnim ciljem strmi organizacija, kaj želimo doseči na revidiranem področju in kakšne postopke bomo pri tem uporabljali. Izvajanje notranjega revidiranja mora biti odobreno in nadzorovano s strani vodje notranjega revidiranja.

Postopek notranjega revidiranja je opredeljen v nadaljevanju naloge in je sestavljen iz štirih faz, in sicer: načrtovanja revidiranja, izvajanja revidiranja, poročanja o izsledkih revidiranja ter spremljanja izvajanja danih priporočil.

4.5.1 Načrtovanje notranjega revidiranja

Na začetku načrtovanja je potrebno opredeliti revizijski cikel in področja revidiranja. Revizijski cikel je obdobje, v katerem bo notranji revizor opravil revizijske preglede vseh področij. Revidira lahko različna področja organizacijskih enot (sektorji, službe) ali pa se področje revidiranja določi po posameznih nalogah oziroma funkcijah v organizaciji (Lah, 2006, str. 9).

Notranji revizor mora pri načrtovanju notranjega revidiranja najprej oceniti tveganja, ki imajo najpomembnejšo vlogo pri dolgoročnem načrtovanju in načrtovanju posameznih revizij (Tušek & Žager, 2004, str. 7). Z ocenjevanjem tveganj identificira in proučuje tveganja, ki lahko vplivajo na uresničevanje ciljev. Ocena tveganja lahko izhaja iz registra tveganja, če le-ta obstaja pri proračunskem uporabniku (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2013, str. 27). Register tveganj je temeljni dokument ravnanja s tveganji in hkrati pripomoček, ki je uporaben z več vidikov, in sicer (Lesjak, 2010, str. 40):

- na pregleden način so zbrani cilji, tveganja, povezana z njimi, in mehanizmi za njihovo obvladovanje,
- ker so tveganja razvrščena po pomembnosti, lahko predstojnik že na prvi pogled razbere, katera področja dela so najbolj tvegana in kakšna so zavarovanja pred temi tveganji,
- register je pomemben tudi pri pripravi Izjave o oceni NNJF.

Register tveganj mora biti objavljen in dostopen vsem zaposlenim. Potrebno ga je redno spremljati in ažurirati (Lesjak, 2010, str. 40).

Pomembne informacije o oceni tveganj lahko notranji revizor pridobi tudi iz izpolnjenih samoocenitvenih vprašalnikov (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2013, str. 27). Poleg tega lahko izvede analizo tveganja s pomočjo različnih parametrov ter ugotovi,

kakšna je tveganost na posameznem področju, in na podlagi teh rezultatov določi pogostost izvajanja revizij. Z izvedbo analize tveganja notranji revizor določi tudi prednostni vrstni red področij, ki jih bo revidiral (Lah, 2006, str. 9).

Strateški revizijski načrt je sestavljen iz revizijskega cikla, področja revidiranja in ocene tveganja. V njem so zajeti vsi potrebni viri, tako kadrovske, ki zajemajo načrtovanje zaposlenih v notranjerevizijski službi in njihovo nadaljnje izobraževanje, kot tudi finančni viri, ki so potrebni za izvedbo revizij. Iz strateškega načrta izhaja letni načrt, v katerem so opredeljene revizijske naloge, na podlagi izdelane ocene tveganja, naknadne naloge, ki jih določi vodstvo ali za njih da pobudo notranjerevizijska služba ter nepredvidene naloge, ki se utegnejo pojaviti med letom in zato mora letni načrt vključevati predviden razpoložljivi čas za izvajanje teh nalog (Lah, 2006, str. 10–11).

Za uspešno in učinkovito revidiranje ter doseganje ciljev organizacije je potrebno dobro načrtovanje posameznih revizijskih nalog. Pri tem mora notranji revizor skrbno proučiti vso zbrano dokumentacijo, zakone, predpise, priročnike in drugo gradivo, ki se nanašajo na revidirano področje.

4.5.2 Izvajanje

Po fazi načrtovanja, ko notranji revizor zbere vse podatke in izdela revizijski načrt, sledi faza izvajanja revizije. Vodja revidirane organizacije mora notranjemu revizorju predložiti vse zahtevane dokumente, vezane na revidiran posel, ter mu zagotoviti primerno delovno okolje (Lah, 2006, str. 15).

V Usmeritvah za državno notranje revidiranje (2013, str. 28–30) je opredeljeno, da morajo notranji revizorji prepoznati, proučevati, ovrednotiti in dokumentirati dovolj informacij za doseg ciljev posla. Zbrane informacije so lahko podlaga za revizijske izsledke in priporočila le, če so zadostne, zanesljive, ustrezne in uporabne. Z ustreznim proučevanjem in ovrednotenjem morajo utemeljevati sklepe in izsledke posla, ter dokumentirati ustrezne informacije, ki podpirajo sklepe in izide posla. Pri vsem tem morajo biti posli ustrezno nadzirani, da se zagotavlja uresničevanje ciljev, doseganje kakovosti in strokovno izpopolnjevanje zaposlenih.

Lah (2006, str. 15–16) navaja, da notranji revizorji pri izvajanju revizijske naloge uporabljajo različne preučevalne postopke in načine, ki zajemajo: opazovanje in poizvedovanje, ponovno izvedbo in ponovni izračun, potrditev, fizični pregled, pregledovanje dokazov na osnovi dokumentov, pregledovanje zapisnikov, poizvedbena pisma in analitične postopke. Delovanje sistema notranjih kontrol ocenjujejo na podlagi matrike tveganj in vprašalnikov, medtem ko pravilnost poslovanja preverjajo s primerjanjem usklajenosti dokumentov, postopkov in dela z določili v zakonskih, podzakonskih in drugih predpisih, ki urejajo revidirano področje. S preizkušanjem

podatkov notranji revizor pridobiva revizijske dokaze, ki so trdna podlaga za revizijske ugotovitve in priporočila. Pomembno je, da je dokumentacije zbrana med revidiranjem (kopije dokumentov, računovodski izpisi) ter so vsi dokumenti in zapisi, ki so nastali med revidiranjem (revizijski listi, narisi poteka, izpolnjeni vprašalniki, opombe in podobno) shranjeni v revizijskih mapah. Zbrana dokumentacija je pripravljena s strani notranjega revizorja in je podlaga za ugotovite in priporočila.

4.5.3 Poročanje o izidih

Po opravljenem notranjem revidiranju so notranji revizorji dolžni poročati o ugotovitvah in izsledkih izvajanja revizijske naloge. Pripraviti morajo poročilo o opravljeni reviziji, katerega namen je zagotoviti nepristranskost in pravočasnost informacij ter podati priporočila županu, na podlagi katerih lahko sprejme kakovostnejše in pravočasne odločitve. Poročilo mora vsebovati cilje, obseg opravljenega notranjega revidiranja, ustrezne sklepe, priporočila za odpravo pomanjkljivosti in načrte ukrepanja za odpravo ugotovljenih slabosti (Lah, 2006, str. 18).

Poročila morajo biti točna, nepristranska, jasna, jedrnata, ustvarjalna, popolna in pravočasna (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2013, str. 30). Oblika poročila ni natančno predpisana, določi jo notranji revizor. Lah (2006, str. 19–20) opisuje, da je poročilo lahko sestavljeno iz več poglavij. V uvodu je najprej opredeljena podlaga za izvedbo revizije, vrsta revizije (redna ali izredna), kdo je pobudnik izredne revizije, sodelujoče na strani revidiranja ter imena revizorjev, ki so izvedli revizijo. Sledi povzetek poročila, ki vsebuje zgoščeno informacijo in deluje kot podlaga za ukrepanje. Vključuje pregled ciljev in področij revizije, uporabljene metode in postopke, pomembna odkritja in ugotovitve ter povzetek pomembnih priporočil. Nato so podrobneje predstavljeni cilji in področja revizije ter dejavnosti in razlogi za preverjanje le-teh. V poglavju postopki in metode pri izvajanju revizije so predstavljene metode, ki so bile uporabljene pri izvajanju revizije. Nato sledi poglavje o revizijski oceni stanja, v kateri notranji revizor opiše nepravilnosti, slabosti in tveganja povezana z revidiranjem ter jih primerja s sodili, ki jih je vnaprej določil, in pojasni odmike od teh sodil. Priporočljivo je, da to poglavje poleg ugotovitev o slabostih, vključuje tudi priznanje, da je izvedba revizije zadovoljiva. Zadnje poglavje je namenjeno priporočilom, ki so namenjena županom z namenom, da se izboljša poslovanje ter odpravi nepravilnosti in pomanjkljivosti. Priporočila morajo biti jasna in temeljiti na ugotovitvah in sodilih, biti podprta s prepričljivimi dokazi, povezana z ugotovljenimi slabostmi ter morajo vključevati rok za izvedbo popravljalnih ukrepov. Razvrščena so glede na pomembnost, in sicer obstajajo zelo pomembna priporočila, katerih izvedba je nujna za poslovanje, srednje pomembna priporočila, ki zahtevajo odziv vodstva, vendar ni potrebno takojšnje ukrepanje, ter manj pomembna priporočila, kjer je ukrepanje priporočljivo, ni pa nujno.

4.5.4 Spremljanje izvajanja danih priporočil

Spremljanje izvajanja danih priporočil je pomembno merilo uspešnosti revizije (Lah, 2006, str. 18). Vodja notranjerevizijske službe mora vzpostaviti in vzdrževati sistem za spremljanje odziva na izsledke. S tem vodja notranjerevizijske službe spremlja, ali proračunski uporabnik izvaja ukrepe ter upošteva predloge in priporočila za odpravo pomanjkljivosti, ki so mu bile podane v revizijskem poročilu (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2013, str. 33).

Postopek notranjega revidiranja se tako ne konča z revizijskim poročilom, ampak je potrebno proračunskega uporabnika spremljati do končne izvedbe, če izvaja predlagana priporočila. S tem si vodja notranjerevizijske službe pridobi ustrezna zagotovila, da so bile pomanjkljivosti odpravljene in vsi ukrepi izvršeni. V nasprotnem primeru, če proračunski uporabnik torej ne uresničuje priporočil prevzame odgovornost in sprejme tveganje neukrepanja (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2013, str. 33).

Tako je župan odgovoren za izvedbo predlaganih ukrepov in izboljšanje stanja, ki jih je priporočil notranji revizor. Šele ko so predlagani ukrepi uresničeni in želeni učinki doseženi, je revizijska naloga izpolnjena (Lah, 2006, str. 18).

5 ORGANIZACIJSKE OBLIKE NOTRANJEGA REVIDIRANJA

Pri proračunskih uporabnikih je ustanavljanje notranjerevizijskih služb spodbudila Evropska unija. Države članice Evropske unije imajo različno organizacijo izvajanja notranjih revizij, in sicer centralizirano in decentralizirano obliko notranje revizije. V Sloveniji je sprejet decentraliziran način organiziranja notranjerevizijskih služb. To pomeni, da se notranje revidiranje izvaja posamično pri vsakemu proračunskemu uporabniku, medtem ko se pri centralizirani obliki notranje revidiranje izvaja nad vsemi proračunskimi uporabniki le iz enega centra (Cvikl & Korpič-Horvat, 2007, str. 204).

V občinah morajo notranje revidiranje zagotoviti župani. Župan odloča tudi v kolikšnem obsegu in na kakšen način bo notranje revidiranje organizirano. Podlaga za odločitev izhaja iz Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF odloči za eno izmed možnih oblik (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, 10., 11., 12., & 13. člen):

- lastna notranjerevizijska služba,
- skupna notranjerevizijska služba,
- najem zunanje izvajalca notranjega revidiranja,
- izvajanje notranjega revidiranja s strani Ministrstva za finance, Službe za nadzor proračuna.

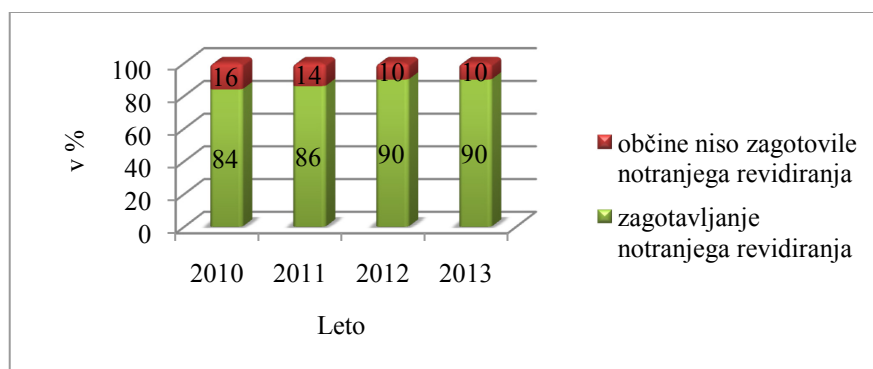
UNP izvaja notranje revidiranje pri tistih proračunskih uporabnikih, ki niso dolžni ustanoviti lastne notranjerevizijske službe ali niso najeli zunanega izvajalca (ZJF, šesti odstavek 101. člena). Pri katerih proračunskih uporabnikih se bo izvedlo notranje revidiranje, je določeno z letnim planom in je odvisno od kadrovske zmogljivosti UNP (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, 13. člen).

Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF v 10. členu nadalje določa pogoje, po katerih deli proračunske uporabnike na tiste, ki so dolžni zagotoviti notranje revidiranje poslovanja vsako leto, in na ostale proračunske uporabnike, ki so dolžni zagotoviti notranje revidiranje poslovanja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let. Merilo za določitev pogostosti zagotavljanja in izvajanja notranjega revidiranja je letni proračun. Vsi proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 2.086.463 evrov (v nadaljevanju EUR), morajo zagotavljati notranje revidiranje vsako leto, ostali pa najmanj enkrat v obdobju treh let.

Zaradi te zahteve predvidevam, da bodo manjše občine, ki so dolžne poročati na tri leta, pri izbiri odločitve o obliki izvajanja notranjega revidiranja prednost dale zunanjemu izvajanju ali vključitvi v skupno notranjerevizijsko službo. Odločitev za ustanovitev lastne notranjerevizijske službe bi bila negospodarna, saj bi prinašala večje stroške.

Kot je razvidno iz Slike 6, je trend zagotavljanja notranjega revidiranja obrnjen navzgor, tako da se število občin, ki še niso zagotovile notranjega revidiranja, letno zmanjšuje. Pokritost z notranjim revidiranjem je tako zrasla s 84 % na 90 %, kar pomeni, da je v letu 2013 notranje revidiranje zagotovilo 191 občin od 212 občin.

Slika 6: Zagotavljanje notranjerevizijske dejavnosti v občinah, v obdobju od leta 2010 do 2013



Vir: Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2013, 2014, str. 20.

Pri organiziranju in izvajanju notranjega revidiranja in pri ustanovitvi notranjerevizijske službe morajo občine, v skladu z 10. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, upoštevati zlasti:

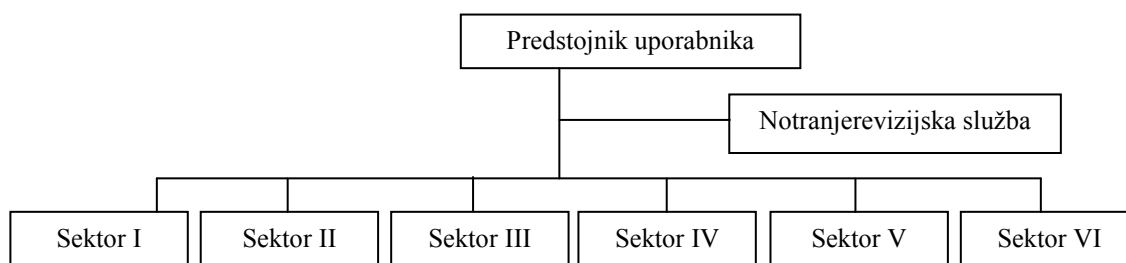
- usmeritve za državno notranje revidiranje,
- obseg prevzetih proračunskih obveznosti proračunskega uporabnika,
- obseg postavk finančnega načrta (vrednost, število transakcij),
- obseg razvojnih programov,
- organiziranost proračunskega uporabnika,
- obseg in zahtevnost specifičnih nalog, ki jih proračunskim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

V nadaljevanju naloge so podrobneje predstavljene možne oblike zagotavljanja notranjega revidiranja v lokalnih skupnostih. Prednosti organiziranja ene oblike so lahko slabosti druge, zato je še toliko bolj pomembno, da župan preuči vse možne oblike, preden se odloči, na kakšen način se bo izvajalo notranje revidiranje v občini. Pri tem mora upoštevati, da stroški ne smejo biti večji od koristi, ki jih prinaša notranje revidiranje.

5.1 Lastna notranjerevizijska služba

Pri organiziranju delovanja lastne notranjerevizijske službe je potrebno zagotoviti njeno neodvisno in nepristransko delovanje. Iz Slike 7 je razvidno, da mora biti notranjerevizijska služba organizirana kot samostojna in neodvisna enota, ki je funkcionalno in organizacijsko ločena od drugih sektorjev ter neposredno podrejena in odgovorna županu (Lah, 2003b, str. 83).

Slika 7: Umestitev notranjerevizijske službe



Vir: M. Lesjak, Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjerevizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije, 2002, str. 9, slika 1.

Taka organiziranost notranjerevizijske službe mora biti določena v avtonomnih aktih občine in v pravilniku o delovanju služb za notranjo revizijo. Prav tako mora biti v pravilniku podrobneje določen njen položaj, način dela, poročanje in svetovanje ter pravice in dolžnosti notranjih revizorjev (Cvikl & Korpič-Horvat, 2007, str. 205; Lah, 2003b, str. 84).

Obveznost organiziranja lastne notranjerevizijske službe je določena v 10. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF in velja za ministrstva in organe ter organizacije v njihovi sestavi, Urad predsednika Vlade, Ministrstvo za javno upravo, Vrhovno sodišče, Senat za prekrške in Državno tožilstvo. Smisel določbe vidim v potrebi po stalnem preverjanju delovanja sistema notranjih kontrol in finančnega poslovanja v pomembnih in največjih državnih in pravosodnih organih.

Lastno notranjerevizijsko službo izvajajo notranji revizorji, ki so zaposleni v posamezni občini. Župan mora v primeru odločitve za to obliko izvajanja notranjega revidiranja upoštevati zakonodajo s področja zaposlovanja v javni upravi, in sicer Zakon o javnih uslužbencih (Ur. l. RS, št. 63/2007-UPB3, 65/2008, 69/2008-ZTFI-A, 69/2008-ZZavar-E, 40/12-ZUJF), Uredbo o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih (Ur. l. RS, št. 58/2003, 81/2003, 109/2003, 43/2004 (58/2004 popr.), 138/2004, 35/2005, 60/2005, 72/2005, 112/2005, 49/2006, 140/2006, 9/2007, 33/2008, 66/2008, 88/2008, 8/2009, 63/2009, 73/2009, 11/2010, 42/2010, 82/2010, 17/2011, 14/2012, 17/2012, 23/2012, 98/2012, 16/2013, 18/2013, 36/2013, 51/2013, 59/2013, 14/2014, 28/2014, 43/2014, 76/2014, 91/2014, 36/2015, 57/2015, 4/2016, 44/2016.) in Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 108/2009-UPB13, 13/2010, 59/2010, 85/2010, 107/2010, 35/2011-ORZSPJ49a, 27/2012 Odl. US, 40/12-ZUJF, 46/2013, 25/2014-ZFU, 50/2014, 95/2014-ZUPPJS15, 82/2015). Uredba o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih ureja položaj notranjih revizorjev, saj je za njihovo neodvisno in nepristransko izvajanje nalog notranjega revidiranja potrebna primerna umeščenost službe v organizacijski strukturi. Notranji revizorji so lahko sistemizirani kot: notranji revizor svetovalec, notranji revizor višji svetovalec, notranji revizor podsekretar ali notranji revizor sekretar. Podrobnejši opis delovnega mesta ter nalog, ki jih mora notranji revizor izpolnjevati na določenem delovnem mestu, se nahaja v Prilogi I Uredbe o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih.

Ustanovitev lastne notranjerevizijske službe je verjetno najracionalnejša ureditev pri večjih proračunskih uporabnikih. Zato predvidevam, da se za takšno ureditev odločajo občine, ki zaposlujejo večje število ljudi in imajo višje letne poračune. Zaradi svoje velikosti imajo tako slabši pregled nad celotnim poslovanjem in posledično potrebujejo večji obseg notranjerevizijskih dejavnosti v primerjavi z manjšimi občinami.

5.1.1 Prednosti in slabosti lastne notranjerevizijske službe

V nadaljevanju naloge so na podlagi proučitve domače in tuje literature ter lastnih spoznanj prikazane prednosti in slabosti, ki jih prinaša lastna notranjerevizijska služba.

Prednosti lastne notranjerevizijske službe so:

- Stalna prisotnost notranjega revizorja, kar pomeni, da je zmeraj na razpolago najvišjemu vodstvu organizacije za morebitno svetovanje in komuniciranje med izvajanjem revizijske naloge.
- Notranji revizorji dobro poznajo poslovanje občine. Poznajo njihovo zunanje in notranje okolje, cilje, tveganja pri poslovanju ter delovanje notranjih kontrol. Zaradi tega lažje in hitreje delajo (Štefe & Korpič-Horvat, 2014, str. 15). To prednost priznavajo mnogi avtorji (Barr & Chang, 1993; Wostner, 2002; Del Vecchio & Clinton 2003, Cukon Mavec et al., 2006; Žnidar, 2009; Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, str. 6).
- Med poslovodstvom in notranjim revizorjem se razvije visoka stopnja zaupanja in posledično imajo notranji revizorji večji občutek pripadnosti (Barr & Chang, 1993; Wostner, 2002; Del Vecchio & Clinton, 2003).
- Notranji revizorji imajo stalen dostop do informacij, dokumentov in podatkov, ki jih potrebujejo.
- Delo notranjega revidiranja se lažje in hitreje prilagaja željam in potrebam poslovodstva (Del Vecchio & Clinton, 2003).
- Ker je notranji revizor stalno prisoten, lahko sproti preverja, ali proračunski uporabnik izvaja predlagana priporočila po opravljenem revizijskem pregledu.
- Notranjim revizorjem je omogočen osebni in strokovni razvoj, s katerim pridobijo ustrezna znanja za vodilna delovna mesta (Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, str. 6).
- Pri večjem proračunskem uporabniku je razmerje med stroški in pričakovanimi koristmi ugodno (Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, str. 6).

Slabosti lastne notranjerevizijske službe:

- Zaradi premajhnega števila zaposlenih revizorjev ni možnosti timskega dela, izmenjave izkušenj in mnenj (Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, str. 6). Delo postane rutinsko in revizorji so manj dojemljivi za kakršnekoli spremembe.
- Manjše znanje in izkušnje (Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, str. 6; Koletnik, 2007, str. 135; Del Vecchio & Clinton, 2003, str. 36). Ker notranji revizor stalno deluje v istem okolju, lahko pride do pomanjkanja novih znanj, ki so potrebna za opravljanje revizijskih nalog.

- Težje zagotavljanje kvalitete dela (Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, str. 6). V lastni notranjerevizijski službi je stalno zaposlen notranji revizor, ki svoje delo lahko opravlja manj kakovostno.
- Težje zagotavljanje neodvisnosti in nepristranskosti. Poslovodstvo bi lahko vplivalo na revizorjevo delo. Po mnenju različnih avtorjev naj bi se neodvisnost in nepristranskost notranjih revizorjev težje zagotavljala v lastni notranjerevizijski službi kot pri zunanjih izvajalcih (Barr & Chang, 1993; Koletnik, 2007; Žnidar, 2009).
- Pri malih proračunskih uporabnikih je strošek izvajanja nalog notranjerevizijske službe prevelik v primerjavi s koristmi, ki jih prinaša. Strošek plače notranjega revizorja je relativno visok, prav tako pa sama vzpostavitev in delovanje notranjerevizijske službe predstavlja visok strošek za proračunskega uporabnika (stroški za izobraževanje in usposabljanje, stroški za delovno opremo, stroški za delovne prostore ...).
- Pri manjši notranjerevizijski službi ni zagotovljena stalnost delovanja (Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, str. 6).

5.2 Najem zunanjega izvajalca notranjega revidiranja

Proračunski uporabnik lahko za izvajanje notranjerevizijskih storitev najame zunanjega izvajalca notranjega revidiranja. Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (2013, str. 22) opredeljujejo zunanjega izvajalca storitev (ang. external service provider) kot osebo ali podjetje, ki deluje zunaj organizacije in ki ima posebno znanje, spretnosti in izkušnje v izbrani stroki.

Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF v 12. členu določa pogoje, pod katerimi lahko proračunski uporabniki za izvajanje notranjerevizijskih storitev najamejo zunanje izvajalce. Od njih se zahteva, da:

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

Pogoji, ki jih določa Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF so za zunanjega izvajalca milejši kot pogoji, ki jih mora izpolnjevati zaposleni notranji revizor v lastni notranjerevizijski službi. Iz Priloge I Uredbe o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in v pravosodnih organih je razviden

posebni pogoji, ki določa, da je za zasedbo delovnega mesta notranjega revizorja potrebno opraviti izpit za DNR, medtem ko pri zunanjem izvajalcu zadostuje, da ima samo vodja notranjerevizijske skupine enega izmed nazivov, naštetih v 12. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (Žnidar, 2010, str. 65–66).

V primeru, da se proračunski uporabnik odloči za najem zunanjega izvajalca, mora le-ta izvesti postopke v skladu s predpisi javnega naročanja (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF, 12. člen). V postopku javnega naročanja izbira izvajalca največkrat temelji na najugodnejši ponudbi, s tem pa proračunski uporabnik tvega, da ne bo izbral najboljšega izvajalca, ki bi mu zagotovil najkakovostnejše storitve. Zato mora biti proračunski uporabnik pri izbiranju ustreznega zunanjega izvajalca notranjega revidiranja dovolj zahteven in previden, da bo notranje revidiranje opravljeno kakovostno in v zadostnem obsegu, saj bo v nasprotnem primeru revizijsko poročilo pripravljeno nestrokovno, dana priporočila pa bodo hkrati neustrezna in neučinkovita.

Najem zunanjega izvajalca notranjega revidiranja proračunskemu uporabniku omogoča, da pridobi kakovostne storitve z nižjimi stroški, kot bi jih imel ob vzpostavitvi lastne notranjerevizijske službe. Zato predvidevam, da se za najem zunanjega izvajalca notranjega revidiranja odločajo srednji in manjši proračunski uporabniki predvsem zaradi stroškovne učinkovitosti.

5.2.1 Prednosti in slabosti najema zunanjega izvajalca notranjega revidiranja

V nadaljevanju naloge so na podlagi proučitve domače in tuje literature ter lastnih spoznanj prikazane prednosti in slabosti, ki jih prinaša najem zunanjega izvajalca.

Prednosti najema zunanjega izvajalca:

- Nižji stroški. Storitve zunanjega izvajalca so praviloma cenejše in predstavljajo nižje stroške od stroškov lastne oziroma skupne notranjerevizijske službe. To je najpogostejša prednost, ki jo navajajo mnogi avtorji (Žnidar, 2009; Wostner, 2002; O'Regan 2002; Bar & Change, 1993).
- Možnost izbire najugodnejšega ponudnika.
- Zunanji izvajalec ima širša znanja in izkušnje, saj jih pridobiva z opravljanjem storitev v različnih organizacijah (Koletnik, 2007, str. 134).
- Večja neodvisnost in samostojnost pri notranjerevizijskem delu (Koletnik, 2007, str. 134; Debeljak, 2001, str. 13). Zunanji izvajalci so pri svojem delu bolj neodvisni in samostojni, zato je delo opravljeno bolj strokovno, nepristransko, učinkovito in objektivno. Predstojnik oziroma poslovodni organ v večji meri zaupa rezultatom dela notranjerevizijske službe.

- V primeru, da storitev notranje revizije ni kvalitetno opravljena, je možen odstop od pogodbe.
- Stroške izobraževanja in usposabljanja notranjih revizorjev pokriva zunanji izvajalec (Lipnik, 2012, str. 16).

Slabosti najema zunanjega izvajalca:

- Slabše poznavanje poslovanja občine. Zunanji izvajalec slabše pozna notranje in zunanje okolje, cilje, tveganja in sistem notranjih kontrol. Zato porabi več časa, da se seznani s poslovanjem naročnika in prouči morebitna tveganja, ki jim je proračunski uporabnik izpostavljen (Barr & Chang, str. 16; Del Vecchio & Clinton, 2003; Koletnik, 2007, str. 134; Wostner, 2002).
- Slabši dostop do informacij, podatkov in dokumentov. Zunanji izvajalec porabi več časa, da pridobi vse potrebne informacije, podatke in dokumente, ki jih potrebuje. Hkrati pa ima dostop do občutljivih in zaupnih informacij, zaradi česar lahko pride do zlorabe le-teh.
- Naraščanje stroškov revidiranja (Wostner, 2002). Z leti bodo stroški zunanjega izvajalca naraščali, saj bo le-ta imel vedno več znanja o občini, občina pa bo postajala vse bolj odvisna od njega.
- Zunanji izvajalec ni stalno na razpolago najvišjemu vodstvu organizacije in zaradi tega težje zagotavlja svetovalne storitve (Del Vecchio & Clinton, 2003; Žnidar, 2009).
- Manjši in omejen obseg notranjerevizijskih storitev (Barr & Chang, 1993; Wostner, 2002; Cukon Mavec et al. 2006). Zunanji izvajalec opravi le dogovorjeni notranjerevizijski posel, vsaka dodatna storitev pa je povezana z dodatnimi stroški.
- Preverjanje izvajanja priporočil. Delo najetega zunanjega revizorja notranjega revidiranja se praviloma konča z oddajo revizijskega poročila s priporočili. Pregled izvajanja podanih priporočil zunanji izvajalec izvede le v primeru ponovnega naročila oziroma dogovora s predstojnikom. Za pregled se zahteva dodatno plačilo, sicer je le-ta izveden šele pri naslednji notranji reviziji. V primeru, da proračunski uporabnik pri naslednji notranji reviziji izbere drugega zunanjega izvajalca notranjega revidiranja, je preverjanje izvajanja priporočil še toliko bolj vprašljivo.

5.2.2 Združenje občin Slovenije in Skupnost občin Slovenije kot zunanja izvajalca notranjega revidiranja

V skladu s 86. a členom ZLS sta v Sloveniji ustanovljeni dve reprezentativni združenji lokalnih skupnosti, in sicer Združenje občin Slovenije (v nadaljevanju ZOS) in Skupnost občin Slovenije (v nadaljevanju SOS).

Združenje lahko ustanovi strokovne službe, ki so namenjene opravljanju strokovnih nalog za združenje, opravljanju informacijskih in izobraževalnih nalog ter zagotavljanju

strokovne pomoči občinam in zvezam občin. Ustanovi lahko tudi skupne strokovne službe, ki po pooblastilu izvajajo naloge za članice združenj (ZLS, šesti odstavek 86. a člena).

Naloga združenja je, da pri oblikovanju in sprejemanju zakonov in drugih predpisov, s katerimi se določajo naloge, pravice, obveznosti in odgovornosti občin, pri državnih organih predstavlja interese svojih članic (ZLS, peti odstavek 86. a člena).

Tako ZOS kot tudi SOS opravljata različne naloge za svoje članice, med katerimi lahko izpostavim naslednje: zastopanje interesov slovenskih občin na državni in mednarodni ravni, pripravljanje stališč in predlogov občin do zakonskih predlogov, ki se nanašajo nanje, organiziranje izobraževanj, seminarjev, strokovnih posvetov in drugo.

ZOS je v letu 2008 za svoje člane ustanovil skupno notranjerevizijsko službo, v katero je trenutno vključenih 32 občin članic. Občina se lahko vključi v skupno notranjerevizijsko službo ZOS s podpisom Dogovora o opravljanju storitev skupne notranjerevizijske službe ter o povračilu stroškov za storitve skupne notranjerevizijske službe (Notranjerevizijska služba, 2015). SOS je z dejavnostjo izvajanja notranje revizije in svetovanja začel v letu 2012. Notranjo revizijo poslovanja izvaja vodja revizijske skupine s člani, ki imajo naziv preizkušen državni revizor. Trenutno sta v izvajanje notranje revizije vključeni dve občini (Revizija občin, 2015).

ZOS je za izvajanje notranjih revizij ustanovil skupno notranjerevizijsko službo, vendar po Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF lahko skupne notranjerevizijske službe organizira le več proračunskih uporabnikov, kar pa ZOS ni. Prav tako v registru proračunskih uporabnikov ni zaslediti SOS, zato obe združenji uvrščam med zunanje izvajalce notranjega revidiranja.

5.3 Skupne notranjerevizijske službe

Skupno notranjerevizijsko službo organizira več proračunskih uporabnikov z namenom izvajanja notranjega revidiranja. Kot notranje-organizacijska enota je umeščena v eni od občin, ki so skupno notranjerevizijsko službo ustanovile. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF v 11. členu določa, da morajo izvajalci revidiranja v skupni notranjerevizijski službi o svojih ugotovitvah neposredno poročati predstojnikom oziroma poslovnim organom proračunskih uporabnikov. Morebitni zastoji pri revidiranju posameznega proračunskega uporabnika notranjih revizorjev ne odvezujejo odgovornosti za pravočasno izvedbo revizijskih nalog pri ostalih proračunskih uporabnikih.

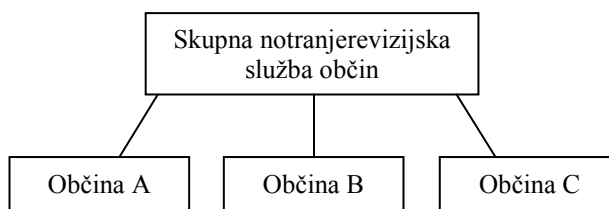
Pri skupnem izvajanju notranjerevizijske službe obstajajo različne povezave med posrednimi in neposrednimi proračunskimi uporabniki, zato se župani lahko odločajo med

naslednjimi oblikami organiziranja skupne notranjerevizijske službe, in sicer (Žnidar, 2010, str. 67):

- skupne notranjerevizijske službe občin (povezava več občin med seboj),
- skupne notranjerevizijske službe občine (povezava občine in njenih posrednih uporabnikov občinskega proračuna),
- skupna notranjerevizijska služba v okviru več občin in njihovih posrednih proračunskih uporabnikov (gre za kombinacijo prve in druge oblike).

Skupno notranjerevizijsko službo občin lahko ustanovijo občine in jo pooblastijo za izvajanje notranjerevizijske dejavnosti v občinah ustanoviteljicah (Slika 8).

Slika 8: Primer ustanovitve skupne notranjerevizijske službe občin



Pri ustanovitvi je potrebno skleniti dogovor oziroma sporazum o medsebojnih razmerjih, s katerimi se določijo pravice in obveznosti občin ustanoviteljic, način financiranja, vstop in izstop drugih uporabnikov iz skupne službe, naloge in organizacija dela, zagotavljanje sredstev za delo skupne notranjerevizijske službe ter sedež notranjerevizijske službe. Po dogovoru je potrebno sprejeti (Žnidar, 2010, str. 68–69):

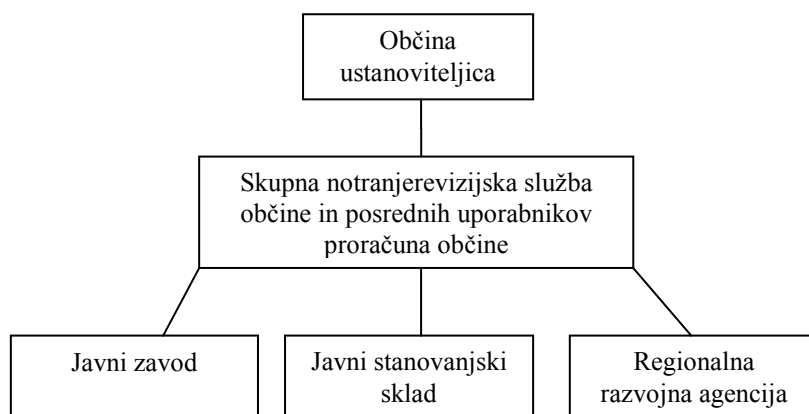
- Odlok o ustanovitvi skupne notranjerevizijske službe, ki ga sprejmejo občinski sveti občin, v katerem so vsa navedena področja podrobneje opredeljena,
- Pravilnik o organiziranosti in poslovanju skupne notranjerevizijske službe ter
- Strateški in letni načrt revidiranja.

Pomembna prednost, ki lahko občine pritegne k ustanavljanju skupne notranjerevizijske službe občin, je dodatno financiranje iz državnega proračuna, saj Zakon o financiranju občin (Ur. l. RS, št. 123/2006, 57/2008, 36/2011, 14/2015-ZUJFO) v 26. členu določa, da se občini v tekočem letu zagotavljajo dodatna sredstva iz državnega proračuna v višini 50 % v preteklem letu realiziranih odhodkov, ob pogoju, da se občine dogovorijo za skupno izvajanje notranje revizije.

Skupno notranjerevizijsko službo občine ustanovi župan z namenom zagotavljanja notranjerevizijske dejavnosti občine in njenih posrednih proračunskih uporabnikov, kar je prikazano na Sliki 9. V kolikor se župan odloči za tako obliko organiziranosti, mora

poskrbeti za spremembo odloka o ustanovitvi in delovnem področju občine. Vnesti mora določilo o organiziranosti skupne notranjerevizijske službe, iz katerega izhaja, da notranjerevizijska služba občine lahko opravlja notranjerevizijsko dejavnost za posamezne proračunske uporabnike, katerih ustanoviteljica je. Dejavnost notranjega revidiranja se tako izvaja na podlagi sporazuma med občino in njenim proračunskim uporabnikom (Žnidar, 2010, str. 71).

Slika 9: Primer ustanovitve skupne notranjerevizijske službe občine in posrednih uporabnikov proračuna občine



Posredni proračunski uporabniki so zavodi, agencije in skladi, ki jih občine ustanovijo in financirajo na podlagi sklenjene pogodbe o financiranju. Zakonska obveznost za vzpostavitev in delovanje NNJF po 100. členu ZJF velja tudi za posredne uporabnike. Iz tega razloga se je razvila potreba po skupnem zagotavljanju notranjerevizijskih dejavnosti v občini in pri njenih posrednih uporabnikih.

Dodaten argument za ustanovitev skupne notranjerevizijske službe občine je 71. člen ZJF, s katerim mora občina zagotavljati nadzor nad delovanjem posrednih proračunskih uporabnikov. Skladno s 14. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF lahko župan za izvajanje nadzora nad javnimi zavodi in drugimi izvajalci javnih služb uporabi svojo notranjerevizijsko službo. V tem primeru notranjerevizijska služba občine, o ugotovitvah opravljenega revidiranja v javnih zavodih in pri drugih izvajalcih javnih služb, katerih ustanoviteljica je občina, poroča županu.

Skupna notranjerevizijska služba v okviru več občin in njihovih posrednih proračunskih uporabnikov (javni zavodi, skladi, agencije) je kombinacija predhodno opisanih oblik organiziranja skupne notranjerevizijske službe, in sicer z lastnostmi prve in druge oblike povezav. Takšna oblika notranjerevizijske službe je po Pircu (2014, str. 113) zelo težavna za vodenje, saj je za pravilno koordinacijo med občinami in posrednimi proračunskimi uporabniki potreben ogromen napor.

Vzpostavljane skupnih notranjerevizijskih služb je tudi eden izmed pomembnejših ciljev Strategije razvoja NNJF za obdobje 2011–2015. Ta oblika naj bi pripomogla k izboljšanju obstoječega stanja na področju NNJF, kar pomeni, da bi se povečal obseg pokritosti proračunskih uporabnikov z notranjim revidiranjem na racionalen način.

Iz javno objavljenih odlokov o ustanovitvi skupnih notranjerevizijskih služb občin ugotavljam, da je bila do konca leta 2014 ustanovljena skupna občinska uprava občin v Spodnjem Podravju, v katero so vključene Mestna občina Ptuj ter občine Cirkulane, Destrnik, Dornava, Duplek, Gorišnica, Hajdina, Jurišnici, Kidričevo, Majšperk, Markovci, Ormož, Podlehnik, Središče ob Dravi, Starše, Sv. Andraž v Slovenskih goricah, Sveti Tomaž, Trnovska vas, Videm, Zavrč ter Žetale (Ur. l. RS št. 58/2011).

Konec leta 2006 je začela delovati tudi skupna notranjerevizijska služba občin Vrhnika, Logatec, Brezovica, Dobrova-Polhov Gradec in Borovnica, ki pa je v letu 2011 z Odlokom o razveljavitvi Odloka o ustanovitvi skupne notranjerevizijske službe prenehala delovati (Ur. l. RS št. 107/2011).

Skupne notranjerevizijske službe občine oziroma občin in njenih proračunskih uporabnikov, ki so bile ustanovljene do konca leta 2014 so:

- skupna služba notranje revizije Kranj, v katero je vključena Mestna občina Kranj in občine Naklo, Preddvor in Tržič (Odlok o ustanovitvi organa skupne občinske uprave, Ur. l. RS, št. 112/2009);
- skupna notranjerevizijska služba občin Jesenice, Bohinj, Gorje, Kranjska Gora in Žirovnica (Odlok o ustanovitvi skupne notranjerevizijske službe, Ur. l. RS, št. 41/2008);
- skupna notranjerevizijska služba Mestne občine Ljubljana in njenih proračunskih uporabnikov (Odlok o spremembah in dopolnitvah Odloka o organizaciji in delovnem področju Mestne uprave Mestne občine Ljubljana, Ur. l. RS, št. 89/2009);
- medobčinska notranjerevizijska služba občin Sežana, Divača, Hrpelje-Kozina in Komen ter njihovih neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov (Odlok o spremembah in dopolnitvah Odloka o ustanovitvi organov skupne občinske uprave, Ur. l. RS, št. 66/2013).

Skupna notranjerevizijska služba občin združuje prednosti lastne notranjerevizijske službe in zunanega izvajanja notranjega revidiranja. Taka organiziranost je smiselna tako za majhne kot za velike proračunske uporabnike. Za manjše občine zato, ker bo strošek dela praviloma manjši, kot bi bil v primeru ustanovitve lastne notranjerevizijske službe, za velike občine pa bi bila ta oblika izvajanja zanimiva zaradi dodatnega sofinanciranja iz državnega proračuna ter večjega števila notranjih revizorjev, ki se med seboj lahko posvetujejo, izmenjujejo izkušnje in mnenja.

5.3.1 Prednosti in slabosti skupne notranjerevizijske službe

V nadaljevanju naloge so na podlagi proučitve domače in tuje literature ter lastnih spoznanj prikazane prednosti in slabosti, ki jih prinaša skupna notranjerevizijska služba.

Prednosti skupne notranjerevizijske službe:

- Večja učinkovitost dela, h kateri prispevajo prečne notranje revizije, ki se izvajajo pri več proračunskih uporabnikih hkrati in pri katerih je potrebno pripraviti le en načrt izvajanja notranjerevizijskih storitev in program dela notranjerevizijskih storitev, kar pomeni velik prihranek časa, nižje stroške in boljšo kvaliteto storitev (Cukon Mavec et al. 2006, str. 13; Žnidar, 2009; Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, str. 6).
- Večje število notranjih revizorjev: zaradi večjega števila notranjih revizorjev imajo le-ti širša strokovna znanja in izkušnje. Imajo tudi več možnosti za izobraževanje, specializacijo in višjo raven kakovosti dela v primerjavi z lastno notranjerevizijsko službo. Hkrati imajo notranji revizorji večji nadzor nad izvajanjem notranjih revizij, s katerim se zagotavlja večja kakovost dela (Koletnik, 2007; Lipnik, 2012; Žnidar, 2010) Prav tako pa si delo med seboj lahko izmenjujejo, tako da delo ne postane rutinsko.
- Večji obseg notranjega revidiranja: notranje revidiranje je zagotovljeno za večje število proračunskih uporabnikov.
- Večja pripadnost organizaciji: notranji revizorji razvijejo občutek večje pripadnosti organizaciji, v kateri so zaposleni, saj so pripravljeni uspešno in učinkovito opravljati svoje delo, ker je od tega odvisna tudi prihodnost skupne notranjerevizijske službe.
- Boljši dostop do informacij, dokumentov, podatkov in zaposlenih.
- Nižji stroški delovanja skupne službe v primerjavi z lastno službo. Stroški delovanja skupne službe se delijo med več proračunskih uporabnikov, zato so te storitve cenejše od stroškov, ki bi jih imela občina z lastno notranjerevizijsko službo (Koletnik, 2007).
- Lažje zagotavljanje samostojnosti in neodvisnosti v primerjavi z lastno notranjerevizijsko službo (Strategija razvoja NNJF za obdobje 2011–2015).
- Delno financiranje iz državnega proračuna.
- Ugotovitve posameznih revizij se lahko predstavijo tudi proračunskih uporabnikom, katerih poslovanje ni bilo revidirano, kar bo imelo pozitivne učinke pri ostalih proračunskih uporabnikih (Pirc, 2014, str. 113).

Slabosti skupne notranjerevizijske službe:

- Večja zahtevnost pri organizaciji in načrtovanju revizijskega dela. Zaradi velikega števila vključenih proračunskih uporabnikov je delo težje usklajevati, zahtevnejša je priprava dolgoročnih in letnih načrtov notranjih revizij, izdelava revizijske ocene tveganj, izvajanje notranjih revizij ... (Žnidar, 2010; Cukon Mavec et al., 2006).

- Težje prilagajanje dela potrebam revidirancev, saj je treba zagotoviti, da bo notranje revidiranje zagotovljeno pri vseh revidirancih.
- Vzpostavitev skupne notranjerevizijske službe je relativno visok strošek v primerjavi z najemom zunanjega izvajalca, kar odvrča proračunske uporabnike, da ustanovijo skupno notranjerevizijsko službo (Žnidar, 2010, str. 73).
- V primerjavi z lastno notranjerevizijsko službo ni stalne prisotnosti revizorja pri enem uporabniku, zato notranji revizorji slabše poznajo poslovanje, cilje, poslovna tveganja in procese posameznega proračunskega uporabnika (Koletnik, 2007, str. 134).
- Tveganje, da se pojavi nezadovoljstvo ustanoviteljev zaradi delitve oziroma plačila stroškov glede na obseg revizorjevega dela (Žnidar, 2010, str. 73).
- Razmejevanje pristojnosti in odgovornosti med ustanovitelji in vodjo skupne notranjerevizijske službe. Odgovornost in pristojnosti je potrebno opredeliti vnaprej v notranjerevizijskih aktih (Cukon Mavec et al, 2006, str. 14). Odgovornost še vedno ostaja v rokah predstojnikov proračunskih uporabnikov in se ne prenaša na vodjo skupne službe. Naloga vodje pa je, da opozarja na ugotovljene pomanjkljivosti, ki se ugotavljajo med notranjim revidiranjem, predlaga priporočila za izboljšanje in svetuje.

6 RAZISKAVA O UČINKOVITOSTI RAZLIČNIH ORGANIZACIJSKIH OBLIK NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNIH SKUPNOSTIH

Temeljna cilja, ki sem ju želela doseči z raziskavo, sta bila: ugotoviti dejansko stanje na področju organiziranja notranjega revidiranja v lokalnih skupnostih ter ugotoviti, v kolikšni meri držijo razlogi za ustanovitev posamezne organizacijske oblike.

Raziskavo o učinkovitosti različnih organizacijskih oblik notranjega revidiranja v lokalnih skupnostih sem pričela izvajati v začetku oktobra 2015. Anketa je potekala dva meseca, tako da je bila zaključena konec novembra 2015. Vsebinsko se je nanašala na leto 2014. V primeru, da takrat občine niso izvedle notranjega revidiranja, so se njihovi odgovori nanašali na zadnjo izvedeno notranjo revizijo.

Oblikovala sem anonimno spletno anketo, ki je bila sestavljena iz štirih sklopov. Prvi sklop vprašanj je vseboval osem vprašanj, na katera so odgovarjale vse občine. Na drugi sklop vprašanj, od vprašanja 9 do 18, so odgovarjale občine, ki imajo organizirano lastno notranjerevizijsko službo. Na tretji sklop vprašanj, od vprašanja 19 do 26, so odgovarjale občine, ki najemajo zunanje izvajalce za izvajanje notranjega revidiranja. Na zadnji sklop vprašanj, od vprašanja 27 do 36, pa so odgovarjale občine, ki imajo bodisi skupno notranjerevizijsko službo več občin ali skupno notranjerevizijsko službo občine in njenih posrednih uporabnikov.

6.1 Značilnosti vzorca raziskave

Spletna anketa je bila poslana po elektronski pošti 211 slovenskim občinam na njihove uradne elektronske naslove. Ker se je spletna anketa vsebinsko nanašala na leto 2014, je bila iz ankete izvzeta občina Ankaran, ki je s svojim delovanjem začela v letu 2015.

Na anketo je v celoti odgovorilo 99 občin, kar predstavlja 47-% odzivnost. Pri tem naj omenim, da so na prvih 5 vprašanj odgovorile še 4 občine, ki jih v analizo ankete nisem vključila, saj so pri 5. vprašanju, glede časovne izvedbe zadnje notranje revizije odgovorile, da je še niso izvedle in tako posledično na nadaljnja vprašanja niso mogle odgovarjati. V kolikor so odgovori na anketo točni, to pomeni, da te občine ne izvajajo notranjega revidiranja, kot to od njih zahteva ZJF.

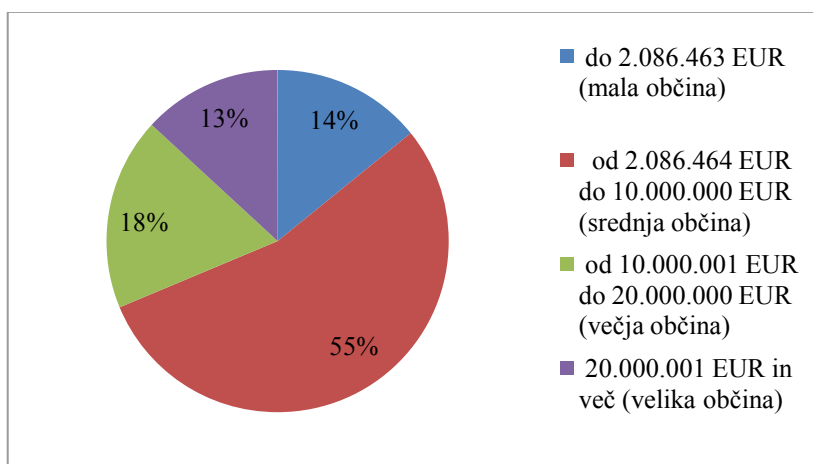
Tabela 2: Vzorec raziskave glede na statistično regijo

Statistična regija	Populacija	Vzorec	Vzorec / Populacija (v odstotkih)
	Število občin po statističnih regijah / Odstotek	Število anketiranih občin/ Odstotek	
Pomurska	27 13 %	10 10 %	37
Podravska	41 19 %	22 22 %	54
Koroška	12 6 %	5 5 %	42
Savinjska	33 16 %	16 16 %	48
Zasavska	3 1 %	3 3 %	100
Spodnjeposavska	4 2 %	4 4 %	100
Osrednjeslovenska	26 12 %	12 12 %	46
Jugovzhodna Slovenija	21 10 %	8 8 %	38
Gorenjska	18 9 %	11 11 %	61
Goriška	13 6 %	4 4 %	31
Obalno-kraška	7 3 %	1 1 %	14
Primorsko-notranjska	6 3 %	3 3 %	50
Skupaj	211 100 %	99 100 %	47

Kot lahko vidimo iz Tabele 2, je glede na statistično regijo v anketi sodelovalo največ občin, ki se nahajajo na območju Podravske in Savinjske regije. Odgovor ni presenetljiv, saj se v teh dveh regijah nahaja največ občin. Pri primerjavi vzorca s populacijo pa lahko vidimo, da so v anketi sodelovale vse občine, ki spadajo v Zasavsko in Spodnjeposavsko regijo. Najmanj občin je sodelovalo z območja Obalno-kraške in Primorsko-notranjske regije. Najnižja stopnja sodelovanja je bila v Obalno-kraški regiji, kjer je v anketi sodelovala samo ena občina.

Glede na velikost proračuna v letu 2014, sem občine razdelila v štiri skupine, in sicer na male občine, srednje občine, večje občine in velike občine. Strukturo sodelujočih občin prikazuje Slika 10, iz katere je razvidno, da največji delež, in sicer kar 55 %, predstavljajo srednje občine, katerih letni proračun znaša od 2.086.464 EUR do 10.000.000 EUR. Sledijo večje občine z 18 %, male občine s 14 % in velike občine s 13 %.

Slika 10: Vzorec sodelujočih občin glede na velikost proračuna v letu 2014

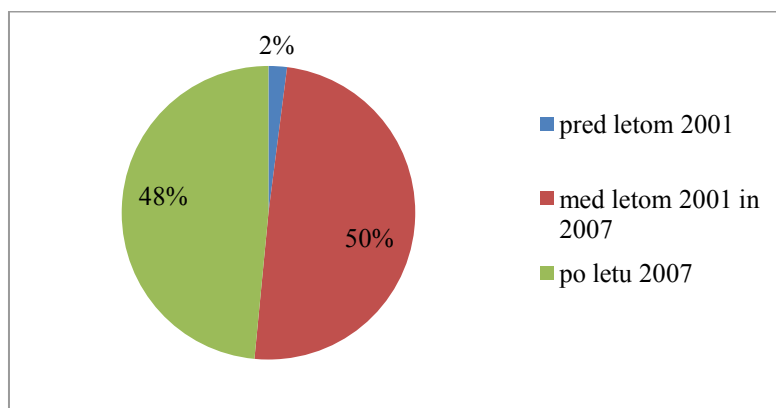


6.2 Rezultati raziskave

V nadaljevanju naloge predstavljam rezultate raziskave.

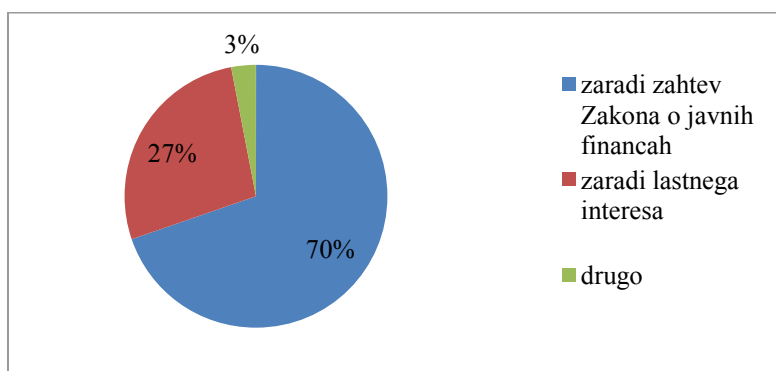
Na vprašanje o pričetku izvajanja notranjega revidiranja, ki je prikazano na Sliki 11, je polovica vseh anketiranih občin odgovorila, da je začela z izvajanjem med letoma 2001 in 2007, 48 % po letu 2007 in samo 2 % pred letom 2001. Majhen odstotek izvajanja notranjega revidiranja pred letom 2001 lahko pripišemo temu, da za to ni bilo zakonske zahteve. Nasprotno pa lahko vidimo, da se je po letu 2001 ta odstotek bistveno povečal, saj so bili proračunski uporabniki skladno z reformo javnih financ primorani ustanoviti notranjerevizijske službe.

Slika 11: Pričetek izvajanja notranjega revidiranja



V povezavi s prejšnjim vprašanjem me je v nadaljevanju zanimalo, zakaj so pričeli z izvajanjem notranjega revidiranja. Rezultati raziskave niso presenetljivi, saj je kar 70 % sodelujočih občin pričelo z izvajanjem notranjega revidiranja zaradi zahtev Zakona o javnih financah in le 30 % zaradi lastnega interesa oziroma drugih razlogov (Slika 12).

Slika 12: Razlog za pričetek izvajanja notranjega revidiranja

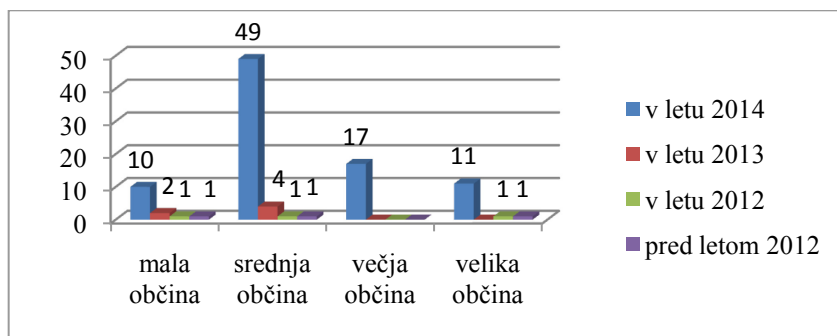


Sledilo je vprašanje o izvedbi zadnje notranje revizije, kjer je od 99 sodelujočih občin 87 občin izvedlo zadnjo notranjo revizijo v letu 2014, 6 občin v letu 2013, 3 občine v letu 2012 in prav tako 3 občine pred letom 2012.

Zaradi boljše preglednosti rezultatov sem občine razdelila glede na velikost proračuna in leto zadnje izvedbe notranjega revidiranja. Iz Slike 13 sledi, da imajo najbolj urejeno izvajanje notranjega revidiranja v večjih občinah, saj je vseh 17 anketiranih večjih občin v letu 2014 zagotovilo notranje revidiranje. Pri velikih občinah sta med 13 bili 2 občini, ki sta zadnje notranje revidiranje zagotovili v letu 2012 oziroma pred letom 2012. Od 55 srednjih občin je bilo 6 občin, ki notranjega revidiranja v letu 2014 niso zagotovile. Med 14 malimi občinami pa je bila le ena, ki je zadnje notranje revidiranje zagotovila pred letom 2012 in ga nato do konca leta 2014 ni izvedla, kar pomeni, da notranjega revidiranja ne izvaja skladno s sprejetimi predpisi.

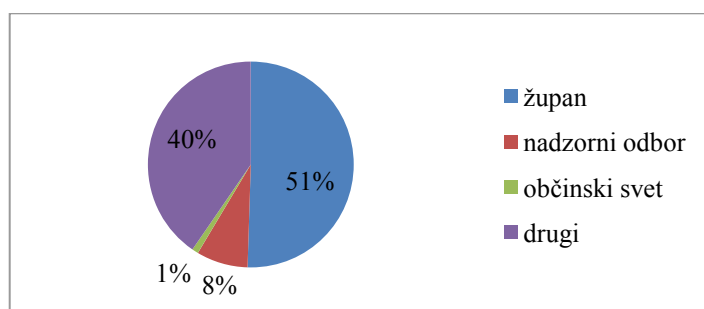
Glede na zakonske obveze o zagotavljanju notranjega revidiranja, ki deli občine na tiste, ki morajo zagotavljati notranje revidiranje enkrat na vsaka tri leta, in tiste, ki morajo letno zagotavljati notranje revidiranje, ugotavljam, da je med vsemi 99 anketiranimi občinami 91 % takih, ki upoštevajo to zahtevo.

Slika 13: Leto izvedbe zadnjega notranjega revidiranja glede na velikost proračuna občine



Odgovor na vprašanje, kateri organ vpliva na določitev področij, ki bodo predmet revidiranja, prikazuje Slika 14. Iz odgovorov je razvidno, da imajo med vsemi organi največ vpliva na določitev področij, ki bodo predmet revidiranja župani, in sicer 51 %. S 40 % sledijo drugi, kamor lahko uvrstim notranje revizorje, ki s pomočjo analize tveganja določijo tveganost na posameznem področju in tako pripomorejo k odločitvi o revidiranih področjih. 8 % anketirancev je izbralo nadzorni odbor. Odgovor je malo presenetljiv, saj je nadzorni odbor najvišji organ nadzora javne porabe v občini in je v fazi načrtovanja notranje revizije lahko pomemben organ, ki opozarja na pomanjkljivosti in nepravilnosti pri poslovanju.

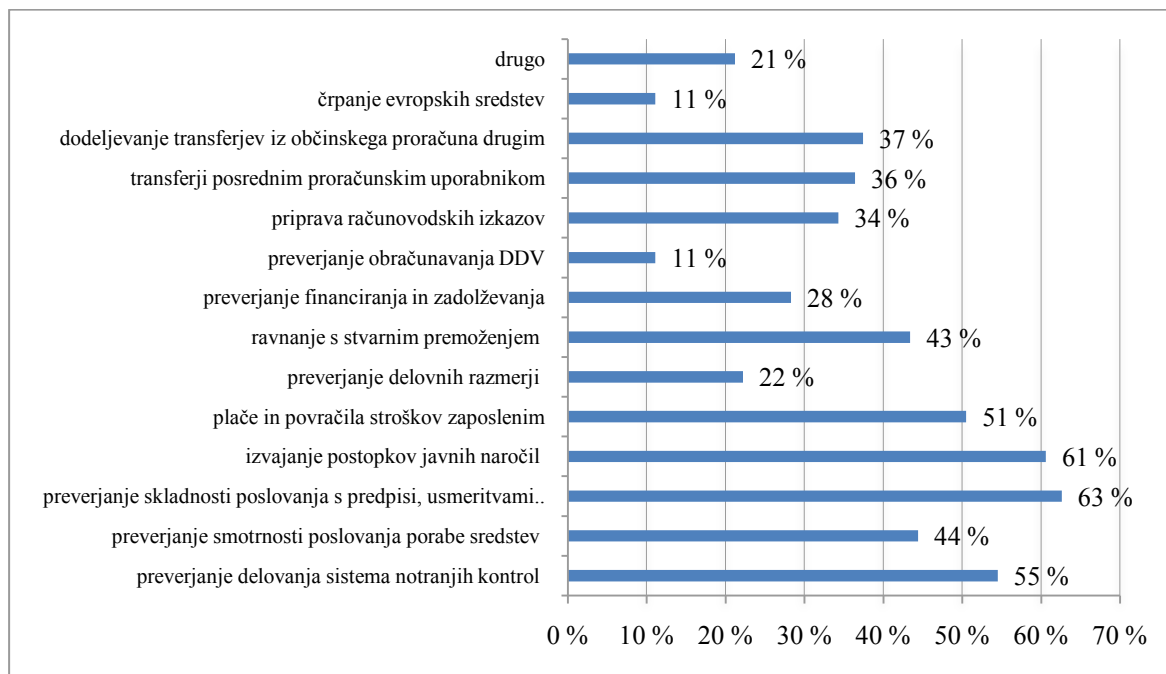
Slika 14: Organ, ki vpliva na določitev področij, ki bodo predmet revidiranja



Na vprašanje o revidiranih področjih, ki so bila zajeta pri zadnjem notranjem revidiranju, so anketiranci imeli na razpolago več možnih odgovorov, ki so prikazani na Sliki 15. Iz rezultatov lahko razberemo, da največ občin preverja skladnost poslovanja s predpisi, usmeritvami, zakoni in drugimi internimi akti, izvajanje postopkov javnih naročil, delovanje sistema notranjih kontrol ter področje plač in povračila stroškov zaposlenim.

Najmanj pa občine izvajajo notranje revizije na področju črpanja evropskih sredstev in preverjanja obračunavanja DDV.

Slika 15: Revidirana področja pri zadnjem notranjem revidiranju



Sledilo je še zadnje vprašanje v prvem sklopu vprašalnika, in sicer o načinu izvajanja notranjega revidiranja v občinah. Iz Tabele 3 je razvidno, da 68 anketiranih občin zagotavlja notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca, 3 občine imajo organizirano lastno notranjerevizijsko službo, 24 občin je vključenih v skupno notranjerevizijsko službo več občin, 4 občine pa imajo organizirano skupno notranjerevizijsko službo občine in njenih posrednih uporabnikov.

Najpogostejši način izvajanja notranjega revidiranja je v vseh občinah, ne glede na velikost proračuna, najem zunanjega izvajalca notranjega revidiranja. Za tak način notranjega revidiranja se je odločilo 50 % malih, 76 % srednjih, 59 % večjih in 70 % velikih občin. Rezultat za velike občine je bil zame presenetljiv, saj sem pričakovala, da bodo imele v večini primerov ustanovljeno lastno notranjerevizijsko službo, oziroma da bodo notranjo revizijo zanje opravljale skupne notranjerevizijske službe občin in njihovih posrednih uporabnikov. Razlog za moje razmišljanje so veliki stroški vzpostavitve in delovanja lastne in skupne notranjerevizijske službe. Ne glede na to pa je iz rezultatov razvidno, da se v skupne notranjerevizijske službe več občin povezujejo predvsem srednje in male občine. V skupno notranjerevizijsko službo občine in njenih posrednih uporabnikov pa se povezujejo večje in velike občine.

Tabela 3: Razvrstitev občin glede na način izvajanja notranjega revidiranja in velikost proračuna

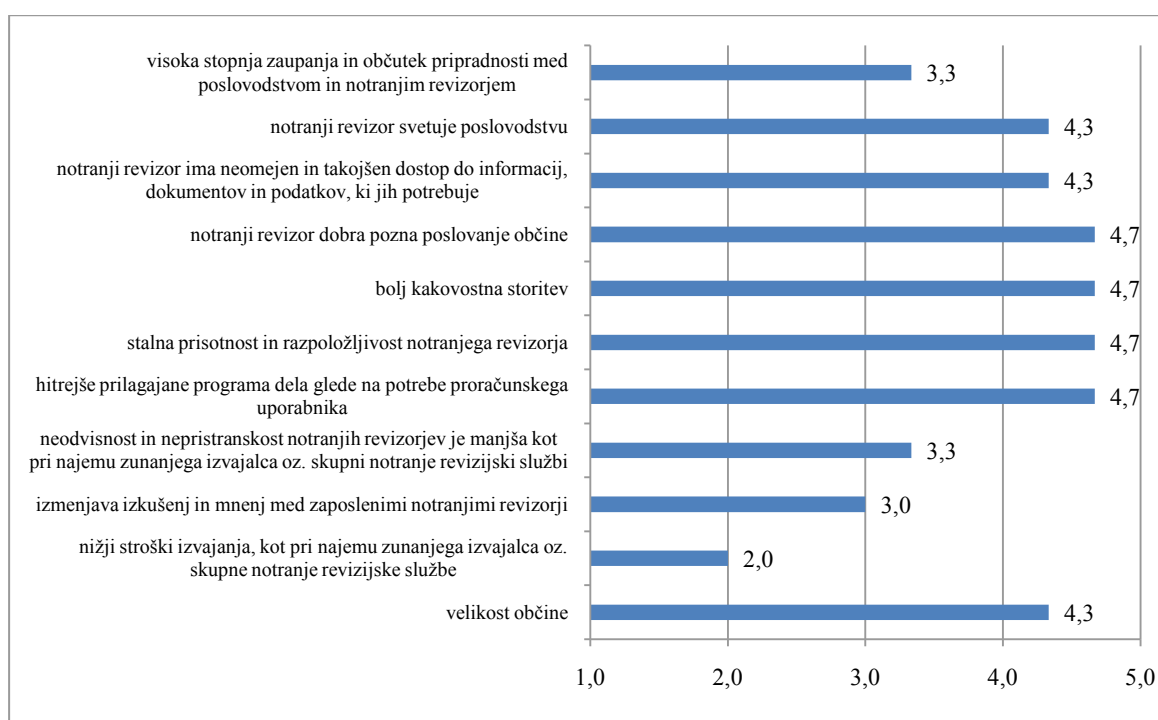
Način izvajanja notranjega revidiranja / Letni proračun občine za leto 2014	Z lastno notranjerevizijsko službo	Z najemom zunanjega izvajalca notranjega revidiranja	S skupno notranjerevizijsko službo več občin	S skupno notranjerevizijsko službo občine in njenih posrednih uporabnikov	Skupaj
	Število / Odstotek	Število / Odstotek	Število / Odstotek	Število / Odstotek	Število / Odstotek
Mala občina (do 2.086.463 EUR)	0 0 %	7 50 %	7 50 %	0 0 %	14 100 %
Srednja občina (od 2.086.464 EUR do 10.000.000 EUR)	0 0 %	42 76 %	13 24 %	0 0 %	55 100 %
Večja občina (od 10.000.001 EUR do 20.000.000 EUR)	1 6 %	10 59 %	4 23 %	2 12 %	17 100 %
Velika občina (20.000.001 EUR in več)	2 15 %	9 70 %	0 0 %	2 15 %	13 100 %
Skupaj	3 3 %	68 69 %	24 24 %	4 4 %	99 100 %

V nadaljevanju vprašalnika so občine odgovarjale na vprašanja na podlagi izbranega odgovora pri vprašanju 8, ki se je nanašalo na obliko zagotavljanja notranjega revidiranja. Pri posamezni obliki so se nekatera vprašanja razlikovala, zato jih bom predstavila posebej, ostala pa bom med seboj primerjala. Pri tem naj omenim, da so občine, ki zagotavljajo notranjerevizijsko dejavnost s skupno notranjerevizijsko službo več občin in s skupno notranjerevizijsko službo občine in njenih posrednih uporabnikov, odgovarjale na ista vprašanja, zato sem jih združila v skupno notranjerevizijsko službo.

Cilj raziskave je bil tudi ugotoviti razloge, zakaj so se občine odločile za izbrano organizacijsko obliko. V ta namen sem v poglavju 5 predstavila prednosti in slabosti posamezne organizacijske oblike. Preveritvi, kako so te prednosti in slabosti zaznane v praksi, so bila namenjena vprašanja 9, 19 in 27 iz anketnega vprašalnika, kjer je bilo mogoče izbirati med različnimi razlogi za uporabo izbrane organizacijske oblike in jim pripisati ustrezne pomene (1 – sploh se ne strinjam, 2 – ne strinjam se, 3 – niti se strinjam, niti se ne strinjam, 4 – strinjam se, 5 – popolnoma se strinjam).

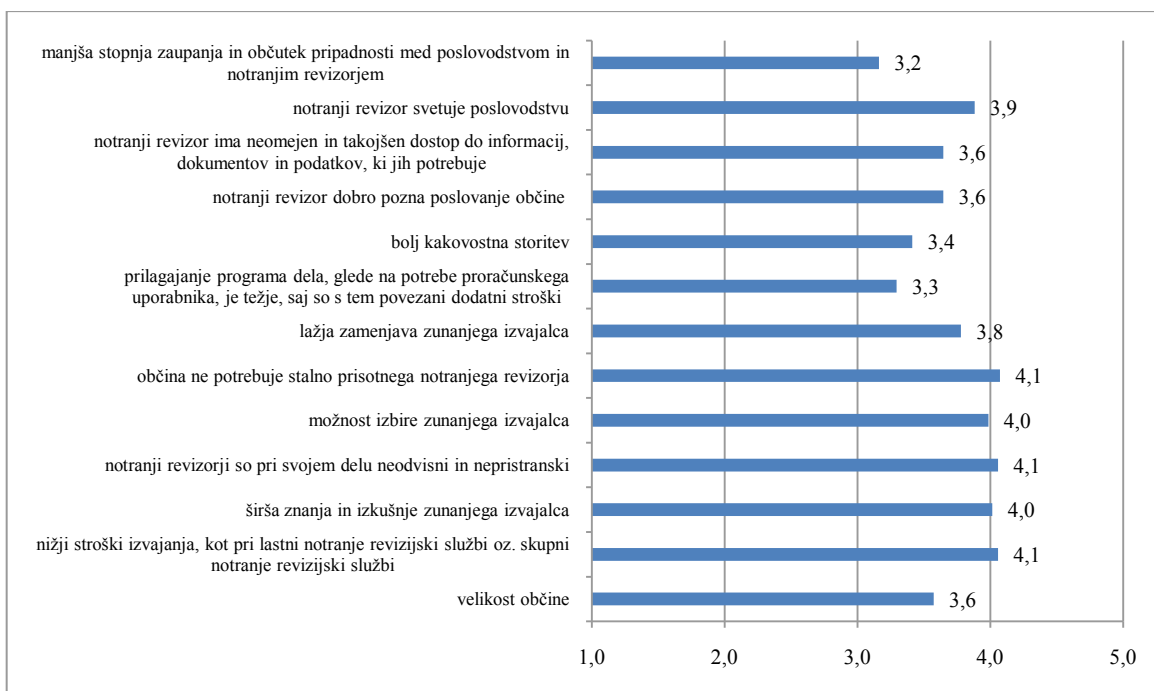
Na vprašanje 9 so odgovarjale tiste občine, ki imajo ustanovljeno lastno notranjerevizijsko službo, torej 3 občine. Graf strinjanja o podanih razlogih je prikazan na Sliki 16. Kot lahko opazimo, anketirane občine v povprečju najbolj soglašajo z naslednjimi razlogi: notranji revizor dobro pozna poslovanje občine, zagotovljena je njegova stalna prisotnost in razpoložljivost, storitev je bolj kakovostna, poleg tega pa notranji revizor lahko hitreje prilagodi program dela glede na potrebe proračunskega uporabnika. Najnižja stopnja vpliva na ustanovitev lastne notranjerevizijske službe je bila pripisana nižjim stroškom izvajanja v primerjavi z najemom zunanjega izvajalca, oziroma skupne notranjerevizijske službe, kar je tudi slabost lastne notranjerevizijske službe.

Slika 16: Razlogi, zakaj so se občine odločile za lastno notranjerevizijsko službo



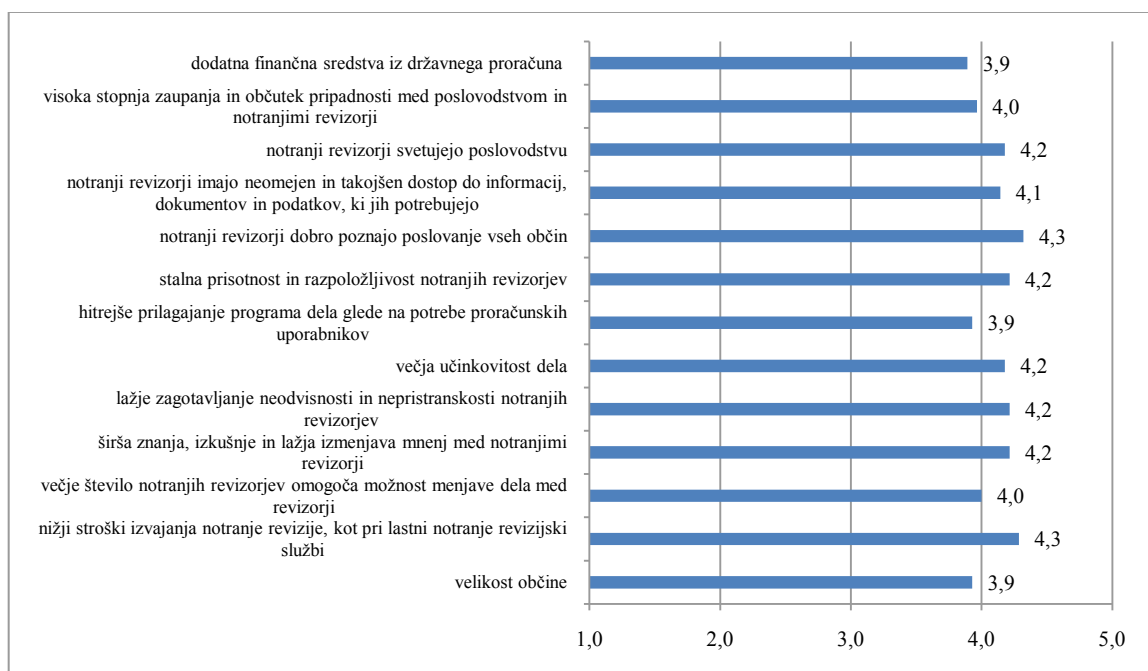
Slika 17 prikazuje odgovor 68-ih občin na 19. vprašanje glede dejstev, ki podpirajo notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca. Občine najpogosteje poudarjajo, da ne potrebujejo stalno prisotnega revizorja, oziroma ne potrebujejo notranjega revizorja za polni delovni čas, da so zunanji notranji revizorji pri svojem delu bolj neodvisni in nepristranski ter da so stroški izvajanj notranje revizije na ta način nižji. Stopnji zaupanja med poslovodstvom in notranjim revizorjem ter občutku pripadnosti ne pripisujejo posebnega pomena.

Slika 17: Razlogi, zakaj so se občine odločile za najem zunanjega izvajalca



Na 27. vprašanje je odgovarjalo 28 občin, ki imajo skupno notranjerevizijsko službo. Odgovori so predstavljeni na Sliki 18, s katere je razvidno, da pri tej organizacijski obliki občine najbolj cenijo to, da notranji revizorji dobro poznajo poslovanje vseh občin ter so stroški izvajanja notranje revizije nižji kot pri lastni notranjerevizijski službi. Sicer pa so pripisane uteži posameznim dejavnikom v tem primeru precej poenotene.

Slika 18: Razlogi, zakaj so se občine odločile za skupno notranjerevizijsko službo



Iz pridobljenih rezultatov analize sklepam, da večina navedenih razlogov, s katerimi so občine bolj ali manj soglašale, potrjuje prednosti in slabosti posamezne organizacijske oblike. Nekoliko sta me presenetila visoko uvrščena dejavnika, ki se nanašata na:

- bolj kakovostno storitev pri lastni notranjerevizijski službi, saj je v primeru take službe običajno kadrovska zasedba slabša, obseg znanj in izkušenj pa manjši;
- dobro poznavanje poslovanja vseh občin pri skupni notranjerevizijski službi, kar naj bi bila teoretična slabost skupne notranjerevizijske službe; pri tem soglašam, da je to lahko tudi pomembna prednost, saj naj bi skupne notranjerevizijske službe zaposlovale večje število notranjih revizorjev, ki imajo kot skupina boljši pregled nad poslovanjem občin in si lahko izmenjujejo izkušnje.

Organizacijska umeščenost notranjerevizijske službe. Občine, ki imajo ustanovljeno lastno notranjerevizijsko službo ali so povezane v skupno notranjerevizijsko službo, so odgovarjale na vprašanje 10 oziroma 28 o organizacijski umeščenosti notranjerevizijske službe, in sicer komu je služba podrejena in odgovorna.

Pri lastni notranjerevizijski službi so vse občine odgovorile, da je ta služba neposredno podrejena in odgovorna županu. Pri skupnih notranjerevizijskih službah je 16 občin, kjer so službe neposredno podrejene in odgovorne županu, 12 občin pa je odgovorilo, da so podrejene in odgovorne drugim.

Kadrovska zasedba. Na vprašanje o številu zaposlenih notranjih revizorjev so odgovarjale občine, ki imajo organizirane lastne notranjerevizijske službe in skupne notranjerevizijske službe. Pri občinah, ki najemajo zunanjega izvajalca, pa sem spraševala po nazivih, ki jih imajo izvajalci notranje revizije.

V lastni notranjerevizijski službi sta dve občini odgovorili, da imata po enega revizorja, ena občina pa je odgovorila, da ima 2–3 notranje revizorje. Na dodatno vprašanje glede ustreznosti števila zaposlenih notranjih revizorjev v lastni notranjerevizijski službi je ena občina odgovorila, da takšno število notranjih revizorjev ustreza, ostali dve občini, med katerima je bila tudi občina, ki zaposluje 2–3 notranje revizorje, pa sta ocenili, da je število notranjih revizorjev neustrezno.

Pri skupni notranjerevizijski službi me je najprej zanimalo, koliko občin je vključenih v skupno notranjerevizijsko službo, kar je razvidno iz Tabele 4. Od 28 prejetih odgovorov je 10 občin odgovorilo, da uporabljajo skupno notranjerevizijsko službo, v katero je vključenih največ 5 občin, v dveh primerih je v tako službo vključenih 6–10 občin, v sedmih primerih 11–15 občin in v devetih primerih več kot 15 občin. V nadaljevanju sem naredila še primerjavo števila notranjih revizorjev glede na število vključenih občin. Pri tem bi izpostavila rezultat pri skupni notranjerevizijski službi, ki vključuje 11–15 občin. 5

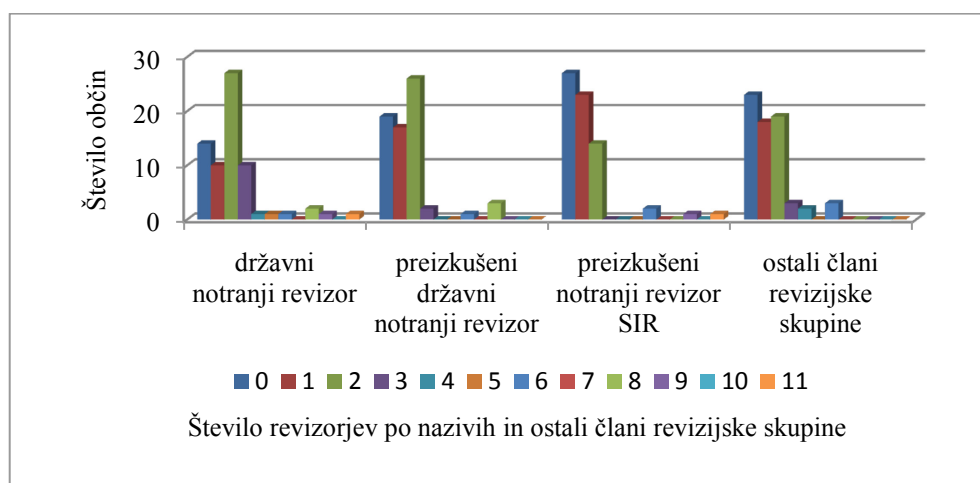
občin, ki po velikosti proračuna spadajo med srednje občine, je odgovorilo, da imajo zaposlene samo 2–3 notranje revizorje. Menim, da je takšno število notranjih revizorjev premajhno, da bi lahko opravljali notranje revidiranje kakovostno in učinkovito.

Tabela 4: Število in odstotek notranjih revizorjev glede na število in odstotek vključenih občin pri skupni notranjerevizijski službi

Število in odstotek notranjih revizorjev / Število in odstotek vključenih občin	1 revizor	2–3 revizorji	Več kot 3 revizorji	Skupaj
1–5 občin	3 30 %	3 30 %	4 40 %	10 100 %
6–10 občin	0 0 %	0 0 %	2 100 %	2 100 %
11–15 občin	0 0 %	5 71 %	2 29 %	7 100 %
Več kot 15 občin	0 0 %	4 44 %	5 56 %	9 100 %
Skupaj	3 11 %	12 43 %	13 46 %	28 100 %

Pri najemu zunanjega izvajalca sem občine spraševala po nazivih, ki jih imajo izvajalci notranjega revidiranja. Kot prikazuje Slika 19, so bili izpostavljeni trije nazivi, in sicer: DNR, PDNR in preizkušeni notranji revizor Slovenskega inštituta za revizijo. Največ občin je odgovorilo, da sta bila pri izvedbi notranjega revidiranja prisotna dva člana, ki sta imela naziv DNR in PDNR, medtem ko so pri nazivu preizkušeni notranji revizor Slovenskega inštituta za revizijo največkrat odgovorili, da tovrstne kvalifikacije izvajalci niso imeli.

Slika 19: Naziv zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja ter število ostalih članov revizijske skupine



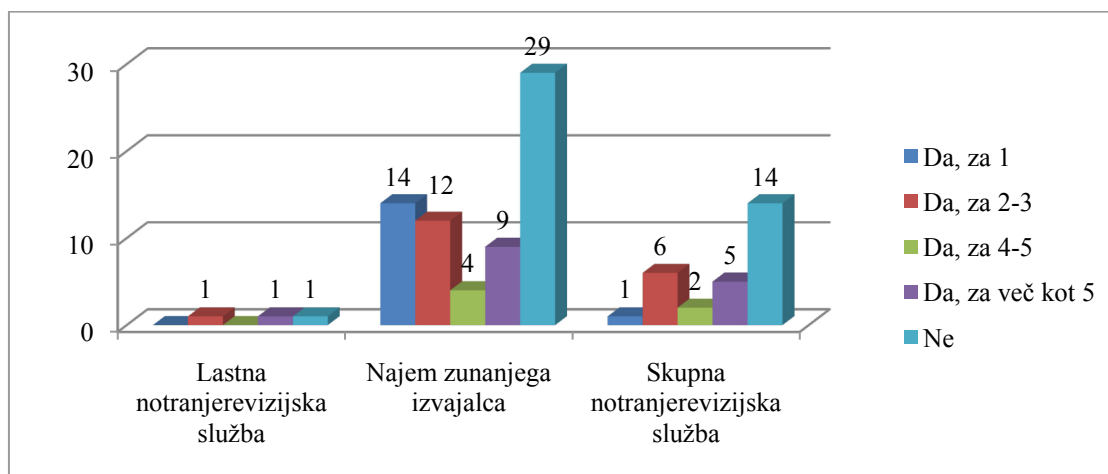
Vključenost posrednih uporabnikov v notranjo revizijo. V anketi sem želela preveriti, ali lastne notranjerevizijske službe, zunanji izvajalci in skupne notranjerevizijske službe izvajajo notranje revidiranje tudi za posredne uporabnike občinskega proračuna. Temu so bila namenjena vprašanja 13, 21 in 31.

Slika 20 prikazuje, da med občinami, ki imajo ustanovljeno lastno notranjerevizijsko službo, ena občina izvaja notranje revidiranje še za 2 ali 3 posredne uporabnike, ena pa za več kot 5 posrednih uporabnikov. Ena od teh občin pa notranjega revidiranja za posredne uporabnike sploh ne izvaja.

Občine, ki najemajo zunanjega izvajalca, so v 29-ih primerih odgovorile, da ne izvajajo notranjega revidiranja za posredne uporabnike. Med ostalimi 39-imi občinami je bilo 14 takih, ki zagotavljajo notranje revidiranje še za 1 posrednega uporabnika, 12 takih, ki zagotavljajo notranje revidiranje za 2 ali 3 posredne uporabnike, ter ostale občine, ki zagotavljajo notranje revidiranje za več kot 4 posredne uporabnike.

Pri skupni notranjerevizijski službi je polovica občin odgovorila, da ta služba ne zagotavlja notranjega revidiranja za posredne uporabnike. Med ostalimi občinami pa je bilo 6 občin, kjer skupna notranjerevizijska služba zagotavlja notranje revidiranje za 2 ali 3 posredne uporabnike, 5 občin z zagotovljenim revidiranjem za več kot 5 posrednih uporabnikov, 2 občini z zagotovljenim revidiranjem za 4–5 posrednih uporabnikov ter 1 občina z zagotovljenim revidiranjem za 1 posrednega uporabnika.

Slika 20: Ali notranjerevizijske službe in zunanji izvajalec izvajajo notranje revidiranje tudi za posredne uporabnike občinskega proračuna?



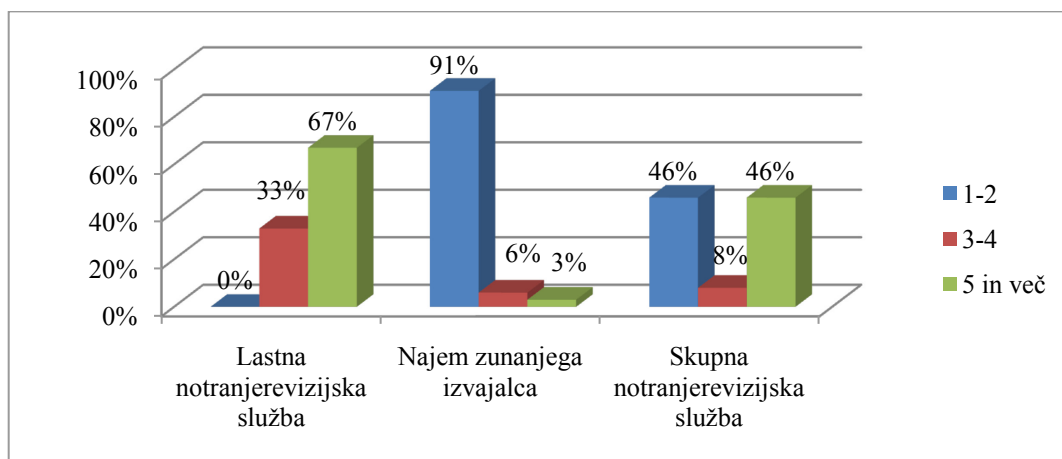
Namen raziskave je bil ugotoviti, katera izmed organizacijskih oblik notranjega revidiranja je najbolj učinkovita. Pri tem so mi bile v pomoč prednosti in slabosti posamezne

organizacijske oblike, ki sem jih predstavila v poglavju 5. Učinkovitost posamezne oblike pa sem dodatno želela preveriti še na podlagi naslednjih elementov:

- števila opravljenih notranjih revizij,
- trajanja postopka notranjega revidiranja,
- odstotka uresničenih priporočil notranjega revizorja,
- stroška delovanja notranjerevizijske službe oziroma najema zunanjega izvajalca.

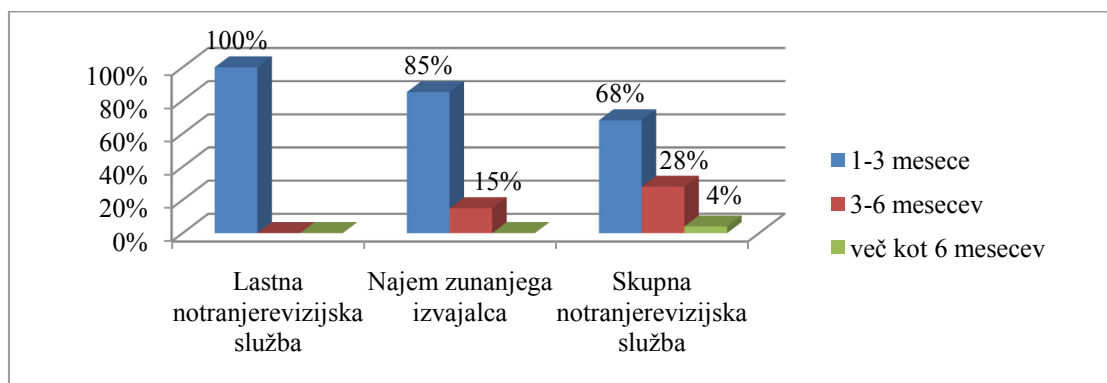
Število opravljenih revizij in trajanje postopka notranjega revidiranja. Slika 21 prikazuje odgovor na vprašanje, koliko notranjih revizij opravijo občine v enem letu. Kot lahko vidimo pri lastni notranjerevizijski službi sta 2 občini (67 %), ki opravita več kot 5 revizij, in 1 občina (33 %), ki opravi 3–4 revizije v enem letu. Občine, ki najemajo zunanjega izvajalca, so v večini odgovorile, da opravijo 1–2 reviziji letno. Pri skupnih notranjerevizijskih službah pa je 46 % občin, ki opravi 1–2 notranji reviziji letno in prav tako 46 % občin, ki opravi 5 in več revizij.

Slika 21: Odstotek opravljenih revizij v enem letu



Nadalje me je zanimalo trajanje postopka notranjega revidiranja od začetka do končnega poročila. Na Sliki 22 so prikazani odstotki trajanja postopka znotraj posamezne organizacijske oblike. Pri vseh organizacijskih oblikah lahko vidimo, da postopek v večini občin traja od enega do treh mesecev. 15 % občin, ki najema zunanjega izvajalca, in 28 % občin, ki ima skupno notranjerevizijsko službo, potrebuje za revizijski postopek od tri do šest mesecev. Le 4 % občin, ki ima ustanovljeno skupno notranjerevizijsko službo, potrebuje več kot 6 mesecev do končnega poročila.

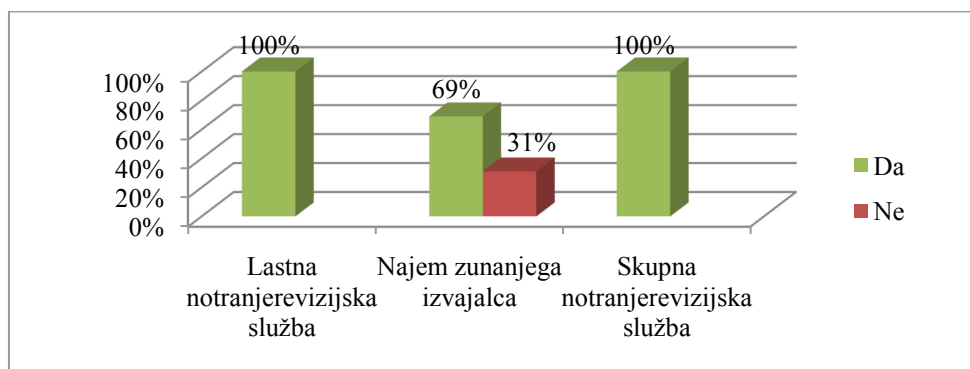
Slika 22: Trajanje postopka notranjega revidiranja



Na podlagi analize podatkov ugotavljam, da občine, ki najemajo zunanjega izvajalca največkrat izvedejo 1–2 notranji reviziji letno, medtem ko je notranja revizija pri lastni notranjerevizijski službi izvedena pogostejše. Razlog za to vidim v stalni prisotnosti notranjega revizorja. Prav tako se več notranjih revizij opravi v skupnih notranjerevizijskih službah, kar lahko povežem z dejstvom, da skupne notranjerevizijske službe izvajajo prečne notranje revizije, ki se izvajajo pri več proračunskih uporabnikih hkrati. Slabšo učinkovitost pri izvajanju notranjega revidiranja, ki se odraža v trajanju revizije, je deloma mogoče zaznati le v primeru zunanjega izvajalca in skupne notranjerevizijske službe.

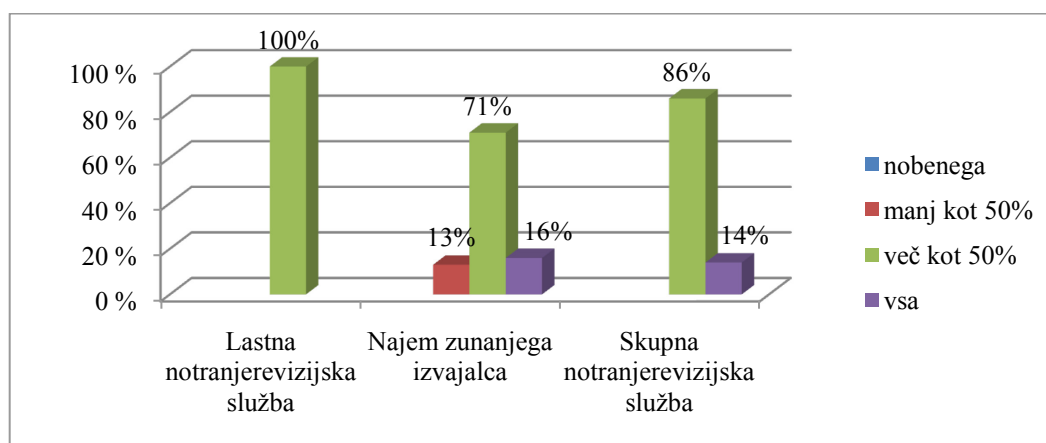
Preverjanje izvajanja priporočil. Po končanem postopku notranjega revidiranja ima notranji revizor nalogo, da spremlja in preverja, ali občina izvaja ukrepe in upošteva njegova priporočila. S Slike 23 je razvidno, da notranji revizor preverja in spremlja izvajanje danih priporočil pri vseh sodelujočih občinah, ki imajo ustanovljeno lastno ali skupno notranjerevizijsko službo. Odstotek spremljanja in preverjanja danih priporočil je v občinah z zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja precej manjši, in sicer 69 %, medtem ko v 31 % občin preverjanja sploh ne izvajajo.

Slika 23: Ali notranji revizor lastne in skupne notranjerevizijske službe ter zunanji izvajalec po končanem postopku notranje revizije spremlja in preverja izvajanje danih priporočil?



Kot lahko vidimo na Sliki 24, večina sodelujočih občin, ne glede na organizacijsko obliko notranjega revidiranja, uresniči več kot 50 % danih priporočil. Iz analize podatkov izhaja še, da je 13 % občin, ki je najelo zunanjega izvajalca, uresničilo manj kot 50 % njegovih priporočil, ter 16 % občin, ki so uresničile vsa priporočila. Prav tako je bilo pri skupni notranjerevizijski službi 14 % občin, ki so uresničile vsa priporočila.

Slika 24: Odstotek uresničenih priporočil notranjega revizorja pri eni notranji reviziji



Odstotek uresničevanja danih priporočil je zadovoljiv, vendar bi lahko bil še višji, s čimer bi se občine izognile tveganju, ki so mu izpostavljene zaradi neupoštevanja priporočil.

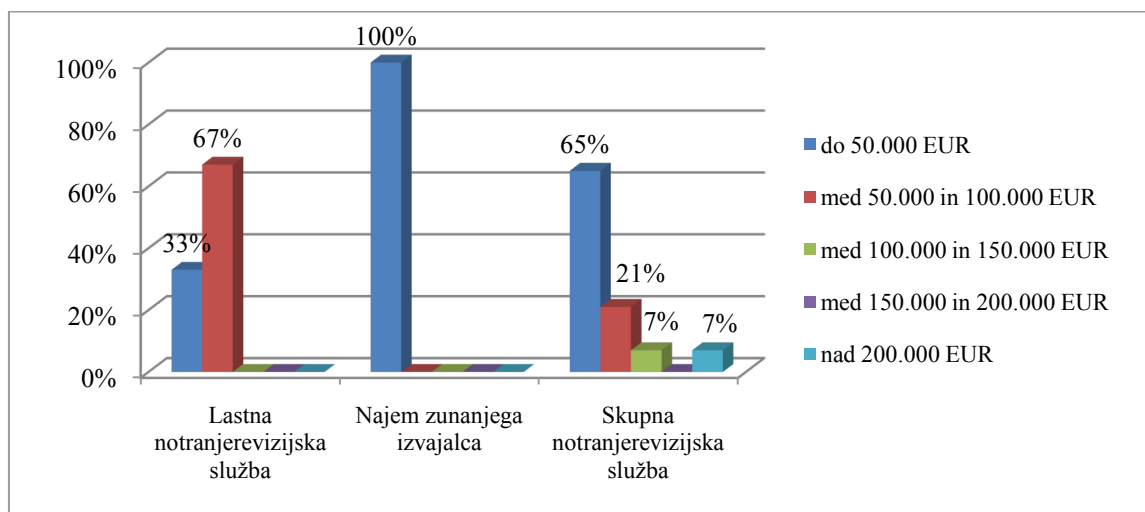
Strošek notranje revizijske dejavnosti. Zadnje vprašanje anketnega vprašalnika se je nanašalo na stroške notranje revizije (Slika 25).

Pri lastni notranjerevizijski službi sta 2 občini odgovorili, da za delovanje notranjerevizijske službe porabita med 50.000 in 100.000 EUR, 1 občina pa je ocenila, da njihov strošek znaša do 50.000 EUR.

Kot lahko vidimo, je bil strošek najema zunanjega izvajalca v vseh prejetih odgovorih 68-ih občin enak, in sicer je le-ta znašal do 50.000 EUR.

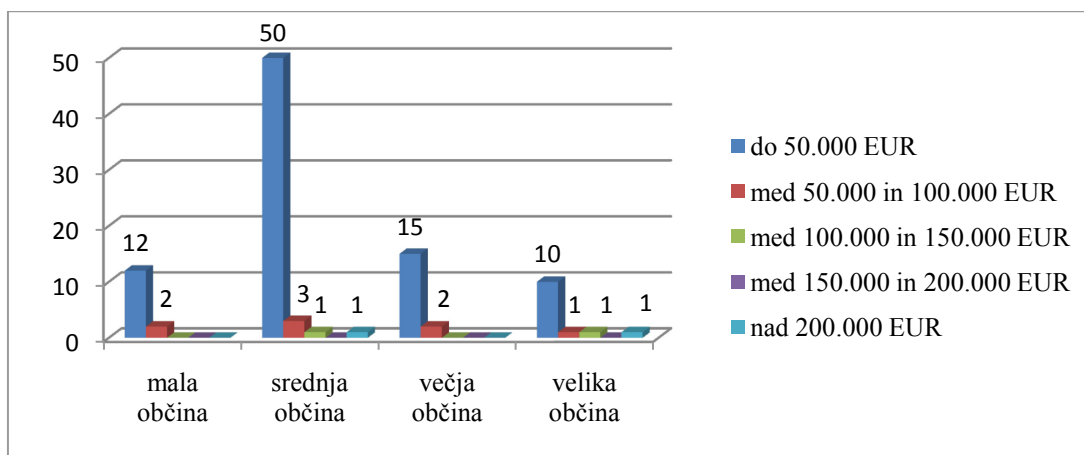
Prav tako sem od 28 občin, ki uporabljajo skupne notranjerevizijske službe, prejela največ odgovorov (65 %), da je njihov letni strošek notranje revizije do 50.000 EUR. Pri 21 % je bil strošek med 50.000 in 100.000 EUR, 7 % jih je navedlo, da je njihov strošek med 100.000 in 150.000 EUR, 7 % občin pa porabi več kot 200.000 EUR za delovanje skupne notranjerevizijske službe.

Slika 25: Letni strošek notranje revizije



V nadaljevanju me je zanimalo, ali je strošek notranje revizije povezan z velikostjo občine, ne glede na izbrano organizacijsko obliko. Slika 26 prikazuje, da temu ni tako, saj tudi večina večjih in velikih občin porabi za izvajanje notranje revizije do 50.000 EUR. Dodatno pa so zaradi boljše preglednosti v Prilogi 2 dodane še 3 slike, kjer so ločeno prikazani stroški notranje revizije glede na velikost občine za posamezno organizacijsko obliko.

Slika 26: Letni strošek notranje revizije glede na velikost občine



Naredila sem še primerjavo stroška delovanja skupne notranjerevizijske službe glede na število občin, vključenih v skupno notranjerevizijsko službo, kar prikazuje Tabela 5. Pet občin, ki so vključene v skupno notranjerevizijsko službo več kot petnajstih občin in ki po velikosti občine spadajo - ena med male, dve med srednje in dve med večje občine, je odgovorilo, da znaša njihov letni strošek notranje revizije do 50.000 EUR. Na drugi strani pa imamo srednjo in veliko občino, ki sta vključeni v skupno notranjerevizijsko službo največ 5 občin in za delovanje notranje revizije porabita nad 200.000 EUR. Na podlagi teh

podatkov ne morem potrditi logične domneve, da je strošek delovanja notranje revizije odvisen od velikosti občine.

Tabela 5: Strošek delovanje skupne notranjerevizijske službe glede na število vključenih občin v skupno notranjerevizijsko službo

Strošek delovanja skupne notranjerevizijske službe / Število občin vključenih v skupno notranjerevizijsko službo	Do 50.000 EUR	Med 50.000 in 100.000 EUR	Med 100.000 in 150.000 EUR	Med 150.000 in 200.000 EUR	Nad 200.000 EUR	Skupaj
1–5 občin	5 50 %	2 20 %	1 10 %	0 0 %	2 20 %	10 100 %
6–10 občin	2 100 %	0 0 %	0 0 %	0 0 %	0 0 %	2 100 %
11–15 občin	6 86 %	0 0 %	1 14 %	0 0 %	0 0 %	7 100 %
Več kot 15 občin	5 56 %	4 44 %	0 0 %	0 0 %	0 0 %	9 100 %
Skupaj	18 65 %	6 21 %	2 7 %	0 0 %	2 7 %	28 100 %

Iz pridobljenih podatkov ugotavljam, da je letni strošek delovanja notranje revizije v večini občin do 50.000 EUR. Glede na to, da občine, ki uporabljajo skupne notranjerevizijske službe lahko uveljavljajo dodatna sredstva iz državnega proračuna v višini 50 % realiziranih odhodkov v preteklem letu, sklepam, da je dejanski strošek notranjega revidiranja še nižji. Ob upoštevanju tega pogoja menim, da se skupna notranjerevizijska služba s stroškovnega vidika lahko približa strošku najema zunanega izvajalca.

6.3 Odgovori na raziskovalna vprašanja in predlogi za izboljšanje

Raziskovalno vprašanje 1: Ali je v notranjerevizijskih službah zaposlenih dovolj revizorjev?

Z anketnim vprašalnikom sem preverila, koliko notranjih revizorjev je zaposlenih v lastni in skupni notranjerevizijski službi. Na podlagi analize podatkov ugotavljam, da ima večina občin z lastno notranjerevizijsko službo zaposlenega le enega notranjega revizorja, kar pa je sodeč po odgovorih občin, premalo. Pri skupni notranjerevizijski službi pa je največ občin odgovorilo, da imajo zaposlene več kot 3 notranje revizorje.

Ministrstvo za finance ocenjuje, da notranjerevizijske službe ne morejo delovati v skladu s standardi, če zaposlujejo manj kot dva notranja revizorja. Nekateri celo menijo, da bi za

učinkovito izvedbo bilo potrebno zaposliti najmanj šest notranjih revizorjev (Gostiša, 2005, str. 8).

Razlog za kadrovsko podhranjenost notranjerevizijskih služb lahko pripišemo tudi manjšemu številu vpisanih kandidatov, ki se izobražujejo za pridobitev naziva DNR in PDNR.

Na podlagi teh dejstev in analize podatkov ugotavljam, da je slaba kadrovska zasedba pri lastni notranjerevizijski službi in deloma tudi pri skupni notranjerevizijski službi, predvsem pri tistih občinah, ki so povezane v skupno notranjerevizijsko službo, v katero je vključenih več kot 11 občin.

Raziskovalno vprašanje 2: Ali imajo majhne občine zagotovljeno notranje revidiranje z najemom zunanjih izvajalcev in ali imajo večje občine organizirano lastno notranjerevizijsko službo?

Z anketnim vprašalnikom sem preverila, če občine upoštevajo zakonsko zahtevo o zagotavljanju notranjega revidiranja ter na kakšen način jo izvajajo. Na podlagi pridobljenih podatkov je 91 % občin zadostilo zahtevi o zagotavljanju notranjega revidiranja. Analiza je pokazala, da imajo najbolj urejeno izvajanje notranjega revidiranja v večjih občinah, katerih letni proračun znaša od 10.000.000 EUR do 20.000.000 EUR. Najslabše pa je bilo izvajanje notranjega revidiranja v srednjih občinah, katerih letni proračun znaša od 2.086.464 EUR do 10.000.000 EUR. Med malimi občinami, katerih letni proračun znaša manj kot 2.086.463 EUR in ki so dolžne zagotavljati notranje revidiranje enkrat na vsaka tri leta, je bila samo ena občina, ki ni zadostila tej zahtevi.

Najpogostejši način organiziranja notranjega revidiranja je, ne glede na velikost proračuna, najem zunanjega izvajalca, saj je bilo med vsemi 99-imi sodelujočimi občinami kar 69 % takih. Za najem zunanjega izvajalca se je odločilo 50 % malih, 76 % srednjih, 59 % večjih in kar 70 % velikih občin. Lastna notranjerevizijska služba je organizirana samo v 1 večji občini in 2 velikih občinah.

Rezultati raziskave so pokazali, da 50 % majhnih občin zagotavlja notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca, ostalih 50 % pa se povezuje v skupne notranjerevizijske službe več občin. Presenetila me je ugotovitev, da večina velikih občin nima ustanovljenih lastnih notranjerevizijskih služb, ampak da najemajo zunanje izvajalce. Menim, da je razlog za takšen rezultat predvsem v nižjih stroških izvajanja v primerjavi z lastno notranjerevizijsko službo.

Raziskovalno vprašanje 3: Katera izmed oblik predstavlja najbolj učinkovito obliko zagotavljanja notranjega revidiranja v občinah?

V poglavju 5 sem predstavila možne oblike organiziranja notranjega revidiranja in na podlagi proučitve domače in tuje literature analizirala prednosti in slabosti posameznih oblik. Hkrati sem z anketo preverila, kako so te prednosti in slabosti zaznane v praksi.

Ugotovila sem, da so prednosti lastne notranjerevizijske službe praviloma tudi prednosti skupne notranjerevizijske službe, na primer dobro poznavanje poslovanja občin, stalna prisotnost in razpoložljivost notranjih revizorjev, večji občutek pripadnosti, boljši dostop do informacij, dokumentov, podatkov in zaposlenih. Določene prednosti zunanjega izvajalca, na primer širša znanja in izkušnje, večja neodvisnost in nepristranskost notranjih revizorjev ter nižji stroški zagotavljanja notranjega revidiranja, so tudi prednosti skupne notranjerevizijske službe. Dodatni prednosti, ki ju lahko pripišemo skupni notranjerevizijski službi v primerjavi z ostalima organizacijskima oblikama, sta večja učinkovitost dela zaradi prečnih revizij, ki se izvajajo v več proračunskih uporabnikih hkrati, ter dodatna finančna sredstva iz državnega proračuna, namenjena občinam, ki skupno izvajajo notranjerevizijsko dejavnost.

Na podlagi teh dejstev ugotavljam, da je skupna notranjerevizijska služba najbolj učinkovita oblika zagotavljanja notranjega revidiranja, saj vključuje tako prednosti lastne kot tudi prednosti najema zunanjega izvajalca in je z vidika smotrne porabe proračunskih sredstev primernejša kot lastna notranjerevizijska služba.

Raziskovalno vprašanje 4: Ali namenjajo občine za izvajanje notranjega revidiranja dovolj finančnih sredstev?

Za pridobitev odgovora na raziskovalno vprašanje sem občine spraševala o letnem strošku delovanja lastne in skupne notranjerevizijske službe ter strošku najema zunanjega izvajalca.

Po podatkih izvedene raziskave ugotavljam, da se letni strošek lastne notranjerevizijske službe giblje med 50.000 in 100.000 EUR. Vse sodelujoče občine, ki najemajo zunanjega izvajalca, namenjajo za izvajanje storitev notranjega revidiranja do 50.000 EUR. Prav tako pa se letni strošek delovanja občin, ki so povezane v skupne notranjerevizijske službe, v večini primerov giblje do 50.000 EUR.

Na podlagi teh rezultatov ocenjujem, da občine za kakovostno izvajanje notranjega revidiranja namenjajo premalo sredstev, saj za večino občin to predstavlja letni strošek do 50.000 EUR. Hkrati menim, da se občine še vedno ne popolnoma zavedajo pomena notranjega revidiranja, saj ga želijo izvesti s čim nižjimi stroški. Pri tem se pojavlja vprašanje, ali lahko notranji revizorji s temi sredstvi kakovostno opravijo notranje revidiranje ter kakšne sposobnosti morajo imeti za to. Za notranje revizorje veljajo stroge splošne, strokovne in osebnostne zahteve. Biti morajo strokovno usposobljeni, kar pomeni,

da morajo poznati zakonodajo, razumeti in obvladovati revizijske in računovodske standarde in načela ter druga pravila (Kodeks notranjerevizijskih načel, 3. člen). Imeti morajo znanje in veščine, ki jih morajo nenehno strokovno izpopolnjevati. So hkrati raziskovalci, poročevalci in analitiki. Vse bolj pa se poudarja tudi njihova svetovalna vloga. Glede na vse sposobnosti, ki jih potrebujejo pri svojem delu, bi morali biti tudi ustrezno nagrajeni, saj je uspešnost notranjega revidiranja v veliki meri odvisna od usposobljenosti in motiviranosti notranjih revizorjev.

V nadaljevanju podajam nekaj predlogov za izboljšanje:

- V prihodnje bi bilo potrebno aktivno spodbujati k izobraževanju na notranjerevizijskem področju z namenom zagotavljanja zadostnega števila notranjih revizorjev, da bodo le ti nemoteno in učinkovito delovali na svojih področjih. Hkrati pa bi bilo treba ohranjati in poglobljati strokovno usposobljenost in znanje notranjih revizorjev, ki že delujejo v občinah.
- Po podatkih ankete vse občine še vedno ne zagotavljajo notranjega revidiranja, zato bi bilo potrebno predstojnike ozaveščati in izobraževati o pomembnosti in nujnosti vzpostavitve uspešnega in učinkovitega sistema NNJF. S širjenjem znanja s področja NNJF bi se predstojniki bolje zavedali, kako obvladovati tveganja, ki jim je občina izpostavljena. Hkrati bi bilo potrebno okrepiti nadzor nad neizvajanjem notranjega revidiranja, saj to po ZJF predstavlja tudi lažjo kršitev, ki odgovorno osebo proračunskega uporabnika kaznuje z denarno kaznijo (ZJF, 108. člen).
- Potrebno bi bilo ozaveščati občine o prednostih, ki jih prinaša skupno izvajanje notranjega revidiranja.

SKLEP

Za zagotavljanje pravilnosti poslovanja občin je potrebno zagotavljati ustrezen nadzor nad porabo proračunskih sredstev. Z vzpostavitvijo ustreznega sistema NNJF, ki obsega finančno poslovanje, notranjo kontrolo in notranje revidiranje, lahko ugotovimo, ali so bila proračunska sredstva porabljena na gospodaren in učinkovit način.

V magistrskem delu sem raziskovala različne organizacijske oblike notranjega revidiranja, ki proračunskemu uporabniku dajejo zagotovilo, da se napake odkrivajo in odpravljajo v smeri doseganja ciljev in obvladovanju tveganj ter, da se tako izvaja učinkovit nadzor nad poslovanjem. Občine lahko organizirajo notranje revidiranje v obliki lastne notranjerevizijske službe, najema zunanega izvajalca ali pa se povežejo v skupno notranjerevizijsko službo več občin oziroma skupno notranjerevizijsko službo občine in njenih posrednih uporabnikov. V vseh oblikah pa morajo notranje revidiranje izvajati revizorji, ki so pridobili ustrezen naziv in delujejo v skladu z zakonodajo, s kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev ter s standardi notranjega revidiranja. Za kakovostno

delo notranjerevizijske službe in notranjih revizorjev je pomembno, da so pri svojem delu neodvisni, kar pomeni, da mora biti notranje revidiranje neodvisno od dejavnosti, ki jo revidirajo.

Po preučitvi strokovne literature, analiziranju prednosti in slabosti posameznih organizacijskih oblik ter na podlagi analiziranih elementov ocenjujem, da je skupna notranjerevizijska služba najbolj učinkovita oblika notranjega revidiranja. Takšna oblika organiziranja notranjega revidiranja združuje tako prednosti lastne notranjerevizijske službe, kot so na primer dobro poznavanje poslovanja občin, stalna prisotnost in razpoložljivost notranjih revizorjev, večji občutek pripadnosti, boljši dostop do potrebnih informacij in dokumentov, kot tudi prednosti najema zunanjega izvajalca, kot so na primer širša znanja in izkušnje ter večja neodvisnost in nepristranskost notranjih revizorjev. Skupna notranjerevizijska služba prinaša večjo učinkovitost dela tudi zaradi prečnih revizij, ki se izvajajo pri več proračunskih uporabnikih hkrati. Tudi z vidika stroškov je skupna notranjerevizijska služba primernejša kot lastna. Ob upoštevanju finančne dotacije iz proračuna države pa je lahko primerljiva s stroški najema zunanjega izvajalca.

Vzpostavljanje skupnih notranjerevizijskih služb je tudi eden izmed pomembnejših ciljev Strategije razvoja NNJF za obdobje 2011–2015, s katerim želijo povečati obseg pokritosti notranjega revidiranja na bolj racionalen način. Po podatkih ankete nekatere občine že uporabljajo skupne notranjerevizijske službe, vendar bi lahko bil ta odstotek še višji. K temu bi lahko pripomogel UNP, ki bi spodbujal in predstavljal prednosti skupnega izvajanja notranjerevizijske dejavnosti. Za hitrejše uveljavljanje notranjega revidiranja po občinah pa bi bilo treba vodstva občin informirati in ozaveščati o pomembnosti in nujnosti vzpostavitve NNJF ter okrepiti nadzor nad neizvajanjem notranjega revidiranja.

LITERATURA IN VIRI

1. Antauer, I. (2002). *Javna uprava*. Ljubljana: Višja strokovna šola, Gea College.
2. Bajcar, A. (b.l.). Delavnica notranje kontrole in upravljanje s tveganji. Izobraževalni program.
3. Barr, R. H., & Chang, S. Y. (1993). Outsourcing internal audits: A boon or bane. *Managerial Auditing Journal*, 8(1), 14–17.
4. Cukon Mavec, N., Toman Pfajfar, T., Korpič Horvat, E., & Milatovič, J. (2006). *Notranje revidiranje v javnem sektorju: popoln vodič z vzorci vseh potrebnih dokumentov za vzpostavitev in delovanje notranjega revidiranja v proračunskih uporabnikih*. Ljubljana: Creativ plus.
5. Cvikl, M. M., & Korpič Horvat, E. (2007). *Proračunsko pravo: priprava, izvrševanje in nadzor proračunov*. Ljubljana: GV Založba.
6. Debeljak, I. (2001). Zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev. *Revizor*, XII(5/6), 7–18.
7. De Koning, R. (2007). *PIFC: Public Internal Financial Control. Javna interna financijska kontrola. Inicijativa Evropske komisije za izgradnjo novih struktura javne interne kontrole u zemljama kandidatima i trećim zemljama*. Belgium: Sint Katharina Lombeek.
8. Del Vecchio, S. C., & Clinton, B. D. (2003). Cosourcing and other alternatives in acquiring internal auditing services. *Internal Auditing*, 18(3), 33–39.
9. Djurić, D. V., & Bojnec, Š. (2010). *Financiranje obveznih nalog občine*. Koper: Univerza na Primorskem, Fakulteta za management.
10. *Europa - Evropska komisija*. (b.l.). Najdeno 15. februarja 2015 na spletnem naslovu http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/european-commission/index_sl.htm
11. *Europa - Računsko sodišče*. (b.l.). Najdeno 15. februarja 2015 na spletnem naslovu http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-auditors/index_sl.htm
12. Gostiša, M. (2005, 23. junij). Skupne notranjerevizijske službe lokalne samouprave. *Gradivo za srečanje*. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna.
13. Grafenauer, B. (2000). *Lokalna samouprava na Slovenskem: teritorialno-organizacijske strukture*. Maribor: Pravna fakulteta.
14. *Internal control systems in candidate countries*. (2004). Najdeno 24. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6882,internal-control-systems-in-candidate-countries-volume-.pdf?0>
15. Istenič, A. (2012). Notranje revidiranje. *Gradivo za srečanje s študenti predmeta Revizija*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Kodeks notranjerevizijskih načel. *Uradni list RS* št. 40/2011.
17. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
18. Lah, M. (2003a). Notranji nadzor javnih financ v občini. *Lex localis*, 1(3), 94.
19. Lah, M. (2003b). Pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe v občini. *Lex localis*, 1(4), 81–92.

20. Lah, M. (2006). Smernice za delo notranjega revizorja v občini. *Revizor*, XVII(6/7), 7–24.
21. Lesjak, M. (2002). Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjerevizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. *Revizor*, XIII(4/5), 7–21.
22. Lesjak, M. (2010). Upravljanje tveganj v proračunskih uporabnikih. *Revizor*, XXI(1), 18–42.
23. Lipnik, D. (2012). Notranji nadzor javnih financ pri proračunskih uporabnikih v RS. Koncepti in praktična uporaba. *Gradivo za srečanje s študenti predmeta Računovodstvo javnega sektorja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Ministrstvo za finance RS, Vlada RS. (2002). *Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS*. Najdeno 27. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske_podlage/predpisi_slo/politika_NNJF.pdf
25. *Notranjerevizijska služba*. Najdeno 6. junija 2015 na spletnem naslovu <http://www.zdruzenjeobcin.si/notranjerevizijska-sluzba/>
26. *Občine skozi čas*. Najdeno 31. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.rtv slo.si/strani/obcine-skozi-cas/4946>
27. Odar, M. (2013). Revidiranje ter posebna in izredna revizija. *IKS*, XL(7), 39–42.
28. Odlok o razveljavitvi Odloka o ustanovitvi skupne notranjerevizijske službe. *Uradni list RS* št. 107/2011.
29. Odlok o spremembah in dopolnitvah Odloka o organizaciji in delovnem področju Mestne uprave Mestne občine Ljubljana. *Uradni list RS* št. 89/2009.
30. Odlok o spremembah in dopolnitvah Odloka o ustanovitvi organov skupne občine uprave. *Uradni list RS* št. 66/2013.
31. Odlok o ustanovitvi organa skupne občinske uprave občin v Spodnjem Podravju. *Uradni list RS* št. 58/2011.
32. Odlok o ustanovitvi organa skupne občinske uprave »Skupna služba notranje revizije Kranj«. *Uradni list RS* št. 112/2009.
33. Odlok o ustanovitvi skupne notranjerevizijske službe občin Jesenice, Bohinj, Gorje, Kranjska Gora in Žirovnica. *Uradni list RS* št. 41/2008.
34. O'Regan, D. (2002). *Strategies for Small Audit Shops*. The institute of Internal Auditors: Altamonte Springs.
35. Pirc, U. (2014). Vzpostavitev skupne notranje revizijske službe, kot smotne oblike zagotavljanja notranje revizijske dejavnosti v mestni občini X. *Zbornik 11. Festivala raziskovanja ekonomije in managementa* (str. 109–120). Koper: Fakulteta za management.
36. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor. *Uradni list RS* št. 83/2007.

37. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. *Uradni list RS* št. 72/2002.
38. *Revizija občin*. Najdeno 6. junija 2015 na spletnem naslovu <https://skupnostobcin.si/revizija-obcin/>
39. Ribič, M. (2003). Notranje revidiranje v lokalni skupnosti in standardi notranjega revidiranja. *Lex localis*, 1(1), 94–95.
40. Setnikar, C. S., Klun, M., & Aristovnik, A. (2009). *Ekonomika javnega sektorja s proračunskim financiranjem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
41. Slovenski inštitut za revizijo. (2013). *Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju*. Najdeno 28. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/notranji-revizorji/nr-ssr-2013.pdf>
42. Sodelovanje nadzornega odbora z drugimi organi. (b.l.) V *Lex Localis*. Najdeno 7. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.lex-localis.info/TabView/VsebinaTabs.aspx?SectionID=a79aff9b-5e43-48ac-a23f-8c4cbd141761#Nadzorni_odbor
43. Statutarna ureditev občine. (b.l.) V *Lex Localis*. Najdeno 7. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.lex-localis.info/TabView/VsebinaTabs.aspx?SectionID=a79aff9b-5e43-48ac-a23f-8c4cbd141761#Nadzorni_odbor
44. Šmidovnik, J. (1995). *Lokalna samouprava*. Ljubljana: Cankarjeva založba.
45. Štefe, E. (2010). Nadzor računskega sodišča RS nad porabo javnih sredstev v občinah. *Revizor*, XXI(1), 7–17.
46. Štefe, E., & Korpič Horvat, E. (2014). Prednosti in slabosti skupne notranjerevizijske službe. *Zbornik prispevkov. III. doktorska znanstvenoraziskovalna mednarodna konferenca: posvečena v čast Petri Zagoričnik Marinič, magistrici prava* (str. 11–21). Nova Gorica: Evropska pravna fakulteta.
47. The Internal Control Standards Committee. (2001). *Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government*. An introduction to internal control for managers in governmental organizations. International Organization of Supreme Audit Institutions.
48. Tičar, B. (2006). *Predpisi o plačah direktorjev, ravnateljev in tajnikov v javnem sektorju s pojasnili*. Maribor: Davčni inštitut.
49. Tičar, B., & Rakar, I. (2011). *Pravo javnega sektorja*. Maribor: Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila.
50. Trpin, G. (1995). Rast uprave-pataloški pojav ali objektivna nujnost. *Javna uprava*, 31(3), 115.
51. Turk, I. (1994). *Notranje revidiranje poslovanja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
52. Tušek, B., & Žager, L. (2004). Vloga notranjega revizorja pri ocenjevanju tveganj in ravnanju z njimi. *Revizor*, XV(2), 7–22.
53. *Urad RS za nadzor proračuna*. Najdeno 7. marca 2015 na spletnem naslovu <http://www.unp.gov.si/si/>

54. Urad RS za nadzor proračuna. (2004). *Usmeritve za notranje kontrole*. Najdeno 27. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske_podlage/predpisi_slo/usmeritve_notr_kontr.pdf
55. Urad RS za nadzor proračuna. (2005). *Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008*. Najdeno 4. aprila 2015 na spletnem naslovu <https://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CB4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.uni-lj.si%2Fmma%2FStrategija%2520razvoja%2520notranjega%2520nadzora%2520javnih%2520financ%2520v%2520RS%2520za%2520obdobje%2520od%25202005-2008%2520%2F2013071013254728%2F&ei=nTE1VaGxDouksgGQ-oL4Bg&usg=AFQjCNGhp7Su08UnnLuhvveiWuehxtcEtA&sig2=1fEoQ9Sdh4MmddVwWbMSRA&bvm=bv.91071109,d.bGQ>
56. Urad RS za nadzor proračuna. (2011, 10. februar). *Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje 2011–2015*. Najdeno 27. februarja 2016 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/si/delovna_podrocja/notranji_nadzor_javnih_financ
57. Urad RS za nadzor proračuna. (2011, 5. avgust). *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2010*. Najdeno 4. aprila 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/Porocilo_o_NNJJF/Porocilo_2010/LP2010.pdf
58. Urad RS za nadzor proračuna. (2012). *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2011*. Najdeno 4. aprila 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/Porocilo_o_NNJJF/Porocilo_2011/LP2011K.pdf
59. Urad RS za nadzor proračuna. (2013). *Usmeritve za državno notranje revidiranje*. Najdeno 27. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske_podlage/Usmeritve/USMERITVE_ZA_DNR_FINALNA_VERZIJA_OBJAVLJENA.pdf
60. Urad RS za nadzor proračuna. (2013, 10. julij). *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2012*. Najdeno 4. aprila 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/Porocilo_o_NNJJF/Porocilo_2012/POROCILO_NNJJF_2012.pdf
61. Urad RS za nadzor proračuna. (2014, 20. avgust). *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2013*. Najdeno 4. aprila 2015 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/Porocilo_o_NNJJF/Porocilo_2013/LPNNJJF2013_280814prah__2_.pdf

62. Uredba o izvajanju postopkov pri porabi sredstev evropske kohezijske politike v Republiki Sloveniji v programskem obdobju 2007-2013. *Uradni list RS* št. 17/2009, 40/2009, 3/2010, 31/2010, 79/2010, 4/2013, 89/2014.
63. Uredba o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih. *Uradni list RS* št. 58/2003, 81/2003, 109/2003, 43/2004 (58/2004 popr.), 138/2004, 35/2005, 60/2005, 72/2005, 112/2005, 49/2006, 140/2006, 9/2007, 33/2008, 66/2008, 88/2008, 8/2009, 63/2009, 73/2009, 11/2010, 42/2010, 82/2010, 17/2011, 14/2012, 17/2012, 23/2012, 98/2012, 16/2013, 18/2013, 36/2013, 51/2013, 59/2013, 14/2014, 28/2014, 43/2014, 76/2014, 91/2014, 36/2015, 57/2015, 4/2016, 44/2016.
64. Ustava. *Uradni list RS* št. 33/1991-I, 42/1997, 66/2000, 24/2003, 69/2004, 68/2006, 47/2013.
65. Vlaj, S. (2001). *Lokalna samouprava s poudarkom na načelu subsidiarnosti*. Ljubljana: Visoka upravna šola.
66. Vlaj, S. (2004). *Lokalna samouprava*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
67. Vodusek, N., & Drofenik, M. (2011). Naloge in funkcije nadzornega odbora. *Gradivo za posvet Združenja občin Slovenije*. Litija: Služba Vlade RS za lokalno samoupravo in regionalno politiko.
68. Wostner, Ž. (2002). Notranjerevizijska služba ali »outsourcing«. *Zbornik referatov 5. letne konference notranjih revizorjev* (str. 87–98). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
69. Zakon o financiranju občin. *Uradni list RS* št. 123/2006, 57/2008, 36/2011, 14/2015-ZUJFO.
70. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 11/2011-UPB4 (14/2013 popr.), 101/2013, 55/2015-ZFisP, 96/2015-ZIPRS1617.
71. Zakon o javnih uslužbencih. *Uradni list RS* št. 63/2007-UPB3, 65/2008, 69/2008-ZTFI-A, 69/2008-ZZavar-E, 40/2012-ZUJF.
72. Zakon o lokalni samoupravi. *Uradni list RS* št. 94/2007-UPB2, 76/2008, 79/2009, 51/2010, 40/2012-ZUJF, 14/2015-ZUJFO.
73. Zakon o Računskem sodišču. *Uradni list RS* št. 11/2001, 109/2012.
74. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju. *Uradni list RS* št. 108/2009-UPB13, 13/2010, 59/2010, 85/2010, 107/2010, 35/2011-ORZSPJ49a, 27/2012-Odl.US, 40/2012-ZUJF, 46/2013, 25/2014-ZFU, 50/2014, 95/2014-ZUPPJS15, 82/2015.
75. Žnidar, S. (2008). Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ – obvezna priloga k poročilu o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. *IKS, XXXV(1/2)*, 273–280.
76. Žnidar, S. (2009). Zagotavljanje notranjega revidiranja. *Zbornik referatov 12. letne konference notranjih revizorjev* (str. 115–131). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
77. Žnidar, S. (2010). Zagotavljanje notranje revizijske dejavnosti v občinah. *Zbornik III. posveta »Delovanje skupnih občinskih uprav v Sloveniji«* (str. 60–76). Ptuj: Služba Vlade RS za lokalno samoupravo in regionalno politiko.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Anketni vprašalnik	1
Priloga 2: Letni strošek delovanja notranje revizije glede na velikost občine za izbrano organizacijsko obliko	9

PRILOGA 1: Anketni vprašalnik

1. V kateri statistični regiji se nahaja vaša občina?
 - Pomurska
 - Podravska
 - Koroška
 - Savinjska
 - Zasavska
 - Spodnjeposavska
 - Osrednjeslovenska
 - Jugovzhodna Slovenija
 - Gorenjska
 - Goriška
 - Obalno-kraška
 - Primorsko-notranjska (Notranjsko-kraška)
2. Letni proračun občine za leto 2014 znaša:
 - do 2.086.463 EUR (mala občina)
 - od 2.086.464 EUR do 10.000.000 EUR (srednja občina)
 - od 10.000.001 EUR do 20.000.000 EUR (večja občina)
 - 20.000.001 EUR in več (velika občina)
3. Kdaj ste pričeli z izvajanjem notranje revizije?
 - pred letom 2001
 - med letom 2001 in 2007
 - po letu 2007
4. Zakaj ste pričeli z izvajanjem notranje revizije?
 - zaradi zahtev Zakona o javnih financah
 - zaradi lastnega interesa
 - drugo
5. Kdaj ste izvedeli zadnjo notranjo revizijo v upravi vaše občine (leto izvedbe zadnje notranje revizije v upravi občine)?
 - v letu 2014
 - v letu 2013
 - v letu 2012
 - pred letom 2012
 - notranje revizije še nismo izvedli
6. Kateri organ vpliva na določitev področij, ki bodo predmet revidiranja?

- župan
- nadzorni odbor
- občinski svet
- drugi

7. Katera področja so bila zajeta v zadnji notranji reviziji? (možnih je več odgovorov)

- preverjanje delovanja sistema notranjih kontrol
- preverjanje smotrnosti poslovanja porabe sredstev (gospodarnost, uspešnost, učinkovitost)
- preverjanje skladnosti poslovanja s predpisi, usmeritvami, zakoni in drugimi internimi akti
- izvajanje postopkov javnih naročil
- plače in povračila stroškov zaposlenim
- preverjanje delovnih razmerji (postopki, pogodbe...)
- ravnanje s stvarnim premoženjem (ali je ustrezno evidentirano, ali so sredstva namensko porabljena..)
- preverjanje financiranja in zadolževanja
- preverjanje obračunavanja DDV
- priprava računovodskih izkazov
- transferji posrednim proračunskim uporabnikom
- dodeljevanje transferjev iz občinskega proračuna drugim prejemnikom
- črpanje evropskih sredstev
- drugo

8. V občini dejavnost notranje revizije zagotavljate:

- z lastno notranjerevizijsko službo
- z najemom zunanjega izvajalca notranjega revidiranja
- s skupno notranjerevizijsko službo več občin
- s skupno notranjerevizijsko službo občine in njenih posrednih uporabnikov

(OPOMBA: Na podlagi izbranega odgovora pri vprašanju 8. anketiranca preusmeri na izbrano obliko organiziranja notranje revizije)

LASTNA NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA

9. Razlogi, zaradi katerih ste se odločili ustanoviti lastno notranjerevizijsko službo (označite, če se z razlogi strinjate: 1-sploh se ne strinjam, 2-ne strinjam se, 3-niti se strinjam, niti se ne strinjam, 4-strinjam se, 5-popolnoma se strinjam)

- velikost občine

- nižji stroški izvajanja notranjerevizijske službe, kot pri najemu zunanjega izvajalca oz. skupne notranjerevizijske službe
 - izmenjava izkušenj in mnenj med zaposlenimi notranjimi revizorji
 - neodvisnost in nepristranskost notranjih revizorjev je manjša kot pri najemu zunanjega izvajalca oz. skupni notranjerevizijski službi
 - hitrejša prilagajanje programa dela glede na potrebe proračunskega uporabnika
 - stalna prisotnost in razpoložljivost notranjega revizorja
 - bolj kakovostna storitev
 - notranji revizor dobro pozna poslovanje občine (okolje, cilji, tveganja, delovanje notranjih kontrol...)
 - notranji revizor ima neomejen in takojšen dostop do informacij, dokumentov in podatkov, ki jih potrebuje
 - notranji revizor svetuje poslovodstvu
 - visoka stopnja zaupanja in občutek pripadnosti med poslovodstvom in notranjim revizorjem
10. Kam je v organizacijskem smislu uvrščena vaša notranjerevizijska služba?
- neposredno podrejena in odgovorna županu
 - podrejena in odgovorna drugim
11. Število zaposlenih notranjih revizorjev v vaši notranjerevizijski službi?
- 1
 - 2–3
 - več kot 3
12. Ali je tako število revizorjev, po vaši oceni, ustrezno?
- Da
 - Ne.
13. Ali notranjerevizijska služba izvaja notranje revidiranje tudi za svoje posredne uporabnike?
- Da, za 1
 - Da, za 2–3
 - Da, za 4–5
 - Da, za več kot 5
 - Ne
14. Koliko notranjih revizij opravite, v enem letu, v vaši občinski upravi?
- 1–2
 - 3–4
 - 5 in več

15. Koliko časa v povprečju traja postopek notranje revizije od začetka postopka do končnega poročila?
- 1–3 mesece
 - 3–6 mesecev
 - več kot 6 mesecev
16. Ali revizor notranjerevizijske službe po končanem postopku notranje revizije spremlja in preverja izvajanje danih priporočil?
- da
 - ne
17. Koliko odstotkov priporočil notranjega revizorja občina uresniči pri eni notranji reviziji?
- nobenega
 - manj kot 50%
 - več kot 50%
 - vsa
18. Kolikšen je po vaši oceni letni strošek delovanja notranjerevizijske službe (bruto strošek dela)?
- do 50.000 EUR
 - med 50.000 in 100.000 EUR
 - med 100.000 in 150.000 EUR
 - med 150.000 EUR in 200.000 EUR
 - nad 200.000 EUR

NAJEM ZUNANJEGA IZVAJALCA

19. Razlogi, zaradi katerih ste se odločili za najem zunanjega izvajalca notranjerevizijskih storitev? (Označite, če se z razlogi strinjate: 1-sploh se ne strinjam, 2-ne strinjam se, 3-niti se strinjam, niti se ne strinjam, 4-strinjam se, 5-popolnoma se strinjam)
- velikost občine
 - nižji stroški izvajanja, kot pri lastni notranjerevizijski službi oz. skupni notranjerevizijski službi
 - širša znanja in izkušnje zunanjega izvajalca
 - notranji revizorji so pri svojem delu neodvisni in nepristranski
 - možnost izbire zunanjega izvajalca
 - občina ne potrebuje stalno prisotnega notranjega revizorja oz. ne potrebuje notranjega revizorja za polni delovni čas
 - lažja zamenjava zunanjega izvajalca

- prilagajanje programa dela, glede na potrebe proračunskega uporabnika, je težje, saj so s tem povezani dodatni stroški
 - bolj kakovostna storitev
 - notranji revizor dobro pozna poslovanje občine (okolje, cilje, tveganja, delovanje notranjih kontrol..)
 - notranji revizor ima neomejen in takojšen dostop do informacij, dokumentov in podatkov, ki jih potrebuje
 - notranji revizor svetuje poslovodstvu
 - stopnja zaupanja in občutek pripadnosti med poslovodstvom in notranjim revizorjem je manjši, kot pri lastni notranjerevizijski službi oz. skupni notranje revizijski službi
20. Člani, ki so izvedli zadnjo notranjo revizijo so imeli naziv: (pri posameznem nazivu vnesite število revizorjev)
- Državni notranji revizor:
 - Preizkušeni državni notranji revizor:
 - Preizkušeni notranji revizor Slovenskega inštituta za revizijo:
 - Ostali člani revizijske skupine:
21. Ali zunanji izvajalec izvaja notranje revidiranje tudi za posredne uporabnike občinskega proračuna?
- Da, za 1
 - Da, za 2–3
 - Da, za 4–5
 - Da, za več kot 5
 - Ne
22. Koliko notranjih revizij opravite, v enem letu, v vaši občinski upravi?
- 1–2
 - 3–4
 - 5 in več
23. Koliko časa v povprečju traja postopek notranje revizije od začetka postopka do končnega poročila?
- 1–3 mesece
 - 3–6 mesecev
 - več kot 6 mesecev
24. Ali zunanji izvajalec notranje revizije po končanem postopku notranje revizije spremlja in preverja izvajanje danih priporočil?
- da

- ne

25. Koliko odstotkov priporočil zunanjega notranjega revizorja občina uresniči pri eni notranji reviziji?

- nobenega
- manj kot 50%
- več kot 50%
- vsa

26. Kolikšen je po vaši oceni strošek najema zunanjega izvajalca in celotne izvedbe notranje revizije (bruto strošek dela)?

- do 50.000 EUR
- med 50.000 in 100.000 EUR
- med 100.000 in 150.000 EUR
- med 150.000 EUR in 200.000 EUR
- nad 200.000 EUR

SKUPNA NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA

27. Razlogi, zaradi katerih ste se odločili ustanoviti skupno notranjerevizijsko službo? (označite, če se z razlogi strinjate: 1-sploh se ne strinjam, 2-ne strinjam se, 3-niti se strinjam, niti se ne strinjam, 4-strinjam se, 5-popolnoma se strinjam)

- velikost občine
- nižji stroški izvajanja notranje revizije, kot pri lastni notranjerevizijski službi
- večje število notranjih revizorjev omogoča možnost menjave dela med revizorji
- širša znanja, izkušnje in lažja izmenjava mnenj med notranjimi revizorji
- lažje zagotavljanje neodvisnosti in nepristranskosti notranjih revizorjev
- večja učinkovitost dela
- hitrejša prilagajanje programa dela glede na potrebe proračunskih uporabnikov
- stalna prisotnost in razpoložljivost notranjih revizorjev
- notranji revizorji dobro poznajo poslovanje vseh občin (okolje, cilji, tveganja, delovanje notranjih kontrol...)
- notranji revizorji imajo neomejen in takojšen dostop do informacij, dokumentov in podatkov, ki jih potrebujejo
- notranji revizorji svetujejo poslovodstvu
- visoka stopnja zaupanja in občutek pripadnosti med poslovodstvom in notranjimi revizorji
- dodatna finančna sredstva iz državnega proračuna za financiranje nalog notranjega finančnega nadzora po 26. členu Zakona o financiranju občin

28. Kam je v organizacijskem smislu uvrščena skupna notranjerevizijska služba?
- neposredno podrejena in odgovorna županu
 - podrejena in odgovorna drugim
29. Koliko občin je vključenih v skupno notranjerevizijsko službo?
- 1–5
 - 6–10
 - 11–15
 - več kot 15
30. Število zaposlenih notranjih revizorjev v skupni notranjerevizijski službi?
- 1
 - 2–3
 - več kot 3
31. Ali skupna notranjerevizijska služba izvaja notranje revidiranje tudi za svoje posredne uporabnike?
- Da, za 1
 - Da, za 2–3
 - Da, za 4–5
 - Da, za več kot 5
 - Ne
32. Koliko notranjih revizij opravite, v enem letu, v skupni notranjerevizijski službi?
- 1–2
 - 3–4
 - 5 in več
33. Koliko časa v povprečju traja postopek notranje revizije od začetka postopka do končnega poročila?
- 1–3 mesece
 - 3–6 mesecev
 - več kot 6 mesecev
34. Ali skupna notranjerevizijska služba po končanem postopku notranje revizije spremlja in preverja izvajanje danih priporočil?
- da
 - ne
35. Koliko odstotkov priporočil notranjega revizorja občina uresniči?
- nobenega priporočila

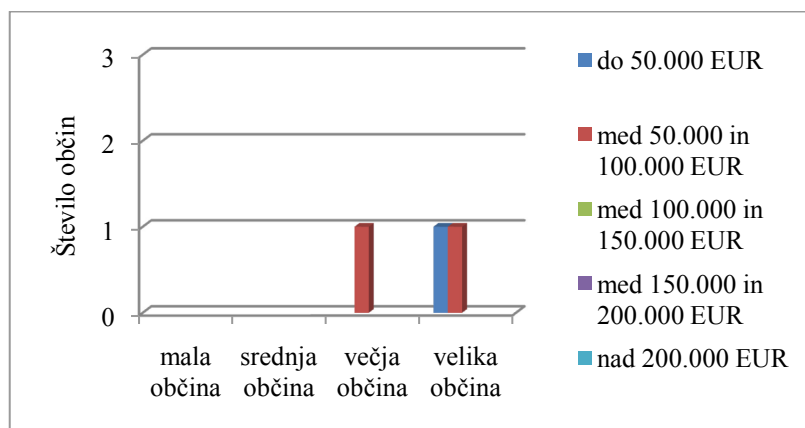
- manj kot 50% priporočil
- več kot 50% priporočil
- vsa priporočila

36. Kolikšen je po vaši oceni letni strošek delovanja skupne notranjerevizijske službe?

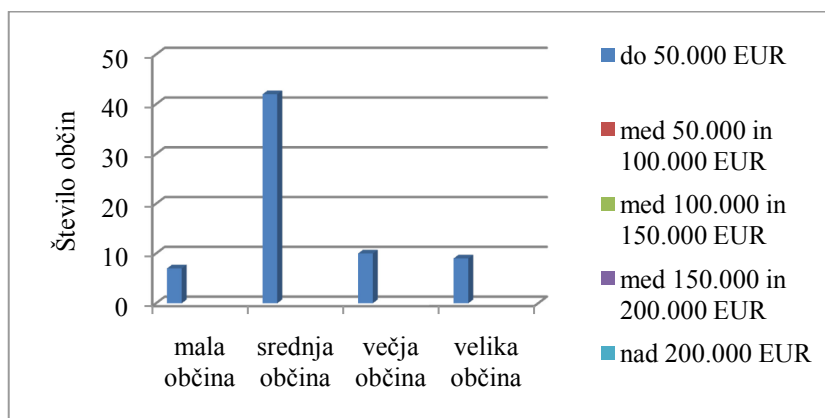
- do 50.000 EUR
- med 50.000 in 100.000 EUR
- med 100.000 in 150.000 EUR
- med 150.000 EUR in 200.000 EUR
- nad 200.000 EUR

PRILOGA 2: Letni strošek delovanja notranje revizije glede na velikost občine za izbrano organizacijsko obliko

Slika 1: Letni strošek delovanja za lastno notranjerevizijsko službo glede na velikost občine



Slika 2: Letni strošek najema zunanje izvajalca glede na velikost občine



Slika 3: Letni strošek delovanja skupne notranjerevizijske službe glede na velikost občine

