

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA ORGANIZIRANOSTI NOTRANJEGA REVIDIRANJA NA
PODROČJU SREDNJEŠOLSKEGA IZOBRAŽEVANJA V
SLOVENIJI**

Ljubljana, september 2020

DARJA MARINKO

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Darja Marinko, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza organiziranosti notranjega revidiranja na področju srednješolskega izobraževanja v Sloveniji, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko izr. prof. dr. Majo Zaman Groff,

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 _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 TEMELJNE OPREDELITVE JAVNIH FINANC IN JAVNEGA SEKTORJA ..	3
1.1 Javne finance.....	3
1.2 Javni sektor	5
2 NAČINI REVIDIRANJA JAVNIH FINANC	7
2.1 Zunanje revidiranje.....	7
2.2 Notranje revidiranje.....	8
3 MINISTRSTVO ZA IZOBRAŽEVANJE, ZNANOST IN ŠPORT	18
3.1 Namen ustanovitve.....	18
3.2 Organizacijska struktura.....	18
3.3 Struktura delovanja in sistema financiranja srednješolskega izobraževanja	20
3.4 Urejenost notranjega revidiranja javnih zavodov v okviru Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport	24
4 RAZISKAVA OBSTOJEČEGA STANJA ORGANIZIRANOSTI NOTRANJEGA REVIDIRANJA NA PODROČJU SREDNJEŠOLSKEGA IZOBRAŽEVANJA	27
4.1 Opis problematike	27
4.2 Izbrani način zbiranja podatkov.....	32
4.3 Izbor anketirancev	34
4.4 Izbor vzorca.....	35
4.5 Oblikovanje vprašalnika	35
4.5.1 Izbor vprašanj	35
4.5.2 Oblikovanje odgovorov	36
4.5.3 Preverjanje vprašalnika.....	37
4.6 Zbiranje podatkov	38
5 PREDSTAVITEV REZULTATOV IN UGOTOVITEV RAZISKAVE.....	39
5.1 Zagotavljanje izvajanja notranjega revidiranja.....	39
5.2 Načini izvajanja organiziranja notranjega revidiranja	42
5.3 Stopnja učinkovitosti notranjega revidiranja na poslovanje, prepoznavanje in obvladovanje tveganj	48

5.4	Ugotavljanje učinkovitosti organiziranja skupne notranjerevizijske službe več javnih zavodov na področju srednjega šolstva.....	51
5.5	Ugotavljanje učinkovitosti organiziranja skupne notranjerevizijske službe v organizacijski sestavi MIZŠ.....	53
	SKLEP.....	56
	LITERATURA IN VIRI.....	57

KAZALO TABEL

Tabela 1: Število vpisanih dijakov za obdobje šolskih let od 2015/2016 do 2018/2019, ločeno po programih srednješolskega izobraževanja	21
Tabela 2: Povzetek delovnega mesta notranji revizor v veljavni Kolektivni pogodbi za dejavnost vzgoje in izobraževanja.....	47
Tabela 3: Analiza možnih slabosti organiziranja notranjega revidiranja na način skupne notranjerevizijske službe v organizacijski sestavi MIZŠ	55

KAZALO SLIK

Slika 1: Prikaz proračunskih odhodkov za leto 2020 po posameznih ministrstvih.....	4
Slika 2: Javni sektor v Republiki Sloveniji	5
Slika 3: Elementi upravljanja s tveganji, značilnimi za javni sektor	10
Slika 4: Ključne vloge notranjih revizorjev pri ocenjevanju in upravljanju tveganj	11
Slika 5: Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov pri proračunskih uporabnikih v obdobju 2014–2018.....	17
Slika 6: Organigram MIZŠ.....	19
Slika 7: Načini urejenosti notranjega revidiranja pri javnih zavodih za obdobje 2016–2018	26
Slika 8: Delež proračunskih odhodkov, namenjenih za delovanje MIZŠ, v celotnih proračunskih odhodkih za obdobje 2014–2018	28
Slika 9: Pokritost notranjega revidiranja v javnih zavodih po posameznih področjih delovanja za leto 2018.....	29
Slika 10: Pregled pokritosti notranjega revidiranja pri javnih zavodih na področju izobraževanja za obdobje 2016–2018	30
Slika 11: Struktura izpolnjenih vprašalnikov glede na število vpisanih dijakov v šolskem letu 2019/2020.....	40
Slika 12: Primerjava povezanosti višine letnega proračuna srednješolskih javnih zavodov in obveznih izvedb notranjega revidiranja	42
Slika 13: Ključni razlogi za odločitev za zunanje izvajanje notranjega revidiranja	43

Slika 14: Število menjav zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja v obdobju 2015–2019	44
Slika 15: Dejavniki, ki so vplivali na zamenjavo zunanjega izvajalca notranjega revidiranja v obdobju 2015–2019	44
Slika 16: Drugi dejavniki menjave zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja v obdobju 2015–2019	45
Slika 17: Ocena višine letnih stroškov zunanjega izvajanja notranjega revidiranja	46
Slika 18: Pregled področij poslovanja srednješolskih javnih zavodov, vključenih v zadnji pregled notranjega revidiranja	49
Slika 19: Struktura stanja izvajanja standarda notranjega revidiranja 2500.SLO.DNR.....	51
Slika 20: Analiza pozitivnih učinkov organiziranja skupne notranjerevizijske službe med več srednješolskimi javnimi zavodi.....	52
Slika 21: Analiza pozitivnih učinkov organiziranja notranjega revidiranja na način skupne notranjerevizijske službe v organizacijski sestavi MIZŠ	54

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Anketni vprašalnik – analiza organiziranosti notranjega revidiranja na področju srednješolskega izobraževanja v Sloveniji	1
--	---

SEZNAM KRATIC

AJPES – Agencija RS za javnopravne evidence in storitve
DM – delovno mesto
EU – Evropska unija
IIA – Inštitut notranjih revizorjev
INTOSAI – Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij
KPIS – kadrovsko-plačni informacijski sistem
MF – Ministrstvo za finance
MIZŠ – Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport
MOFAS – Pravilnik o metodologiji financiranja izobraževalnih programov in vzgojnega programa na področju srednjega šolstva
MOL – Mestna občina Ljubljana
RS – Republika Slovenija
RS RS – Računsko sodišče Republike Slovenije
SFRJ – Socialistična federativna republika Jugoslavije
SURS – Statistični urad Republike Slovenije
UNP – Urad za nadzor proračuna
ZJF – Zakon o javnih financah
ZOFVI – Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja

ZPIZ – Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije

ZZZS – Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije

UVOD

Informacijska doba, v kateri živimo, korenito posega v življenje sodobnega človeka. To je čas nenehnega tehnološkega razvoja, ki zahteva vseživljenjsko pridobivanje novih znanj in spretnosti. Sodobna družba se torej sooča z novim izzivom, in sicer je treba vzpostaviti moderen in učinkovit izobraževalni sistem, ki bo sledil spremembam in zahtevam na trgu dela. Razvoja nacionalnega gospodarstva ni mogoče zagotoviti brez učinkovitega pretoka informacij med gospodarskimi družbami in odgovornimi deležniki za vzpostavitev ustreznega nacionalnega izobraževalnega sistema. Pomembnosti slednjega se je zavedala tudi Vlada RS. V Strategiji razvoja Slovenije do leta 2030 (Služba Vlade RS za razvoj in kohezijsko politiko, 2017) se je med drugim zavezala tudi k doseganju cilja »Znanje in spretnost za kakovostno življenje in delo« s pomočjo učinkovitega in kakovostnega izobraževalnega sistema na vseh nivojih. Iz javno objavljenih podatkov na spletni strani Računskega sodišča Republike Slovenije (RS RS, 2019a) za leto 2018 je razvidno, da je na odhodkovni strani proračuna drugi največji prejemnik javnofinančnih sredstev prav Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport (v nadaljevanju: MIZŠ).

Najpomembnejši dejavnik izbora raziskovalnega področja mojega magistrskega dela je dejstvo, da so kakovostne in moderne javne storitve na področju sekundarnega izobraževalnega sistema oziroma tako imenovanega srednješolskega sistema tiste, ki zagotavljajo strukturno učinkovitost na trgu dela. Torej ponudba na trgu delovne sile sledi povpraševanju, tj. potrebam gospodarstva. MIZŠ je v letu 2018 namenil kar 17 % vseh prejetih javnofinančnih sredstev za izvajanje javnih storitev na področju srednješolskega sistema, torej takoj za osnovnošolskim izobraževalnim sistemom in pred višjim in visokošolskim izobraževalnim sistemom. Drugi pomemben dejavnik, ki je bil odločilen pri mojem izboru, izhaja iz načina financiranja javnih zavodov, izvajalcev javnih storitev srednješolskega izobraževanja. Letni obseg zagotovljenih finančnih sredstev je zmnožek števila vpisanih dijakov v šolskem letu na dan petnajstega septembra in cene veljavnega izobraževalnega programa na dijaka. Ta način financiranja omogoča večjo avtonomnost poslovodstvu pri razpolaganju prejetih javnofinančnih sredstev. Poslovodstvo se pri poslovanju med drugim sooča tudi s tveganji, ki jih mora pravočasno prepoznati, pri tem vzpostaviti ustrezne notranje kontrole in v primeru ugotovljenih nepravilnosti sprejeti ukrepe za odpravo tveganj. Notranji nadzor nad pravilnostjo poslovanja se po veljavni zakonodaji izvaja skozi postopek notranjega revidiranja. Vpeljani sistem notranjega revidiranja poslovodstvu omogoča prepoznavanje tveganih področij poslovanja in na ta način ustvarja dodatno vrednost upravljanja javnih storitev. Najpomembnejše pri vsem je zavedanje poslovodstva posameznih javnih zavodov, da brez ustreznega sistema ni mogoče slediti razvojnim smernicam, zastavljenim v strateških ciljnih, ki bodo omogočale dvig kakovosti srednješolskih izobraževalnih vsebin.

Javni zavodi na področju srednješolskega izobraževanja se v današnjih negotovih časih zaradi številčno manjše generacije otrok soočajo z negativnim trendom upadanja števila vpisanih dijakov. Poslovodje srednješolskih javnih zavodov so tako postavljeni pred mnoga poslovna

tveganja. Očitno je, da prihaja do zniževanja kakovosti izobraževalnih vsebin na račun zadostnega števila vpisanih dijakov, in to izključno iz naslova veljavnega sistema zagotavljanja javnofinančnih sredstev za njihovo delovanje.

Namen magistrskega dela je proučiti stanje vzpostavljenega sistema notranjega revidiranja javnih financ na nacionalni ravni, ob tem pa s poglobljeno analizo primarnih podatkov pridobiti verodostojne informacije o stopnji uspešnosti systemske rešitve notranjega revidiranja javnih zavodov, tj. izvajalcev javne storitve nacionalnega izobraževalnega programa na nivoju srednješolskega izobraževanja.

Najpomembnejši prispevek magistrskega dela je priprava in izvedba spletnega anketnega vprašalnika, s pomočjo katerega pridobim in analiziram primarne podatke prereza dejanskega stanja notranjega revidiranja na tem področju. Na teh temeljih v nadaljevanju poiščem nove smernice razvoja notranjega revidiranja, ki bodo v prvi vrsti zagotavljale kakovostnejšo javno izobraževalno storitev na področju srednješolskega izobraževalnega sistema in višjo stopnjo učinkovitosti sistema notranjih kontrol s ciljem transparentnega upravljanja z javnimi sredstvi.

Cilji magistrske naloge sledijo namenu proučevanja izbrane problematike in so:

- opisati proračunske uporabnike in njihovo sestavo,
- predstaviti sisteme nadzora skupaj z načini revidiranja javnih financ v Republiki Sloveniji,
- predstaviti organiziranost notranjega revidiranja na področju srednješolskega izobraževanja,
- na osnovi anketnega vprašalnika oceniti uspešnost in učinkovitost notranjega revidiranja na področju srednješolskega izobraževanja.

Magistrsko delo je sestavljeno iz dveh delov: teoretičnega in empiričnega. V prvem, teoretičnem delu, ki ga sestavljajo tri poglavja, opisujem temeljne značilnosti javnih financ in znotraj tega delovanje javnega sektorja v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju: RS) ter systemske urejenosti nadzora državnega nadzora nad porabo javnofinančnih sredstev. V tem delu se oprem na veljavno zakonodajo RS in Evropske unije (v nadaljevanju: EU) ter tujo in domačo znanstveno in strokovno literaturo. V drugem, empiričnem delu, ki vključuje dve poglavji, predstavim analizo organiziranosti s pomočjo primarnih kvalitativnih podatkov, ki mi omogočijo pregled urejenosti notranjega revidiranja na področju srednjega šolstva. Podatke zberem s pomočjo spletne ankete.

Magistrsko delo zaključim s sklepom, v katerem povzemam glavne ugotovitve.

1 TEMELJNE OPREDELITVE JAVNIH FINANC IN JAVNEGA SEKTORJA

1.1 Javne finance

Začetki razvoja javnih finance segajo že v obdobje antike, v čas pojavljanja prvih mest. Sredstva, potrebna za delovanje mest in vladarje, so pridobivali s pobiranjem davkov in taks (Možina, 2012). Z razvojem človeške družbe so naraščale tudi potrebe po višjih javnofinančnih izdatkih.

Javne finance v sodobni družbi opravljajo tri osnovne funkcije (Stanovnik, 2002), in sicer:

- alokacijsko: tržni mehanizmi ne delujejo popolno, kajti povpraševanje ne sledi ponudbi. Zato je temeljna funkcija javnih financ, da posežejo v alokacijo dobrin s pomočjo produkcije javnih dobrin;
- porazdelitveno: nepopolno delovanje trga poleg neravnovesja med ponudbo in povpraševanjem povzroči tudi družbeno nepravilno razdelitev premoženja. Funkcija javnih financ je zagotavljanje prerazporeditev sredstev od bogatih k revnim;
- stabilizacijsko: prek sistemov fiskalne in monetarne politike zagotovijo stabilno in uravnoteženo delovanje države.

Danes so uspešna tista nacionalna gospodarstva, ki zagotavljajo sistematično in urejeno delovanje vseh treh osnovnih funkcij javnih financ. Čeprav se pojavljajo težnje k zmanjševanju vpliva javnih financ na delovanje družbe, pa so prav te nedvomno temelj napredka sleherne države.

Sistemska urejenost javnih financ v RS sega v obdobje nastajanja nove države, tj. v leto 1991. Po osamosvojitvi so se temelji za nadaljnjo zakonodajno ureditev javnih financ določili v 146. do 152. členu Ustave RS (URS), Ur. l. RS, št. 33/91, 42/97, 66/00, 24/03, 69/04, 68/06, 47/13, 75/16. Prenova prevzetega sistema temelji na sistemu bivše skupne države Jugoslavije. Zaradi svoje kompleksnosti se je uvajal postopoma. Prelomno leto v procesu prenove je bilo leto 1997, ko je RS na podlagi predhodne prošnje prejela vabilo EU za začetek vstopnih pogajanj. Pred tem je bilo treba izvesti reforme na področjih ekonomskih in socialnih politik, ki temeljijo na smernicah pravnega reda EU (RS Državni zbor, 2011). Prenova sistema javnih financ in njihove prilagoditve EU pravnemu redu se je zaključila s sprejetjem Zakona o javnih finančnih (ZJF), Ur. l. RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02, 110/0, 109/08, 49/09, 68/10, 107/10, 11/11, 14/13, 101/13, 55/15, 96/15, 13/18 leta 1999.

ZJF je določil, da se vsi javnofinančni prihodki in odhodki zbirajo in razporejajo skozi štiri blagajne. Te so:

- državni proračun,
- občinski proračun,
- Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju: ZPIZ), ter
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju: ZZZS).

Iz uradno objavljenih podatkov je razvidno, da je največji porabnik javnofinančnih odhodkov prav državni proračun. Za njegovo delovanje je namenjenih kar 48,40 % vseh javnofinančnih odhodkov. Sledita blagajna ZPIZ in blagajna ZZZS (Republika Slovenija, GOV.SI, 2020a). Vse štiri blagajne so najpomembnejši mehanizem zagotavljanja javnofinančnih sredstev za delovanje javnega sektorja. Iz blagajne državnega proračuna se zagotavljajo javnofinančna sredstva za izvedbo ukrepov in projektov v okviru sprejete programske politike neposrednih proračunskih uporabnikov državnega proračuna za posamezno proračunsko leto. S pomočjo institucionalne klasifikacije nam je omogočen natančen vpogled v strukturo javnofinančnih odhodkov po posameznih neposrednih proračunskih uporabnikih. Slika 1 prikazuje sestavo javnofinančnih odhodkov za proračunsko leto 2020 po posameznih ministrstvih (Republika Slovenija, GOV.SI, 2020c).

Slika 1: Prikaz proračunskih odhodkov za leto 2020 po posameznih ministrstvih



Vir: Republika Slovenija, GOV.SI (2020c).

Iz slike 1 je razvidno, da država v strukturi državnega proračuna nameni največ javnofinančnih sredstev za zagotavljanje izvajanja programov v okviru Ministrstva za finance, in sicer kar 25 % vseh proračunskih sredstev. Drugi največji proračunski uporabnik državne blagajne je MIZŠ, ki zagotavlja izvajanje nacionalne politike na področju izobraževanja in športa. V celotni strukturi državnega proračuna predstavlja kar 20 % vseh sredstev. Iz obrazložitve posebnega dela državnega proračuna za leto 2020, ki ga je pripravil MIZŠ, je razvidna razvojna usmeritev prenove srednješolskih izobraževalnih programov s ciljem izboljšanja odzivnosti izobraževalnega sistema na trenutne potrebe trga dela (Republika Slovenija, GOV.SI, 2020d).

1.2 Javni sektor

Oprelitev javnega sektorja ni enoznačna. Najdemo jih vsaj toliko, kolikor je objavljenih raziskav na tem področju. Vse opredelitve pa izhajajo iz dejstva, da je osnovni razlog obstoja delovanja javnega sektorja znotraj javnih financ nepopolno delovanje trga. Povzeto po Stanovniku (2002), je osnovni namen ustanovitve javnega sektorja zagotavljanje kakovostih javnih dobrin, ki so zaradi svoje pomanjkljivosti izvzete iz tržnega mehanizma. Njegova značilnost je, da deluje po načelu nepridobitnosti in je zaradi svoje pomembnosti financiran iz javnofinančnih prihodkov.

Javni sektor v RS najlaže predstavimo v sestavi, kot je določena v drugem členu Zakona o sistemu plač v javnem sektorju (ZSPJS), Ur. l. RS, št. 108/09, 13/10, 59/10, 85/10, 107/10, 35/11, 27/12, 40/12, 46/13, 25/14, 50/14, 95/14, 82/15, 23/17, 67/17, 84/18 (slika 2).

Slika 2: Javni sektor v Republiki Sloveniji

JAVNI SEKTOR				
DRŽAVNI ORGANI		SAMOUPRAVNE LOKALNE SKUPNOSTI	JAVNI ZAVODI, JAVNE ANGENCIJE, JAVNI SKLADI, JAVNI GOSPODARSKI ZAVODI	DRUGE OSEBE JAVNEGA PRAVA, KI SO POSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNA
ORGANI DRŽAVNE UPRAVE: vlada, vladne službe, ministrstva, organi v sestavi, upravne enote.	DRUGI DRŽAVNI ORGANI: Državni svet RS, Državni zbor RS, pravosodni organi, Računsko sodišče RS, Ustavno sodišče RS, Inforamacijska pooblaščenka, Varuh človekovih pravic, Komisija za preprečevanje korupcije.			

Vir: Ministrstvo za javno upravo (2020).

Iz slike 2 je razvidno, da je temeljna značilnost javnega sektorja njegovo javno financiranje za namene opravljanja javne dejavnosti iz ustanovitvenih razlogov (Bohinc & Tičar, 2012).

Za namene financiranja javnega sektorja na podlagi 3. odstavka ZJF in 53. člena Zakona o računovodstvu (ZR), Ur. l. RS, št. 23/99, 30/02, 114/06 se prejemniki javnofinančnih sredstev iz proračuna razdelijo na neposredne in posredne proračunske uporabnike. Natančnejša

opredelitev in vsebina njihovega delovanja sta opredeljeni s Pravilnikom o določitvi neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, Ur. l. RS, št. 46/03, ki so:

- **neposredni proračunski uporabniki.** Med neposredne prejemnike javnofinančnih sredstev oziroma tako imenovanih proračunskih sredstev sodijo:
 - a) državni in občinski organi ter občinska uprava,
 - b) ožji deli občinske uprave, ki so pravne osebe;

- **posredni proračunski uporabniki.** Lastniki oziroma ustanovitelji posrednih proračunskih uporabnikov so država in občine, ki sredstva proračuna potrebujejo za namene izvajanja javnih storitev. Posredni proračunski uporabniki prejemajo javnofinančna sredstva iz državnega in občinskega proračuna kakor tudi od ZPIZ-a in ZZZS-ja. Za svoje delovanje lahko pridobijo sredstva tudi iz drugih javnih in nejavnih virov. Njihova značilnost je, da so organizirani v eni od naslednjih pravnih oblik:
 - a) javni zavod,
 - b) javna agencija,
 - c) javni sklad in
 - d) javni gospodarski zavod, javno podjetje in druge pravne osebe, v katerih ima država ali občine prevladujoči vpliv na upravljanje.

Med posredne proračunske uporabnike sodita tudi ZZZS in ZPIZ, ki se razlikujeta od drugih posrednih proračunskih uporabnikov po načinu zagotavljanja virov javnofinančnih sredstev. Glavni javnofinančni vir pridobivata neposredno prek plačil prispevkov za socialno varnost, ki v strukturi celotnih prihodkov v letu 2018 predstavljajo kar 80 % delež. Poleg neposrednih vplačil pridobita preostalih 20 % v celotni strukturi javnofinančnih sredstev na posreden način prek drugih proračunskih uporabnikov, financiranih iz državnega in občinskega proračuna (ZZZS, 2019).

Register neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov vodi Uprava RS za javna plačila pod okriljem Ministrstva za finance. Na dan 15. 4. 2020 je bilo registriranih 1476 posrednih proračunskih uporabnikov, od tega jih ima kar 1430 pravno obliko javnega zavoda (Ministrstvo za finance, Uprava RS za javna plačila, 2020). V celotni strukturi to pomeni kar 96,88 % vseh posrednih proračunskih uporabnikov. Največji delež javnih zavodov deluje pod okriljem MIZŠ. Po podatkih za leto 2018 pod njegovim okriljem delujeta kar 902 javna zavoda.

2 NAČINI REVIDIRANJA JAVNIH FINANC

Demokratska politična ureditev je že v obdobju antike, tj. od samega začetka pojava »javnega« financiranja delovanja mestnih oblasti, uvedla skrben pregled nad namensko porabo danih sredstev. S tem so bili podani temelji, na katerih so se postopoma razvijale sodobnejše metode nadzora javnih financ. Do 19. stoletja so bili uvedeni nadzori prej izjema kot pravilo sistemske zakonodajne ureditve (Flesher, 2003, str. 375). Prvi poizkus zakonodajne ureditve področja nadzora nad porabo državnih sredstev in poslovanjem javnih podjetij je bil uveden v Veliki Britaniji leta 1844 (Hiti, 2007). Nadziranje javnih finančnih sredstev je vse do začetka druge svetovne vojne postajalo pomembnejše. Za to obdobje razvoja je značilno, da so evropske države ustanovile računsko sodišče kot vrhovni organ državnega nadzora, katerega naloga je seznanjenje javnosti in vladajoče oblasti z ugotovitvami o stanju javnih financ in javnega računovodstva. Vse do leta 1953 je bilo področje sistemske urejenosti in umestitve državnega revidiranja v pravne okvirje odvisno od posamezne države. Leta 1953 se je z ustanovitvijo Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI) naredil pomemben korak naprej v razvoju enotnih mednarodnih smernic in ciljev za delovanje vrhovnih revizijskih institucij, ki so zavezujoče za vse države članice INTOSAI. V INTOSAI je po zadnjih podatkih iz leta 2019 vključenih kar 193 polnopravnih držav članic. S tem je omogočena mednarodna primerljivost nadzora upravljanja nad javnimi financami med posameznimi državami (RS RS, 2019c).

RS vse do osamosvojitve leta 1991 ni poznala sistemskega in celovitega nadzora nad porabo javnofinančnih sredstev. RS je bila od leta 1945 del Socialistične federativne republike Jugoslavije (v nadaljevanju: SFRJ), katere družbena ureditev je temeljila na socialističnih samoupravnih odnosih. Razvoj državnega revidiranja je potekal po smernicah vzhodnoevropskih socialističnih držav. Z ustanovitvijo ekonomsko-finančne revizije pod okriljem Službe družbenega knjigovodstva leta 1972 so se prvič po sedemindvajsetih letih pojavili prvi zametki sistemske ureditve državnega revidiranja (RS RS, 2020a). Uvedena je bila finančno-ekonomska revizija uporabnikov družbenih sredstev in revizija zaključnih računov. Z vstopom tujega kapitala v sredini 80. let in njihovimi zahtevami po sistemske nadzoru tako javnih financ kot gospodarskih podjetij se je revidiranje vnovič uzakonilo (Hiti, 2007). Po osamosvojitvi je RS v svoj pravni red prevzela vpeljani sistem iz bivše SFRJ. Leta 1994, ko je prišlo do prve večje reforme finančnega sistema, je bilo med drugim prenovljeno tudi področje revidiranja javnih financ, ki je uvedlo zunanje revidiranje oziroma tako imenovani zunanji nadzor nad namensko porabo javnofinančnih sredstev.

2.1 Zunanje revidiranje

Pravni okvirji za vzpostavitev zunanjega revidiranja javnofinančnih sredstev so določeni v URS. Na podlagi 150. člena URS, je bil julija 1994 sprejet Zakon o računskemu sodišču (ZRaS-1), Ur. l. RS, št. 48/94, 11/01, 109/12, s katerim je bilo ustanovljeno Računsko sodišče

Republike Slovenije (v nadaljevanju: RS RS) kot najvišji revizijski organ. S svojim delom je pričelo 1. 1. 1995.

RS RS je pri svojem delu neodvisno in samostojno. Poleg obveznih revizijskih pregledov poteka izbor preostalih revizijskih pregledov izključno na podlagi sprejete Strategije RS RS v obdobju 2014–2020, in sicer na temelju upoštevanja meril (RS RS, 2013), ki so:

- finančna pokritost,
- učinek revizij,
- celosten vpogled,
- mednarodna obveznost,
- uporaba edinstvene pristojnosti in
- aktualna vprašanja davkoplačevalcev.

RS RS skozi postopke revidiranja preverja pravilnost in smotrnost poslovanja proračunskih uporabnikov kakor tudi njihove akte o preteklem oziroma načrtovanem poslovanju. Njegovi prednostni nalogi sta svetovanje proračunskim uporabnikom pri odpravi ugotovljenih napak in preprečevanje nenamenske in netransparentne porabe javnih financ. Pri tem je njegov cilj zagotavljati proračunskim uporabnikom večjo stopnjo uspešnosti poslovanja ob upoštevanju načela gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti (RS RS, 2020b).

Postopki revizijskih pregledov temeljijo na mednarodnih standardih revidiranja in etičnem kodeksu, ki jih izdaja INTOSAI. Na ta način je zagotovljena primerljivost podatkov uspešnosti upravljanja z javnimi financami med članicami EU in ostalimi državami članicami INTOSAI. V mednarodnem okolju se RS RS kot krovni skrbnik javnih financ aktivno vključuje in sodeluje v procesih razvoja stroke. Kasneje pripravi osnutke predlogov zakonodajnih sprememb, ki bodo zagotavljale implementacijo mednarodnih standardov v slovensko zakonodajo. Med drugimi opravlja tudi izobraževalno funkcijo, in sicer skrbi za razvoj stroke v RS (RS RS, 2020b).

Javnofinančne prihodke, ki so pridobljeni iz davkov, prispevkov, carin in drugih dajatev, pa nadzira Finančna uprava RS (Finančna uprava RS, 2020).

2.2 Notranje revidiranje

RS se je v nasprotju z ostalimi razvitimi evropskimi državami zelo pozno soočila z dejstvom, da vpeljani sistem zunanjšega revidiranja z naraščanjem javnofinančnih izdatkov ne omogoča več zadostnega in učinkovitega nadzora nad namensko porabo javnih financ. Prvi koraki v smeri zagotavljanja sodobnejšega in učinkovitejšega sistema notranjšega revidiranja so se vzpostavili z ZJF leta 1999. S 100. členom ZJF je bil uveden tako imenovani finančni nadzor,

ki je od neposrednih proračunskih uporabnikov zahteval vzpostavitev ustreznega sistema notranjih kontrol in zagotovitev notranje revizije. Notranja revizija je bila zasnovana kot naknadna računovodsko-finančna revizija in revizija načela gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti (Štefe, 2015). Pristojnost določanja pravil za izvajanje postopkov notranjega revidiranja je dobilo Ministrstvo za finance (v nadaljevanju: MF).

Na ta način so se vzpostavili temelji za zagotovitev učinkovitejšega pregleda nad namensko porabo javnih financ. Nedvomno pa je dejstvo, da naknadna notranja kontrola pravilnosti računovodskih izkazov zaobjame zgolj majhen del kompleksnega sistema upravljanja. Na to so opozorili tudi strokovnjaki pogajalske skupine EU v pridružitvenem procesu. RS je morala vzpostaviti bolj transparenten sistem notranjega revidiranja in notranjih kontrol, ki bo pokrival segment vseh proračunskih uporabnikov. Zakonodajno se je to uredilo v dopolnitvah ZJF leta 2002, Ur. l. RS, št. 30/02. S tem je bil uveden enovit sistem notranjih kontrol in notranjega revidiranja tako za neposredne kot tudi posredne proračunske uporabnike. Natančnejše smernice in postopkovna pravila delovanja notranjega revidiranja so bila določena v Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Ur. l. RS,, št. 72/02.

Funkcija notranjega revidiranja je pri svojem delovanju neodvisna in nepristranska dejavnost. Notranje revidiranje v RS je organizirano na decentraliziran način. Odgovornost za vzpostavitev notranjega revidiranja je na strani predstojnikov proračunskih uporabnikov in se uvršča med poslovodne funkcije. Predstojnik proračunskega uporabnika je odgovoren za oblikovanje in doseganje strateških ciljev s ciljem uresničevanja kakovostne javne storitve za tiste namene, zaradi katerih je bil proračunski uporabnik ustanovljen. Pri svojem delovanju se proračunski uporabnik tako kot gospodarske družbe srečuje z nepredvidenimi okoliščinami, ki mu onemogoča doseganje zastavljenih strateških ciljev. Kako uspešen bo pri tem, je odvisno od njegove zmožnosti pravočasnega prepoznavanja in upravljanja tveganih področij poslovanja. Naloga predstojnika je, da skozi celovit sistem upravljanja tveganj vzpostavi ustrezen sistem notranjih kontrol (Kodeks notranjerevizijskih načel, 2011). Ključni dejavnik zagotavljanja ustreznega sistema notranjih kontrol je predstojnikova seznanitev z vsemi elementi upravljanja s tveganji, ki so značilna za delovanje javnega sektorja (Štefe, 2015).

Iz slike 3 je razvidno, da v prvem koraku predstojnik proračunskega uporabnika v sistemu upravljanja s tveganji zagotovi ustrezno notranje okolje tako, da določi jasne odnose v organizacijski strukturi delovanja, vodi ustrezno politiko zaposlovanja in zagotavlja namensko strokovno usposabljanje zaposlenih. Naslednji korak je opredelitev vizije in strateških ciljev delovanja proračunskega uporabnika. Na podlagi proučevanja zunanjega okolja mora predstojnik proračunskega uporabnika prepoznati tvegana področja delovanja in se odzvati na njih z ustreznimi notranjimi kontrolami na celotnem področju poslovanja. Zadnji korak v procesu je nadzorovanje in ocenjevanje uspešnosti delovanja notranjih kontrol (Štefe, 2015) (slika 3).

Slika 3: Elementi upravljanja s tveganji, značilnimi za javni sektor



Vir: Štefe (2015).

Naloga notranjih revizorjev je, da pomagajo predstojnikom pri prepoznavanju tveganih področij poslovanja, ovrednotenju učinkovitosti in pravilnosti delovanja notranjih kontrol ter jim svetujejo, kako naj izboljšajo sistem delovanja notranjih kontrol in samega procesa upravljanja tveganj, razvidnih iz »pahljače« ključnih vlog notranjih revizorjev pri ocenjevanju in upravljanju tveganj, ki jih je izdal Inštitut notranjih revizorjev (v nadaljevanju: IIA).

Iz »pahljače«, prikazane na sliki 4, je razvidno, da so vloge notranjih revizorjev pri ocenjevanju in upravljanju s tveganji razdeljene v tri segmente, in sicer na (IIA, 2020):

1. **ključne vloge** notranjih revizorjev:

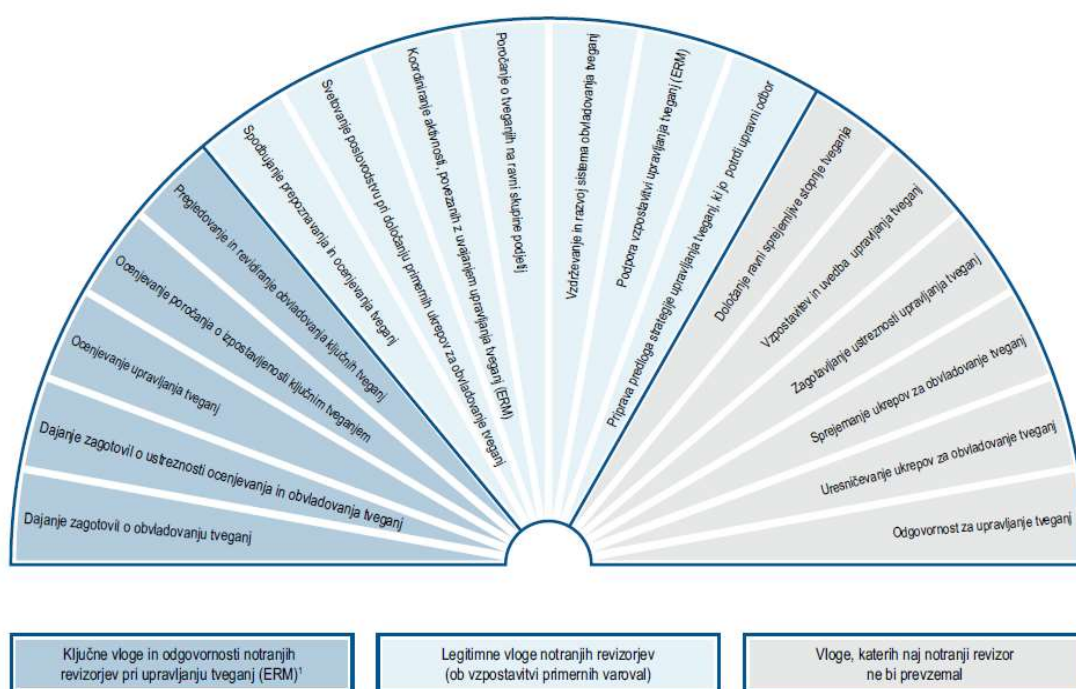
- dajanje zagotovil o obvladovanju tveganj,
- dajanje zagotovil o ustreznosti ocenjevanja in obvladovanja tveganj,
- ocenjevanje upravljanja s tveganji in poročanje o izpostavljenosti ključnim tveganim področjem poslovanja,
- pregledovanje in revidiranje ključnih tveganih področij poslovanja;

2. **legitimne vloge:** poleg ključnih vlog lahko notranji revizor razširi svoje delovanje tudi na ostala področja, vendar mora pri tem upoštevati določena varovala. Legitimno delovanje notranjega revizorja obsega:

- svetovalno funkcijo poslovodstvu pri vzpostavitvi ukrepov uspešnega obvladovanja s tveganji,
- spodbujanje prepoznavanja tveganih področij delovanja in njihovo ocenjevanje,
- usklajevanje aktivnosti, ki so povezane z vzpostavitvijo ustreznega sistema upravljanja s tveganji,
- podpora, vzdrževanje in razvoj sistema upravljanja s tveganji,
- sodelovanje pri pripravi strategije upravljanja s tveganji;

3. **nedovoljene vloge:** v procesu upravljanja s tveganji notranji revizor nikakor ne sme prevzeti vlog, za katere nosi odgovornost izključno predstojnik oziroma poslovodja revidiranca. Nikakor ni njegova naloga, da:
- vzpostavi in uvede upravljanje s tveganji,
 - določi sprejemljive ravni tveganja,
 - zagotavlja ustreznost upravljanja s tveganji,
 - sprejema in uresničuje ukrepe za obvladovanje s tveganji in
 - upravlja s tveganji.

Slika 4: Ključne vloge notranjih revizorjev pri ocenjevanju in upravljanju tveganj



Vir: Inštitut notranjih revizorjev IIA (2020).

Iz Poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ RS za leto 2018, ki ga je pripravil Urad za nadzor proračuna (v nadaljevanju: UNP) (UNP, 2019a), je razvidno, da predstojniki ugotovitev iz končnega poročila o izvedeni notranji reviziji, ki ga pripravi notranji revizor, ne vidijo kot sredstev za doseg zastavljenih ciljev, temveč jih občutijo kot »palico, ki samo tepe«. Zakonodajna obveza jim v večji meri predstavlja samo dodatno nepotrebno breme, ki je del funkcije upravljanja. To je tudi najpogostejši razlog, zakaj vedno večje število proračunskih uporabnikov ne zagotavlja obveznega notranjega revidiranja. V letu 2018 je samo 69 % od vseh 2616 proračunskih uporabnikov zagotavljalo notranje revidiranje. V primerjavi z letom 2017, ko je bil delež pokritosti 71 %, in letom 2016, ko je bil delež 73 %, se negativni trend upadanja obveznega notranjega revidiranja nadaljuje (UPN, 2018 in 2017a).

UNP je vrhovni organ, ustanovljen za namene koordinacije in harmonizacije sistema notranjega revidiranja javnih financ v RS. Njegove ključne naloge so (UNP, 2020):

- razvoj nacionalnih smernic notranjega revidiranja na področju javnih financ,
- preverjanje ustreznosti finančnega poslovanja sistema notranjih kontrol in notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih,
- sodelovanje z Uradom Evropske komisije za boj proti goljufijam (OLAF),
- revizijski organ porabe sredstev iz skladov EU,
- inšpekcijske naloge nad porabo javnofinančnih sredstev z namenom ščitena javnih interesov (Republika Slovenija eUprava, 2020),
- vodenje Imenika državnih notranjih revizorjev, Imenika preizkušenih državnih notranjih revizorjev in Registra zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja. S tem se je vzpostavil centralno enovit sistem vpogleda v seznam vseh pravnih oseb, ki so izvajalci notranjega revidiranja v RS.

V 9. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ je predpisano, da so izvajalci notranjega revidiranja notranjerevizijske službe. V okviru teh služb lahko opravljajo, ne glede na načine organiziranja izvajanja notranjega revidiranja, revizijske preglede samo osebe, ki imajo pridobljen strokovni naziv državni notranji revizor ali pa preizkušeni notranji revizor.

V Usmeritvah za državno notranje revidiranje (UNP, 2017b) je določena obvezna hierarhija pravil, ki jo morajo upoštevati notranji revizorji pri svojem delu. To so:

1. Zakon o javnih financah: Z ZJF se zakonodajno umestijo systemske ureditve notranjega revidiranja javnih financ in s tem podajajo osnovne okvirje za nadaljnje podzakonske akte, ki natančneje določijo pravila, ki jih je potrebno upoštevati pri izvedbi notranjega revidiranja.
2. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ: V njem so opredeljena temeljna načela in organizacija notranjega revidiranja javnih financ. Izvajalcu notranjega revidiranja se naloži, da pri svojem delu upošteva pravila, ki so zapisana v Usmeritvah za državno notranje revidiranje in obvezno uporabo Mednarodnih standardov strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, ki jih je izdal IIA. Izvajalcu notranjega revidiranja se naloži, da se mora ravnati skladno s Kodeksom poklicne etike notranjega revizorja, ki ga je izdal Slovenski inštitut za revizijo, Ur. l. RS, št. 63/11.
3. Usmeritve za državno notranje revidiranje, katerih funkcija je pojasnjevalna in usmerjevalna, ob tem pa določajo enotne metodološke okvirje notranjega revidiranja.
4. Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev. Nosilec priprave Kodeksa poklicne etike notranjega revizorja in njegove umestitve s slovensko zakonodajo na podlagi mednarodnih smernic, zapisanih v Kodeksu etike v izdaji IIA, je Slovenski inštitut za revizijo. Kodeks

poklicne etike notranjega revizorja določa strokovno-moralne zaveze notranjih revizorjev pri opravljanju svojega dela.

Poleg obveznih pravil je notranji revizor pri svojem delu zavezan tudi k upoštevanju priporočenih pravil ravnanja. Povzeto po Usmeritvah za državno notranje revidiranje si sledijo po sledeči hierarhiji (UNP, 2017b):

- smernice UNP glede uporabe Usmeritev za državno notranje revidiranje,
- metodološka pravila, ki jih izda UNP,
- izvedbena pravila izdana iz strani IIA,
- druge smernice in metodološka gradiva, ki jih izdaja IIA,
- smernice, stališča in metodološka gradiva, ki jih izdaja Slovenski inštitut za revizijo.

10. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ določa obdobje zagotovitve notranjega revidiranja. Proračunski uporabnik, katerega letni proračun presega znesek 2.086.463,03 EUR, je zavezan k rednim letnim izvedbam notranjega revidiranja, medtem ko ostali proračunski uporabniki zagotavljajo notranje revidiranje enkrat v obdobju treh let. Ne glede na način izvedbe notranjega revidiranja morajo proračunski uporabniki pri organizaciji notranjega revidiranja skladno z 10. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ upoštevati:

- 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, katerim je proračunski uporabnik izpostavljen.

Notranje revidiranje se izvaja na načine, opredeljene v 10., 11. in 12. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, predstavljene v nadaljevanju.

Lastna notranja revizijska služba. Najpomembnejša značilnost pri izvajanju notranjega revidiranja z lastno notranjo revizijsko službo je njena neodvisnost in samostojnost v organizacijski strukturi proračunskega uporabnika, podrejena je neposredno predstojniku proračunskega uporabnika. Pogoj za opravljanje dela notranjega revizorja v javnem sektorju je pridobitev naziva državnega notranjega revizorja. Notranje revidiranje z lastno

notranjerevizijsko službo izvajajo predvsem večji neposredni proračunski uporabniki. Iz analize podatkov iz Poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2018 je razvidno, da na ta način organizirajo notranje revidiranje predvsem neposredni proračunski uporabniki in večji javni zavodi, ki spadajo med posredne proračunske uporabnike. Njihova razvejena organizacijska struktura, večje število zaposlenih, zahtevno notranje okolje, nepredvidljivo zunanje okolje so dejavniki, ki zahtevajo nenehno vključevanje notranjih revizorjev v procese upravljanja s tveganji in ocenjevanja uspešnosti vzpostavljenih sistemov notranjih kontrol, ključnih za doseganje zastavljenih strateških ciljev (UNP, 2019a).

Najpogostejše prednosti izvedbe z lastno notranjo revizijsko službo, povzete po Štefetu so:

- boljše poznavanje revidiranega okolja,
- dostopnejši podatki, informacije, dokumenti,
- omogočeno neposredno komuniciranje s poslovodstvom proračunskega uporabnika in drugimi zaposlenimi,
- pripadnost notranjega revizorja proračunskemu uporabniku, pri katerem je zaposlen,
- predstojniku je notranji revizor stalno na razpolago,
- hitrejša prilagajanja notranjega revizorja spremembam, ki vplivajo na delovanje proračunskega uporabnika na način spremenjenega letnega delovnega načrta,
- večji obseg področij notranjega revidiranja,
- stalni nadzor nad uresničevanjem izvajanja priporočil, podanih v Končnem poročilu o izvedeni notranji reviziji,
- višja stopnja zaupanja med revizorjem in vsemi deležniki v procesu notranjega revidiranja.

Slabosti izvedbe z lastno notranjo revizijsko službo so (Štefe, 2015):

- vprašanje stroškovne vzdržnosti,
- ozka, specifična znanja notranjega revizorja,
- slabše možnosti strokovnega usposabljanja notranjih revizorjev,
- v primeru, da je lastna notranja revizijska služba organizirana z zaposlitvijo enega notranjega revizorja, ni možno medsebojno posvetovanje, usklajevanje na zahtevnejših področjih revidiranja,
- notranji pritiski na delo notranjega revizorja, tako pri pripravi letnega delovnega načrta kot pri poteku same izvedbi in poročanju ugotovitev pri opravljenem pregledu notranjega revidiranja.

Skupna notranja revizijska služba. Enajsti člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ omogoča, da se lahko večje število proračunskih uporabnikov pogodbeno obveže, da bodo izvedli notranje revidiranje s skupno notranjo revizijsko službo. Skupna notranjerevizijska služba je neposredno odgovorna naročniku izvedbe notranjega revidiranja. Ta način organiziranosti notranjega revidiranja

zahteva od vodij skupne notranjerevizijske službe skrbno načrtovanje poteka dela v procesih notranjega revidiranja.

Prednosti skupne notranjerevizijske službe (Štefe, 2015):

- porazdelitev stroškov izvedbe notranjega revidiranja,
- širok nabor znanj notranjih revizorjev, saj v okviru skupne notranjerevizijske službe delujejo notranji revizorji, ki imajo specifična znanja na različnih področjih,
- na osnovi enovitih meril izvedbenega procesa skupne notranjerevizijske službe je omogočena primerjava uspešnosti pri upravljanju s tveganji pri posrednih proračunskih uporabnikih pod okriljem neposrednih proračunskih uporabnikov, naročnikov skupne notranjerevizijske službe,
- višja raven kakovosti notranjega revidiranja javnih financ,
- večji obseg pregleda notranjega revidiranja,
- večja učinkovitost dela skupne notranjerevizijske službe,
- večja stopnja neodvisnosti v vseh fazah notranjega revidiranja,
- izvajanje svetovalne funkcije, s čimer odpade strošek najema zunanjih svetovalcev.

Sodobne smernice razvoja organiziranja notranjega revidiranja javnih financ spodbujajo izvajanje notranjega revidiranja javnih financ na način skupne notranjerevizijske službe. V Strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS v obdobju 2011–2015 so v okviru zastavljenega strateškega cilja »smotrno zagotavljanje notranjega revidiranja« opredeljeni načini, ki bodo omogočali njegovo uresničitev, in sicer zagotavljanje notranjega revidiranja s pomočjo skupne notranjerevizijske službe. Zaradi prednosti, ki prispevajo k višji kakovosti izvedbe notranjega revidiranja, so v Usmeritvah za državno notranje revidiranje podane priporočljive oblike skupne notranjerevizijske službe, in sicer (UNP, 2017b):

- skupna notranjerevizijska služba, organizirana pri neposrednem proračunskem uporabniku državnega proračuna, v katero so vključeni posredni proračunski uporabniki s področja njegove dejavnosti, katerih ustanoviteljica je država,
- skupna notranjerevizijska služba, organizirana pri neposrednem proračunskem uporabniku občinskega proračuna (občini), v katero so vključeni posredni proračunski uporabniki, katerih ustanovitelj oziroma soustanovitelj je občina,
- skupna notranjerevizijska služba, organizirana za več neposrednih proračunskih uporabnikov občinskega proračuna (več občin), v katero so lahko vključeni tudi posredni proračunski uporabniki občin ustanoviteljic skupne službe.

Tako kot druge oblike ima tudi skupna notranja revizijska služba nekatere slabosti. Te so (Čuk, 2011):

- strah pred tem, da izvajalec notranje revizije izda notranje informacije nepooblaščenim osebam drugih proračunskih uporabnikov, podpisnikov pogodbe za izvedbo skupne notranjerevizijske službe,
- možnost zastojev v procesih notranjega revidiranja zaradi večjega števila revidirancev,
- zahtevna pogajanja o prerazporeditvi stroškov med ustanovitelji skupne notranjerevizijske službe.

Zunanje izvajanje notranjega revidiranja. Proračunski uporabniki izvajajo notranje revidiranje tudi na način, da najamejo zunanjega izvajalca notranjega revidiranja, vendar pod pogoji, določenimi v 12. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. Ti pogoji so, da:

- ima zunanji izvajalec znanje, veščine in sposobnosti, potrebne za izvajanje revidiranja,
- mora imeti vsaj vodja revizijske skupine potrdilo o pridobljenem nazivu preizkušeni notranji revizor Slovenskega inštituta za revizijo ali potrdilo o pridobljenem nazivu državni notranji revizor, ki ga izdaja MF, ali potrdilo o pridobljenem nazivu preizkušeni državni revizor ali državni revizor RS RS,
- je vpisan v Register zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja, ki ga vodi UNP,
- ima strokovne izkušnje pri podobnih delih,
- pri izvajanju revizije upošteva usmeritve za finančno poslovanje in notranje kontrole ter usmeritve za državno notranje revidiranje.

Izvajalec zunanjega izvajanja notranjega revidiranja je lahko (UNP, 2017b):

- pravna oseba s sedežem v RS, organizirana kot gospodarska družba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, ali pravna oseba druge pravnoorganizacijske oblike, ki je registrirana za izvajanje notranjerevizijske dejavnosti, ali
- državni notranji revizor oziroma preizkušeni državni notranji revizor, ki samostojno opravlja storitve notranjega revidiranja kot samostojni podjetnik posameznik.

Če zunanje izvajanje notranjega revidiranja pri posrednih proračunskih uporabnikih izvajajo notranji revizorji, zaposleni pri neposrednem proračunskem uporabniku, morajo od svojega delodajalca pridobiti soglasje za opravljanje svojega dela.

Zunanjemu izvajanju notranjega revidiranja se pripisuje naslednje prednosti (Štefe, 2015):

- stroški izvedbe notranjega revidiranja so nižji in spremenljivi glede na obseg notranjega revizijskega pregleda,
- širok nabor znanj izvajalcev zunanjega izvajanja notranjega revidiranja,
- višja stopnja neodvisnosti notranjega revizorja,
- lažja prekinitve sodelovanja z notranjim revizorjem,

- poslovodstvo javnega zavoda je na ta način odvezano odgovornosti zagotavljanja neodvisnega delovanja notranje revizijske službe v organizacijski sestavi javnega zavoda.

Na drugi strani pa ima tako kot pri obeh drugih načinih izvedba zunanje izvajanje notranjega revidiranja tudi svoje slabosti. Te so (Štefe, 2015):

- slabše poznavanje revidiranega okolja delovanja posrednega proračunskega uporabnika,
- višja stopnja tveganja povišanja cene storitev izvedbe notranjega revidiranja,
- izvajalci zunanje izvajanje notranjega revidiranja niso stalno prisotni in na razpolago,
- odgovornost za izvedbo notranjega revidiranja v celoti nosi poslovodja javnega zavoda,
- večja možnost dostopa do zaupnih in tajnih podatkov in njihovega prenosa nepooblaščenim osebam,
- manjša stopnja pripadnosti notranjega revizorja proračunskemu uporabniku.

Zunanje izvajanje notranjega revidiranja je najpogostejša oblika zagotavljanja notranjega revidiranja v javnem sektorju. Poslužujejo se je predvsem posredni proračunski uporabniki – javni zavodi. Iz Poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2018 je razvidno, da je leta 2018 1187 proračunskih uporabnikov izvedlo notranje revidiranje z zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja, kar predstavlja 45 % vseh proračunskih uporabnikov.

Omenjeno dejstvo se odraža tudi v obsegu in strukturi števila opravljenih notranjih revizijskih pregledov, ki so bili izvedeni pri proračunskih uporabnikih v letu 2018. Na podlagi analize števila opravljenih notranjih revizijskih pregledov pri proračunskih uporabnikih za obdobje 2014–2018, ki jo je predstavil UNP, je ugotovljeno, da je bilo v letu 2018 opravljenih skupaj 891 notranjih revizijskih pregledov, od tega jih je bilo 570 organiziranih s pomočjo zunanje izvajalca notranjega revidiranja, kar v celotni strukturi predstavlja 64 % delež (UNP, 2019a). Preostalih 36 % notranjih revizijskih pregledov v letu 2018 pa so proračunski uporabniki izvedli z lastno ali skupno notranjo revizijsko službo (slika 5).

Slika 5: Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov pri proračunskih uporabnikih v obdobju 2014–2018



Vir: UNP (2019a).

Iz slike 5 je prav tako razvidno, da je bil v letu 2018 prvič po letu 2014 opazen trend upadanja števila izvedenih notranjih revizijskih pregledov. V primerjavi z letom 2017 je bil upad kar 14 %. UNP na podlagi analize stanja vzrokov ugotavlja, da je ključni razlog v tem, da se predstojniki proračunskih uporabnikov ne zavedajo pomembnosti izvajanja zakonodajno obveznih pregledov notranjega revidiranja. V nekaterih primerih prihaja celo do zavestnega opuščanja izvedb notranjega revidiranja. Stanje je zaskrbljujoče tudi na področju kadrovske pokritosti zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja. Na dan 31. 12. 2018 je bil v Register zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja vpisan 101 zunanji izvajalec notranjega revidiranja, od tega je v letu 2018 samo 43 zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja zagotavljalo oziroma izvajalo notranje revidiranje (Republika Slovenija, GOV.SI, 2020e). Od vseh registriranih zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja je aktivno delujočih samo 45 %, ki pa so v letu 2018 izvedli notranje revidiranje kar pri 1187 proračunskih uporabnikih.

3 MINISTRSTVO ZA IZOBRAŽEVANJE, ZNANOST IN ŠPORT

3.1 Namen ustanovitve

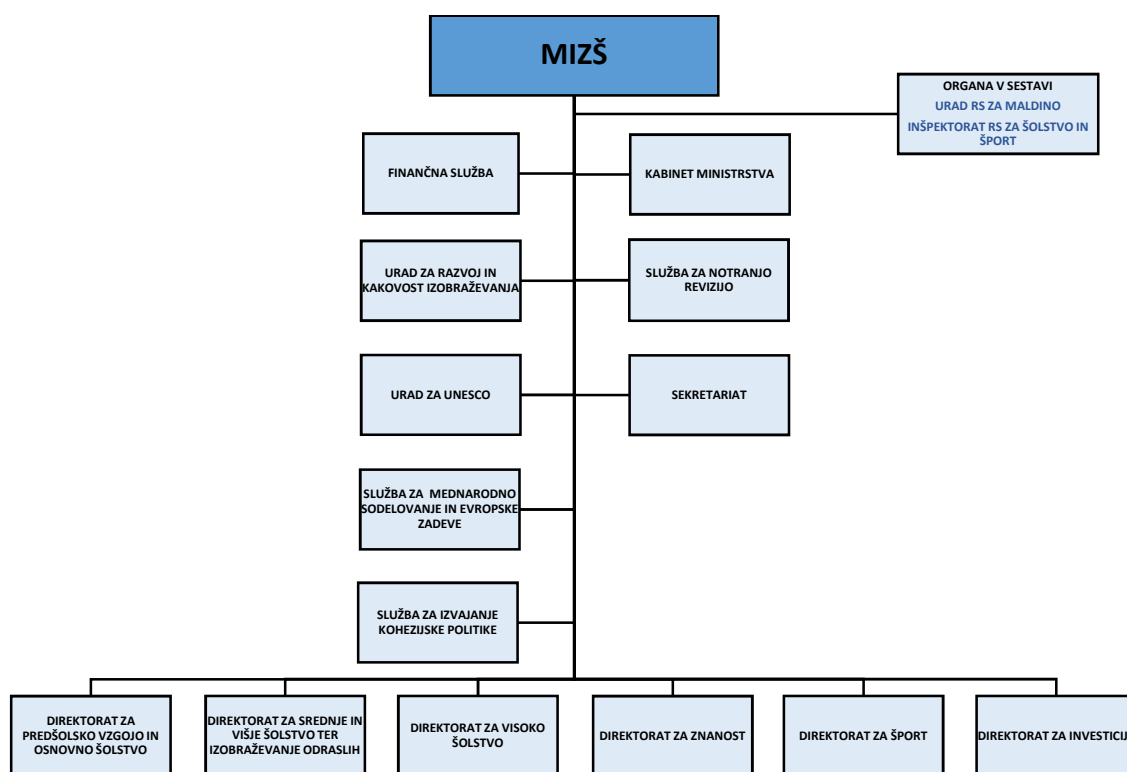
MIZŠ v sestavi, ki jo poznamo danes, deluje od leta 2013. Kot del izvršilne oblasti skrbi za spremljanje stanja v družbi na področjih izobraževanja, znanosti in športa v RS. Je nosilec in snovalec razvoja družbe na področjih njegove pristojnosti. Izobraževalni sistem v RS je zasnovan na naslednjih ravneh (MIZŠ, 2020a):

- predšolska vzgoja,
- osnovnošolsko izobraževanje,
- srednješolsko izobraževanje,
- višješolsko in visokošolsko strokovno izobraževanje,
- izobraževanje odraslih,
- izobraževanje oseb s posebnimi potrebami,
- glasbeno in baletno izobraževanje,
- izobraževanje na domu.

3.2 Organizacijska struktura

Za doseganje vizije in poslanstva je MIZŠ organiziran v organizacijske enote, kar je razvidno iz slike 6 (Republika Slovenija, GOV.SI, 2020b).

Slika 6: Organigram MIZŠ



Vir: MIZŠ (2020b).

Kabinet ministrice skrbi za koordinacijo in komunikacijo med vsemi deležniki v izobraževalnem procesu ter na področju znanosti in športa. Spremlja stanje v družbi, zaznava problematiko na področjih, za namene katerih je bil MIZŠ ustanovljen, in o njih seznanja organ vrhovne oblasti.

Uradi so zadolženi za delovanje in upravljanje razvoja in kakovosti izobraževalnega sistema. So aktivni soustvarjalci razvoja sodobnih učnih procesov, spremljajo razmere na trgu dela, se na njih odzovejo in pripravijo nove smernice razvoja izobraževalnih programov. Pokrivajo tudi področje, katerega ključna naloga je uresničevanje ciljev organizacije UNESCO v RS.

Službe pokrivajo področje mednarodnega sodelovanja in evropskih zadev delujejo pri pripravi smernic na mednarodnem in evropskem prostoru, skrbijo za njihovo umestitev v slovensko zakonodajo. Na področju kohezijske politike zastopajo stališča MIZŠ v programskih telesih EU, so soustvarjalci zakonodajnih pravil na področju kohezijske politike, ki je skladna z evropsko kohezijsko politiko. Področje nadzora nad delovanjem uvedenega sistema notranjih kontrol, ki zagotavlja učinkovito upravljanje s tveganji, pokriva Služba za notranjo revizijo. Njena naloga je, da skozi proces notranjih revizijskih pregledov ocenjuje ustreznost sistema notranjih kontrol, nadzira smotrnost poslovanja MIZŠ ter skrbi za gospodarno, učinkovito in uspešno porabo javnofinančnih sredstev. V primeru opustitve in nepravilnosti pripravi predloge za odpravo napak opravlja svetovalno funkcijo v procesih upravljanja s tveganji ter o ugotovitvah redno obvešča kabinet ministra, ki mu je neposredno odgovorna.

Sekretariat sodeluje pri snovanju strategije delovanja MIZŠ, ki je skladna z nacionalnim programom razvoja izobraževalnega sistema, znanosti in športa. Temu prilagaja organizacijsko in programsko shemo delovanja ministrstva, opravlja naloge s področja kadrovske politike, informacijske tehnologije, pravnih zadev ter druge spremljajoče naloge v okviru ministrstva.

Direktorati opravljajo ključne naloge za zagotavljanje delovanja systemskega in nemotenega izvajanja nacionalnih programov predšolske vzgoje, osnovnega, poklicnega, strokovnega, tehniškega in splošnega srednješolskega izobraževanja, višjega in visokega šolstva, vzgoje in izobraževanja v dijaških domovih ter izobraževanja odraslih. Direktorat za znanost je skrbnik področja razvoja sodobnega in inovativnega sistema na področju znanstvenih raziskav. Na področju športa je na državni ravni za uresničevanje Zakona o športu zadolžen Direktorat za šport. Direktorat za investicije ima nalogo, da načrtuje in izvaja investicijske programe za javne zavode, katerih ustanovitelj je Vlada RS in sodijo v resor delovanja MIZŠ.

Organa v sestavi MIZŠ sta Urad RS za mladino in Inšpektorat RS za šolstvo in šport. Prvi je zadolžen za reševanje problematike na področju mladinskega sektorja, Inšpektorat RS za šolstvo in šport pa nadzira, ali je delovanje javnih zavodov na področju izobraževanja in športa skladno z zakonodajo, veljavno na teh področjih.

Za namene mojega raziskovalnega področja se osredotočam na proučevanje in delovanje sistema srednješolskega izobraževanja. Skozi analizo obstoječega sistema notranjih kontrol pri javnih zavodih, ki izvajajo javno storitev srednješolskega izobraževanja, ugotavljam, ali obstoječi sistem notranjega revidiranja omogoča uresničevanje poslanstva: »uvajanje pristopov usklajevanja izobraževalnega sistema z gospodarstvom« (MIZŠ, 2020a).

3.3 Struktura delovanja in sistema financiranja srednješolskega izobraževanja

Za namene zagotavljanja izvajanja javnoveljavnih programov na področju srednješolskega izobraževanja Vlada RS na podlagi 41. člena Zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (ZOFVI), Ur. l. RS, št. 16/07, 36/08, 58/09, 65/09, 20/11, 40/12, 57/12, 47/15, 46/16, 49/16, 25/17 ustanovi javni zavod po naslednji programski shemi:

- poklicne šole,
- srednje tehnične in srednje strokovne šole,
- splošno izobraževanje – gimnazije.

Vseh javnih zavodov, ki delujejo na področju srednješolskega izobraževanja v RS, je bilo v šolskem letu 2018/2019 po uradno objavljenih podatkih Statističnega urada Republike Slovenije (v nadaljevanju: SURS) 144. Skupno število vpisanih dijakov je znašalo 73.110 (SURS, 2019). Največ dijakov se je vpisalo v programe srednjega tehničnega in strokovnega

izobraževanja, kar 47 % od vseh vpisanih, 35 % se jih je vpisalo v splošno izobraževanje – gimnazije, za poklicno izobraževanje pa se je odločilo le 18 % dijakov (tabela 1).

Tabela 1: Število vpisanih dijakov za obdobje šolskih let od 2015/2016 do 2018/2019, ločeno po programih srednješolskega izobraževanja

Šolsko leto	PROGRAMI SREDNJEŠOLSKEGA IZOBRAŽEVANJA			SKUPAJ
	Poklicno izobraževanje	Srednje tehnično in strokovno izobraževanje	Splošno izobraževanje (gimnazije)	
2015/2016	12.940	34.573	27.246	74.759
2016/2017	13.283	34.369	26.369	74.021
2017/2018	13.316	34.408	26.051	73.776
2018/2019	13.160	34.362	25.589	73.110

Vir: SURS (2019).

Viri financiranja javnoveljavnih izobraževalnih programov, ki jih izvajajo javni zavodi na področju srednješolskega izobraževanja, so zagotovljeni iz blagajne državnega proračuna prek MIZŠ kot vršilca nalog Vlade RS na področju izobraževalnega sistema skladno z veljavno metodologijo financiranja.

Poleg tega se za opravljanje svoje dejavnosti javni zavodi na področju srednješolskega izobraževanja lahko financirajo tudi iz drugih virov, ki so dopuščeni v 78. členu ZOFVI in sicer iz:

- drugih javnih sredstev, s katerimi se omogoča izvajanje dodatnih izobraževalnih vsebin v okviru javnoveljavnih programov. Financirajo se s pomočjo dveh virov – državnega proračuna in proračuna EU. RS v okviru EU aktivno sodeluje v projektih na področjih izmenjave dobrih praks, prenosa znanj in usposabljanj, ki so del vseživljenjskega procesa učenja. Najpomembnejši projekt, ki podpira strateško usmeritev EU v segmentu izobraževanja, je Erasmus+. Njegov namen je, da z neformalnim izobraževanjem spodbudi mobilnost dijakov v učnem procesu na način opravljanja praktičnega usposabljanja pri delodajalcih v okviru držav EU, sodelujočih v tem projektu. Na ta način se uresničuje temeljna zaveza EU glede doseganja večje mobilnosti delovne sile med državami EU. Na drugi strani pa se dijakom omogoča, da pridobijo nova znanja in sposobnosti, ki jim bodo kasneje koristile pri iskanju njihove poklicne poti. Skrbnik programa v RS je javni zavod Center RS za mobilnost in evropske programe izobraževanja in usposabljanja (v nadaljevanju: CMEPIUS) v povezavi z javnimi zavodi, nosilci izvajanja srednješolskega izobraževanja. Drugačno programsko shemo nudi projekt MUNERA 3, ki je financiran iz državnega proračuna in v katerega je vključenih 86 javnih zavodov, ki izvajajo izobraževalne vsebine usposabljanj in prekvalifikacij, skladnih s potrebami na trgu dela v RS. Cilj projekta MUNERA 3 je omogočiti zaposlenim nadaljnja

poklicna usposabljanja, ki jim bodo omogočala večjo mobilnost in boljšo možnost zaposlovanja. Nosilec projekta je MIZŠ;

- prispevkov dijakov. Obseg in višino prejetih javnih sredstev s strani ustanovitelja MIZŠ, ki jih prejmejo javni zavodi, določata Pravilnik o metodologiji financiranja izobraževalnih programov in vzgojnega programa na področju srednjega šolstva (MOFAS), Ur. l. RS, št. 107/12, 56/17, 5/2019 in Pravilnik o normativih in standardih za izvajanje izobraževalnih programov in vzgojnega programa na področju srednjega šolstva, Ur. l. RS, št. 62/10, 99/10, 47/17, 30/18. Pravilnika sistematično in analitično opredelita normative in standarde, sistematizacijo delovnih mest ter obseg stroškov in izdatkov na področju srednješolskega izobraževanja, na podlagi katerih se določi obseg rednih izobraževalnih vsebin, financiranih iz javnih sredstev. Financiranje iz javnih sredstev omogoča pokrivanje osnovnega obsega rednih izobraževalnih vsebin. Preostanek sredstev javni zavodi za nemoteno zagotavljanje izvedbenega dela javno veljavnih izobraževalnih programov pridobijo s pomočjo prispevkov dijakov. Področja, ki niso v celoti pokrita iz javnih sredstev, a so del rednega učnega programa, so: interesne dejavnosti, kot so športni, kulturni, tehniški in naravoslovni dnevi, obvezne izbirne vsebine ter nadstandardne dejavnosti, ki prinesejo večjo dodano vrednost javnim izobraževalnim programom in se sofinancirajo s prispevki dijakov;
- prispevkov odraslih. Javni zavodi skladno z Zakonom o izobraževanju odraslih, Ur. l. RS, št. 6/18 izvajajo tudi izobraževalni proces javno veljavnih programov srednješolskega izobraževanja za odrasle ob predhodnem soglasju MIZŠ. Finančna sredstva javni zavodi pridobijo iz nejavnih sredstev iz tako imenovanih prispevkov odraslih prek šolnin in drugih prispevkov. Višino in obseg prispevkov udeležencev izobraževanja odraslih določijo javni zavodi na podlagi skrbnega pregleda in stroškovnih analiz. Pri določanju višine izhajajo iz načela nedobičkonosnosti, ki so mu zavezani vsi javni zavodi, ki opravljajo nepridobitno dejavnost;
- sredstev od prodaje blaga in storitev. Javni zavodi ob predhodnem soglasju ustanovitelja MIZŠ vstopajo na trg, in sicer na način izvajanja dodatnih nadstandardnih programskih vsebin, ki izhajajo iz programske sheme javno veljavnih izobraževalnih programov. Na ta način pridobljena finančna sredstva so namenjena za pokrivanje izvedbenih stroškov. Če pride do presežka prihodkov nad odhodki, se ti na podlagi sklepa sveta javnega zavoda namenijo za pokrivanje nadstandardnih dejavnosti in nakup učnih pripomočkov za izvajanje rednega izobraževalnega programa kakor tudi drugih opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev za namene delovanja javnega zavoda;
- donacij, prispevkov sponzorjev. Financiranje nadstandardnih dejavnosti javnega zavoda pridobijo tudi s pomočjo donacij in prispevkov sponzorjev. Javni zavodi morajo v svojih poslovnih knjigah zagotoviti ločeno evidentiranje namenske porabe zbranih sredstev prek donacij in prispevkov sponzorjev.

V nadaljevanju podrobneje proučim značilnosti metodologije financiranja sistema javnega financiranja javnih zavodov na področju srednješolskega izobraževanja. Metodologija financiranja javnih zavodov na področju srednješolskega izobraževanja je opredeljena v

MOFAS-u. Zaradi vse večjih potreb po celovitem delovanju javnih zavodih je MIZŠ ustanovil resorno skupino, ki je zadolžena za prenovitev do tedaj veljavnega načina javnega financiranja na področju srednješolskega izobraževalnega sistema. Metodologija financiranja je bila do tedaj enovita tako za osnovnošolski kot za srednješolski izobraževalni program. Temeljila je na metodologiji, na podlagi katere so bila javnim zavodom zagotovljena proračunska sredstva za (Štefe, 2015):

- stroške plač in drugih izdatkov za zaposlene na osnovi normativov in standardov ločeno za osnovnošolski in srednješolski izobraževalni program. Prek programa Kadrovskega plačnega informacijskega sistema (v nadaljevanju: KPIS) je MIZŠ neposredno od javnih zavodov pridobil verodostojne podatke o skupni višini javnofinančnih sredstev, ki jih javni zavodi potrebujejo za pokrivanje stroškov plač in drugih izdatkov za zaposlene. Vzpostavljeni sistem KPIS je na drugi strani javnim zavodom omogočal tudi primerjalno osnovo za izračun osnovnih plač in drugih izdatkov iz delovnega razmerja, ki so skladni in potrjeni s strani MIZŠ, pod okriljem katerega delujejo;
- materialne stroške, potrebne za izvajanje javnih storitev na področjih, zaradi katerih je bil posamezni javni zavod ustanovljen. Materialni stroški so se določali na podlagi meril in po metodologiji za določanje obsega materialnih sredstev za delovanje posameznega izobraževalnega programa.

Napredek in razvoj gospodarstva ter družbe kot celote sta zahtevala tudi ustrezno prilagoditev izobraževalnega sistema, ki naj bi sledil smernicam razvoja trga dela v državah članicah EU. V sledenju spremembam na trgu dela se je v RS leta 2004 začel postopek prenove sistema financiranja na področju srednješolskega izobraževanja s ciljem (Vlada RS, 2007)

- omogočiti večjo integracijo javnih zavodov na tem segmentu izobraževalnega procesa,
- preiti iz centraliziranega sistema financiranja javnih zavodov v decentraliziranega,
- prenesti večjo avtonomnost na poslovodje javnih zavodov pri odločanju v celotnem procesu poslovanja javnih zavodov,
- zagotoviti večjo kakovost izobraževalnega sistema v RS,
- zagotoviti bolj prilagojene oblike organiziranosti javnih zavodov, usmerjene v združevanje več javnih zavodov v centre,
- zagotoviti preglednejši in učinkovitejši sistem financiranja.

V okviru MIZŠ se je ustanovila medresorska skupina, ki je pooblaščenca za pripravo ocene stanja, primerjalno analizo stanj v drugih državah članicah EU in finančno ovrednotenje posledic, ki jih bo prinesel nov sistem financiranja. Primerjalna analiza načinov financiranja je vključevala izobraževalne sisteme Nizozemske, Danske in Norveške. Izbrane države niso bile izbrane naključno, ampak na podlagi dejstev, izhajajoč iz podatkov OECD, ki kažejo, da imajo omenjene države najuspešnejše izobraževalne sisteme v EU (Vlada RS, 2007). Potrebni je bilo veliko obravnav in usklajevanj v Državnem zboru RS, navezujočih se na predloge novega ZOFVI, ki bo implementiral nov sistem financiranja. Usklajevanja so bila

zaključena leta 2015 s sprejetjem Pravilnika o uvajanju novega načina financiranja in organizacije vzgojno-izobraževalnega dela v srednjih in višjih strokovnih šolah ter dijaških domovih, Ur. l. RS, št. 75/05, 107/12, ko se je začel postopek postopnega uvajanja MOFAS v izbranih javnih zavodih, in sicer s področja srednjih strokovnih in tehniških šol. Prvi javni zavodi, izvajalci gimnazijskega programa srednješolskega izobraževanja, so se v MOFAS priključili kasneje, in sicer v šolskem letu 2007/2008. V letu 2009/2010 je prevzelo novi sistem MOFAS dobrih 87 % vseh javnih zavodov (Kravanja, 2013). Zaradi svoje kompleksnosti je postopek prenove potekal postopoma. S tem se je omogočilo sprotno proučevanje finančnih učinkov MOFAS-a na državni proračun, ne da bi se pri tem ogrozila stabilnost javnih financ. Zadnji javni zavodi so se prenovljenemu sistemu priključili leta 2012. Zaključna faza je bila implementacija novega sistema financiranja v zakonodajo z vsemi dopolnitvami in spremembami, ki so se pokazale skozi postopni proces vključevanja.

Višina prejetih proračunskih sredstev, ki jih prejmejo javni zavodi na področju srednješolskega izobraževanja, se določi na osnovi števila vpisanih dijakov na dan 15. 9., pomnoženo s ceno posameznega izobraževalnega programa na dijaka. Na podlagi 4. člena MOFAS-a pristojni minister za izobraževanje, znanost in šport izda sklep o določitvi cen programov srednjega šolstva za naslednje proračunsko leto, na podlagi katerega se določijo cene posameznih srednješolskih izobraževalnih programov na dijaka. Sklep o določitvi cen programov srednjega šolstva za proračunsko leto je objavljen na e-portalu MIZŠ, uradno poimenovanem mss.edus.si. Cena posameznih programov se lahko spreminja, prilagaja dejanskim potrebam in višini skupnih zagotovljenih javnofinančnih sredstev, ki se zagotavljajo za posamezno proračunsko leto MIZŠ. Naslednji korak pri določitvi skupnega obsega proračunskih sredstev za namene izvajanja srednješolskih programov za posamezno poslovno leto je izdaja sklepa o zagotavljanju proračunskih sredstev za programe srednjega šolstva za obdobje od 1. decembra do 30. novembra v obdobju enega leta. Enoletno obdobje je prilagojeno metodologiji in načinu proračunskega financiranja MIZŠ. MIZŠ sodi med neposredne proračunske uporabnike, ki skladno z ZR izkazujejo in upoštevajo prihodke in odhodke po načelu denarnega toka (tako imenovane plačne realizacije). Iz tega izhaja, da je enoletno obdobje zagotovljenih javnofinančnih sredstev vezano na proračunsko in ne na poslovno leto. Na drugi strani pa javni zavodi, prejemniki javnofinančnih sredstev, sodijo med posredne proračunske uporabnike, ki so zakonodajno zavezani voditi svoje poslovne knjige najprej po načelu poslovnega dogodka ter vzporedno še evidenčno po načelu denarnega toka. Slednje je zahtevano z namenom, da se zagotovijo enoviti podatki, potrebni za merjenje in evidentiranje vseh transernih prihodkov in odhodkov, ki so vključeni v sestavo državnega proračuna.

3.4 Urejenost notranjega revidiranja javnih zavodov v okviru Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport

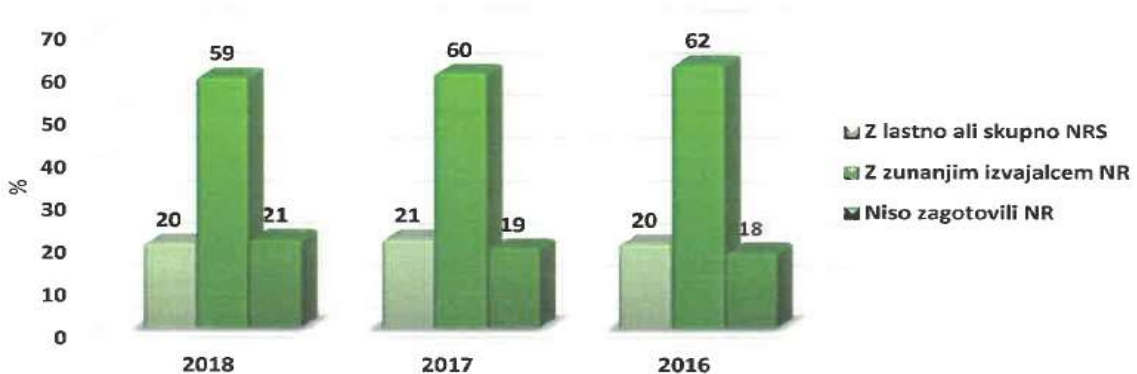
Javni zavodi v okviru MIZŠ tako kot vse ostale neposredne in posredne proračunske uporabnike 100. člen ZJF zavezuje k zagotavljanju obveznega notranjega revidiranja. Načini

izvedbe notranjega revidiranja so določeni v Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. Proračunski uporabniki so avtonomni pri sprejemanju odločitve o načinih organiziranja obveznega notranjega revidiranja.

UNP kot krovni skrbnik nadzora notranjega revidiranja javnih financ v svojih rednih letnih poročilih analizira stanje notranjega nadzora javnih financ in načine urejenosti notranjega revidiranja pri posameznih javnih zavodih, ločeno po področjih njihovega delovanja. UNP je vse od prenovljenega sistema notranjega revidiranja, ki je bil uveden leta 2002 z novim ZJF, v svojih rednih letnih poročilih ugotavljal sistemsko pomanjkljivost na področju zagotavljanja enovitega pregleda in kontrole o dejanskemu stanju izvedb notranjega revidiranja pri posameznih proračunskih uporabnikih. V zavedanju, da je neučinkovit nadzor notranjega revidiranja javnih financ eden izmed ključnih dejavnikov destabilizacije javnih financ, je UNP iskal možne rešitve s ciljem vzpostavitve celovite preglednosti nad izvajanjem notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih. Sistemsko se je rešitev implementirala leta 2007 skozi informacijski sistem Agencije RS za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju: AJPES), in sicer v dopolnitvi Navodil o spremembah in dopolnitvah Navodil o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, Ur. l. RS, št. 8/2007. Najpomembnejša sistemsko rešitev se je implementirala v 8. točki 16. člena Navodil o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, ki nalaga vsem proračunskim uporabnikom obvezno pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ. V prilogi Navodil o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna je bil dodan obrazec Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ, ki jo predstojnik proračunskega uporabnika predloži skupaj z ostalimi obveznimi sestavinami letnih poročil najkasneje do 28. 2. posameznega poslovnega leta. Kljub spremembam je UNP ugotavljal, da rešitve še vedno niso zadostne. Izvedla se je prenova in posodobitev obrazca Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ z vključitvijo poročanja o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja, in sicer leta 2010 z dopolnitvami Navodil o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, Ur. l. RS, št. 102/10. UNP je na ta način pridobil ustrežnejše podatke za pripravo celovitega pregleda notranjega revidiranja po posameznih področjih delovanja proračunskega uporabnika. UNP iz analiz letnih poročil stanja notranjega nadzora javnih financ ugotavlja, da dopolnitve iz leta 2010 niso prinesle željenih učinkov, zato že dalj časa izvaja aktivnosti v povezavi zamenjave obstoječe Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ z novo izjavo Izjavo predstojnika o zanesljivosti sistema notranjega nadzora. Predstojniki posameznih proračunskih uporabnikov ne bodo več podajali samo ocene, temveč zagotovilo o stanju notranjega nadzora javnih financ. UNP načrtuje, da bo nova izjava stopila v veljavo v letu 2020/2021 (UNP, 2019b).

Iz Poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2018 ni mogoče razbrati načinov urejenosti notranjega revidiranja po področjih delovanja javnih zavodov. Na ta način se ne zagotavlja ustreznih javno dostopnih podatkov, ki bi posameznim resornim ministrstvom omogočali pripravo programskih ukrepov v primeru ugotovitve kršitve in neustreznosti vzpostavljenih načinov notranjega revidiranja pri javnih zavodih, ki sodijo pod njihov resor. Za namene analize vzpostavimo izhodišča, ki temeljijo na javno objavljenih podatkih iz Poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2018, iz katerih izhaja, da so javni zavodi leta 2018 zagotavljali notranje revidiranja na način zunanjega izvajanja notranjega revidiranja kar v 59 % in samo 20 % na način z lastno ali skupno notranjo revizijsko službo. Kar 21 % vseh javnih zavodov pa ni zagotavljalo izvedbe notranjega revidiranja (slika 7).

Slika 7: Načini urejenosti notranjega revidiranja pri javnih zavodih za obdobje 2016–2018



Vir: UNP (2019a).

Javni zavodi na področju srednješolskega izobraževanja ne sodijo med proračunske uporabnike, ki bi zagotavljali obvezna notranja revidiranja na način lastne notranjerevizijske službe zaradi preprostega razloga – stroškovne neučinkovitosti takšne izvedbe.

Skupna notranja revizijska služba se izvaja samo pri javnih zavodih na področju osnovnošolskega izobraževanja. Njihov ustanovitelj je neposredni proračunski uporabnik – občina, ki ima v svoji organizacijski strukturi med drugim tudi oddelek za notranjo revizijo ali pa skupno notranjo revizijsko službo, ki je pooblaščen za izvajanje notranjega revidiranja za več občin skupaj. Občine na ta način zagotavljajo notranje revidiranje pri vseh posrednih proračunskih uporabnikih, katerih ustanovitelji so. S skupno notranjo revizijsko službo si zagotovijo boljši nadzor nad poslovanjem javnega zavoda pod njihovim okriljem s ciljem dosežati večjo stopnjo učinkovitosti pri upravljanju s tveganji. Primer dobre prakse na področju skupne notranjerevizijske službe je Mestna občina Ljubljana (MOL, 2020).

Ustanovitelj javnih zavodov na področju srednješolskega izobraževanja je Vlada RS. Srednješolski javni zavodi sodijo pod okrilje neposrednega proračunskega uporabnika, MIZŠ. MIZŠ v svoji organizacijski strukturi organizira delovanje službe za notranjo revizijo, vendar

samo za notranje revidiranje delovanja ministrstva, ne zagotavlja pa tudi izvedbe skupne notranjerevizijske službe za vse posredne proračunske uporabnike, ki sodijo pod njihov resor. Javni zavodi na področju srednješolskega izobraževanja zagotavljajo obvezno notranje revidiranje na način zunanjega izvajanja notranjega revidiranja.

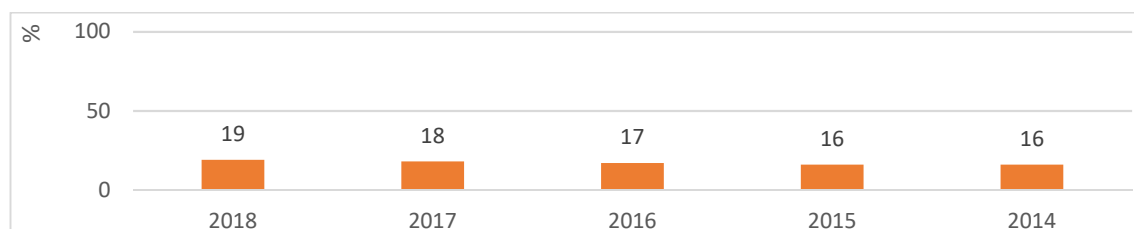
4 RAZISKAVA OBSTOJEČEGA STANJA ORGANIZIRANOSTI NOTRANJEGA REVIDIRANJA NA PODROČJU SREDNJEŠOLSKEGA IZOBRAŽEVANJA

4.1 Opis problematike

Strategija razvoja EU do leta 2030 temelji na politiki trajnostnega razvoja. Evropska komisija je v dokumentu Trajnost 2030 (Evropska komisija, 2020) opredelila ključne dejavnike za prehod v trajnostno Evropo, ki so usmerjeni v zagotavljanje kakovostnih in razvojno usmerjenih izobraževalnih programov na vseh nivojih izobraževanja s poudarkom na vseživljenjskem učenju v sinergiji s področji znanosti, tehnologije, raziskav in inovacij. Cilji razvoja RS do leta 2030 temeljijo na začrtani politiki trajnostnega razvoja. RS se v krovnem dokumentu »Strategija razvoja Slovenije 2030« zaveže k doseganju cilja: znanje in spretnosti za kakovostno življenje in delo (Služba Vlade RS za razvoj in kohezijsko politiko, 2017). Najpomembnejši dejavnik pri tem je vsekakor moderen in učinkovit nacionalni izobraževalni sistem, ki se je sposoben pravočasno odzvati in prilagoditi novim tehnologijam in razvojnim programom, ki spreminjajo strukturne zahteve na trgu dela. Nacionalni izobraževalni program v RS je vzpostavljen na temeljih socialne enakosti. Pod enakimi pogoji je dostopen vsem, tako mladim kot odraslim, ne glede na njihovo premoženjsko stanje na vseh ravneh izobraževalnega procesa. Financiranje javno veljavnih izobraževalnih programov, ki so tvorci celotnega izobraževalnega sistema v RS, se zagotavlja izključno iz javnofinančnih sredstev.

Iz podatkov Plakata RS RS za leto 2018 je razvidno, da je drugi največji prejemnik javnofinančnih sredstev takoj za Ministrstvom za finance prav MIZŠ kot nosilec in izvajalec javnih storitev na področjih izobraževanja, športa in znanosti. Kar 19 % vseh proračunskih odhodkov država nameni za financiranje MIZŠ, kar pomeni za osem odstotnih točk več javnofinančnih sredstev kot za namen delovanja nacionalnega pokojninskega sistema (RS RS, 2019a). Začrtani strateški cilji razvoja Slovenije do 2030 prinašajo tudi večje zahteve po proračunskih odhodkih, ki so namenjeni za področje izobraževanja. Iz analize proračunskih odhodkov, namenjenih za delovanje MIZŠ za obdobje 2014–2018, je razviden trend rasti (slika 8).

Slika 8: Delež proračunskih odhodkov, namenjenih za delovanje MIZŠ, v celotnih proračunskih odhodkih za obdobje 2014–2018



Vir: Lasten na osnovi podatkov plakatov RS RS 2014–2018.

Raven letnih javnofinančnih prihodkov v višini 1.826.933.832 EUR, ki jih je leta 2018 prejel MIZŠ (RS RS, 2019), je primerljiva s celotnimi prihodki, ustvarjenimi v družbi Revoz, d. d., v tem obdobju, ki znašajo 1.781.941.000 EUR (Revoz, 2019). Iz podatkov na sliki 8 je razvidno, da MIZŠ po višini prihodkov lahko primerjamo z eno izmed najuspešnejših slovenskih gospodarskih družb. Zastavlja pa se vprašanje, ali oba subjekta lahko primerjamo tudi glede doseganja zastavljenih strateških ciljev. Odgovor je preprost. Primerjava dveh subjektov, ki delujeta na tako različnih področjih delovanja, je nesmiselna. Še zlasti, če izhajamo iz dejstva, da je MIZŠ kot sestavnemu delu izvršilne oblasti, zaupana v izvajanje nacionalna strategija razvoja kakovostne in moderne javne storitve na področju izobraževalnega procesa, ki je gonilna sila razvoja nacionalnega gospodarstva. Zato je toliko večjega pomena, da MIZŠ zagotovi učinkovit nadzor, ki bo omogočal pravočasno prepoznavanje tveganih področij delovanja in vzpostavil takšen sistem notranjih kontrol delovanja, ki bodo to tudi omogočale, in to ne samo v okviru organizacijske strukture MIZŠ za svoje namene delovanja, temveč bodo tudi skozi orodje sistema notranjega revidiranja omogočile uspešen nadzor delovanja slehernega posrednega proračunskega uporabnika v njegovi sestavi.

Iz Poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2018 je razvidno, da je največji delež javnih zavodov v letu 2018 deloval prav na področju izobraževanja in športa, in sicer 902 od vseh 1427 javnih zavodov. V celotni strukturi javnih zavodov predstavljajo javni zavodi na področju izobraževanja in športa 63 % delež. Rezultati analize izjav javnih zavodov za leto 2018, ki jo je pripravil UNP, so zaskrbljujoči. UNP v svojem Poročilu o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2018 ugotavlja, da se v letu 2018 negativni trend opuščanja notranjega revidiranja javnih financ nadaljuje (UNP, 2019a).

Stanje pokritosti notranjega revidiranja na področju izobraževanja in športa na sliki 9 izkazuje, da je kar 23 % vseh javnih zavodov na tem področju izjavilo, da niso izvedli obveznega notranjega revidiranja – za razliko od javnih zavodov na področju zdravstva, kjer prihaja do skoraj ničnega odklona pri zagotavljanju obveznega notranjega revidiranja, saj je pokritost kar 99 %. Stanje izvajanja notranjega revidiranja je zadovoljivo še na področju raziskovanja ter kmetijstva in gospodarstva. Stanje pri ostalih javnih zavodih pa je podobno kot na področju izobraževanja in športa. Izstopata samo področji malega gospodarstva in turizma, kjer od vseh

42 delujočih javnih zavodov zagotavlja obvezno notranje revidiranje samo 21 javnih zavodov, torej je pokritost samo 50 % (slika 9).

Slika 9: Pokritost notranjega revidiranja v javnih zavodih po posameznih področjih delovanja za leto 2018



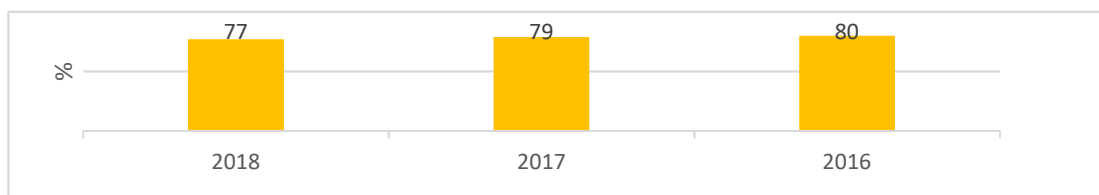
Vir: UNP (2019a).

Predstojniki javnih zavodov so v izjavah o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2018 navedli naslednje najpogostejše razloge za opustitev obveznih izvedb notranjega revidiranja (UPN, 2019a):

- zagotovljeno stanje javnofinančnih sredstev ni bilo zadostno za zagotovitev obvezne izvedbe notranjega revidiranja,
- izvedba notranjega revidiranja se načrtuje v letu 2019,
- postopki izbire izvajalcev notranjega revidiranja se v letu 2018 niso zaključili,
- notranje revidiranje se skladno z 10. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ izvede enkrat v obdobju treh let.

Da bi bolje predstavila problematiko svojega raziskovalnega dela, analiziram stopnjo pokritosti notranjega revidiranja javnih zavodov, ki delujejo na področju izobraževanja in športa za obdobje 2016–2018. Sekundarne podatke sem pridobila iz poročil UNP za obdobje 2016–2018 (UNP, 2017a-2019a). Izsledki analize so prikazani na sliki 10. Razviden je negativen trend gibanja pokritosti notranjega revidiranja skozi proučevano obdobje 2016–2018. V analiziranem obdobju je pokritost notranjega revidiranja padla za tri odstotne točke (slika 10).

Slika 10: Pregled pokritosti notranjega revidiranja pri javnih zavodih na področju izobraževanja za obdobje 2016–2018



Vir: Lasten na osnovi podatkov iz poročil UNP (2017a, 2018, 2019a)

Če se bo negativen trend nadaljeval tudi v prihodnje, lahko privede do takšne stopnje neučinkovitosti sistema notranjega revidiranja na področju izobraževalnega sistema, ki lahko ogrozi možnost izvajanja kakovostne in učinkovite javne storitve.

Stanje neučinkovitosti sistema notranjega revidiranja na področju izobraževanja in športa je zrcalna slika splošnega stanja notranjega revidiranja v celotnem segmentu javnega sektorja. UNP vse od leta 2015 v svojih letnih poročilih opozarja prejemnike poročil, tako MF kot tudi RS RS, da je nujno potrebna prevetritev systemskega delovanja notranjega nadzora javnih financ, ki bo zagotavljal izvedbo priporočenih ukrepov za izboljšavo sistema. Zavedati se je treba, da so javne finance temelj delovanja države. Neupoštevanje priporočenih ukrepov lahko privede do poslabšanja obvladljivosti javnih financ in s tem do vnovičnega čezmernega strukturnega primanjkljaja javnih financ.

Zaradi pomembnosti izobraževalnega procesa kot promotorja razvoja in napredka nacionalnega gospodarstva je moj cilj, da v okviru magistrskega dela skozi analizo organiziranosti obveznega sistema notranjega revidiranja pri javnih zavodih v okviru MIZŠ ugotovim raven učinkovitosti delujočega sistema. Sistemi notranjega revidiranja so različni glede na posamezne nivoje izobraževalnega sistema. Predmet analize je sistem notranjega revidiranja srednješolskega izobraževanja v RS, ki za razliko od osnovnošolskega sistema ni več obvezen, pa vendar je na drugi strani izrednega pomena za gospodarstvo, saj je prav sekundarni nivo oziroma tako imenovani srednješolski nivo izobraževanja tisti, ki mora prepoznati nove razvojne smernice v gospodarstvu in pravočasno prilagoditi javno veljavne splošne in poklicno-strokovne izobraževalne programe spremenjenim potrebam na trgu delovne sile. Pri tem pa kljub temu ne sme pasti pod vpliv kapitala, ampak mora skrbeti za trajnostni razvoj družbe kot celote, ki je usmerjena v vseživljenjsko učenje.

Poleg naštetega je bil temeljni razlog za izbor mojega raziskovalnega področja veljavni način zagotavljanja javnofinančnih sredstev javnim zavodom, izvajalcem javne storitve na področju srednješolskega izobraževanja, ki je lasten samo njim.

Vpeljani sistem financiranja srednješolskih javnih zavodov, tako imenovani MOFAS, ima svoje prednosti in slabosti. Prednosti, zaradi katerih je bil uveden, so bile predstavljene v podpoglavju 3.3. Tako kot vsak delujoči sistem ima tudi MOFAS svoje pomanjkljivosti, ki

lahko v primeru opustitve sistema notranjih kontrol privedejo do visoke stopnje tveganja pri poslovanju srednješolskih javnih zavodov.

Največja nevarnost MOFAS-a, s katero se soočajo javni zavodi na področju srednješolskega izobraževanja, je odvisnost višine javnofinančnih sredstev, prejetih za posamezno proračunsko leto, od števila vpisanih dijakov. Vpeljani sistem javnega financiranja poteka na način zagotavljanja skupne vrednosti javnofinančnih sredstev na podlagi sklepa o določitvi cen programov srednjega šolstva za proračunsko leto, ki ga izda MIZŠ. Način skupne višine javnofinančnih sredstev za posamezno proračunsko leto se določi na osnovi števila vpisanih dijakov na začetku posameznega šolskega leta, in sicer na dan 15. 9., pomnoženo s ceno posameznega izobraževalnega programa izobraževanja srednjih šol na dijaka. Pri določanju cene se upošteva metodologija ovrednotenja posameznega programa v skladu s 4. členom MOFAS-a, ki vključuje naslednje segmente vrednotenja:

- sestavo stroškov dela. V 5. členu MOFAS-a se določi vrsta delovnih mest v skladu z normativi in standardi, ki so določeni v Pravilniku o normativih in standardih za izvajanje izobraževalnih programov in vzgojnega programa na področju srednjega šolstva, Ur. l. RS, št. 62/10, 99/10, 47/17, 30/18, in vrednost upoštevanega povprečnega plačnega razreda za posamezno delovno mesto;
- sestavo izdatkov za blago in storitve se opredeli na osnovi 6. člena MOFAS-a in je sestavljena iz splošnih materialnih stroškov na podlagi Pravilnika za vrednotenje materialnih stroškov srednjim šolam, ki izvajajo gimnazijske programe ter programe za pridobitev poklicne in srednje strokovne izobrazbe, Ur. l. RS, št. 29/04 in drugih izdatkov za blago in storitve, določene za izvajanje drugih dejavnosti, povezanih z izvajanjem javne storitve na področju srednješolskega izobraževanja;
- višino obsega dejavnosti, ki je odvisna od obsega ur po predmetniku za posamezne srednješolske izobraževalne programe, in delitev dijakov v skupine pri posameznih predmetih. Podrobnejša opredelitev je zajeta v 7., 8. in 9. členu MOFAS-a;
- uskladitev cen v primeru zakonodajnih sprememb na področju plač in drugih stroškov dela v javnem sektorju ter v primerih rebalansa državnega proračuna. Pomanjkljivosti MOFAS-a so se začele izkazovati po letu 2010, ko se je končala začetna faza postopnega vključevanja srednješolskih javnih zavodov v novi sistem financiranja. Izkazalo se je, da prihaja do prefinanciranja posameznih programov srednješolskega izobraževanja. V primerjavi s predhodno veljavnim sistemom financiranja, ki se še vedno uporablja za osnovnošolski izobraževalni program, se je s sistemom MOFAS začelo obdobje, ko so srednješolski javni zavodi ob zaključku posameznega poslovnega leta izkazovali v bilanci stanja in v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov doseganje presežkov prihodkov nad odhodki, vendar ne na vseh področjih srednješolskega izobraževanja. Izstopajo predvsem gimnazijski programi in nekateri programi strokovnega izobraževanja. Analiza stanja je pokazala na dva ključna razloga: število vpisanih dijakov in veljavna cena posameznega programa. Spremembe na trgu dela in doseganje večje kakovosti izvajanja javnih storitev na posameznih srednješolskih izobraževalnih

programih je povzročilo, da so se nekateri srednješolski javni zavodi soočili z višjim številom vpisanih dijakov, kot je bilo razpisanih vpisnih mest, določenih v prilogi soglasja v obsegu vpisa v srednje šole in dijaške domove, ki ga izda MIZŠ za posamezno šolsko leto. Na podlagi zatečenega stanja so srednješolski javni zavodi sprejeli sklep sveta zavoda in podali zahtevek za odobritev povišanja obsega vpisnih mest na tako imenovane nadnormativne oddelke. Do leta 2017 MIZŠ ni izdajalo negativnega mnenja. Na ta način je bilo omogočeno prekomerno število vpisanih dijakov, kar je imelo za posledico višji obseg financiranja z javnofinančnimi sredstvi. Drugi razlog, ki je bil ključen pri doseganju presežkov prihodkov nad odhodki, je prav veljavna cena posameznih srednješolskih izobraževalnih programov. Do tega prihaja zaradi nesorazmerij oziroma neskladij pri določanju vrst in obsega kritja stroškov in izdatkov, ki so določeni v Pravilniku o normativnih in standardih za izvajanje izobraževalnih programov in vzgojnega programa na področju srednjega šolstva in v Pravilniku za vrednotenje materialnih stroškov srednjim šolam, ki izvajajo gimnazijske programe ter programe za pridobitev poklicne in srednje strokovne izobrazbe

Doseganje prekomernega financiranja posameznih srednješolskih javnih zavodov lahko ob opustitvi notranjega sistema kontrol privede do tveganj pri poslovanju na področju namenske porabe javnofinančnih sredstev, na kar je v svojih rednih letnih poročilih o delu opozarjalo tudi RS RS. Predvsem MIZŠ opozarja, da se kljub zakonodajnim obveznostim, ki so določene v 22. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ še vedno ne izvaja nadzora nad namenskostjo porabe prejetih javnofinančnih sredstev na podlagi usklajenih finančnih načrtov pri srednješolskih javnih zavodih, ki spadajo pod njegov resor.

Na drugi strani pa srednješolski javni zavodi, ki so soočeni z manjšim vpisom dijakov, delujejo v negotovih razmerah. Če negativen trend vpisa traja daljše časovno obdobje, lahko privede celo do negativnega poslovanja, pri čemer srednješolski javni zavodi izkazujejo v izkazu poslovnega izida presežek odhodkov nad prihodi. Posledično to vodi v znižanje kakovostne ravni izobraževalnega procesa, predvsem z namenom pridobivanja dodatnega števila vpisanih dijakov v naslednjem šolskem letu, in v nadaljevanju tudi v znižanje kriterijev pisnega in ustnega ocenjevanja dijakov z namenom ohranjanja nivoja števila dijakov na enakem nivoju kot v začetku šolskega leta.

4.2 Izbrani način zbiranja podatkov

Pri raziskovalnem delu je pomembno, da vse izvedbene faze potekajo sistematično, premišljeno, analitično in so ciljno naravnane (Ograjenšek, 2018). Pri iskanju najustreznejšega načina zbiranja kakovostnih in verodostojnih informacij, ki so ključne za moj namen raziskovalnega dela, sem si pomagala z naslednjimi osnovnimi izvedbenimi koraki:

1. opredelitev raziskovalnega področja,

2. pregled strokovne in znanstvene literature,
3. priprava načrta raziskave,
4. vprašanje dostopa in etične dileme,
5. iskanje najprimernejše metode zbiranja primarnih podatkov,
6. samostojno raziskovalno delo zbiranja primarnih podatkov s pomočjo spletnega anketnega vprašalnika,
7. analiza podatkov,
8. priprava raziskovalnega poročila,
9. predstavitev rezultatov raziskave.

S svojim raziskovalnim delom analiziram sedanje stanje vzpostavljenega načina organiziranosti notranjega revidiranja na področju srednješolskega izobraževanja. S pridobljenimi verodostojnimi informacijami in podatki podajam priporočila o smotnosti in smernice za nadaljnji razvoj notranjega revidiranja na proučevanem področju, ki bodo omogočale ustvarjanje dodane vrednosti pri upravljanju srednješolskih javnih zavodov s ciljem zagotavljanja kakovostne javne storitve na področju srednješolskega izobraževanja.

V naslednjem koraku sem s pregledom razpoložljive strokovne literature ugotovila, da bo treba verodostojne odgovore na raziskovalna vprašanja pridobiti z zbiranjem sekundarnih podatkov, dostopnih prek javno objavljene podatkovne baze AJ PES-a, ki omogoča javni vpogled v letna poročila srednješolskih javnih zavodov. Vendar se je v nadaljevanju izkazalo, da so tako pridobljeni podatki neustrezni oziroma nezadostni. Ključni razlog je pripisati nedostopnosti vpogleda v izjavo, ki je del letnega poročila srednješolskih javnih zavodov. Izjava nima statusa informacije javnega značaja in je zato nedostopna za vpogled širši javnosti. Ožji nabor pridobivanja sekundarnih podatkov je tako mogoče pridobiti prek spletnih strani UNP, RS RS, MIZŠ, GOV ter strokovno-znanstvene literature za področje sistemske ureditve notranjega revidiranja na nacionalni ravni kot tudi za ozek segment področij delovanja posameznih javnih zavodov.

Zaradi nedostopnosti in nezadostnosti obsega sekundarnih podatkov, s pomočjo katerih bi lahko opravila poglobljeno analizo organiziranosti notranjega revidiranja na področju srednješolskega izobraževanja, sem sprejela odločitev, da pridobim verodostojnejše podatke s pomočjo zbiranja primarnih podatkov prek spletne ankete. V primeru sistematične analize se je kot najučinkovitejše orodje zbiranja primarnih podatkov za namene mojega raziskovalnega področja izkazala prav spletna anketa, saj:

- sodobna spletna programska orodja omogočajo oblikovanje ustreznega anketnega vprašalnika, prilagojenega namenu raziskovalnega dela;
- izvedba spletne ankete s strukturiranim vprašalnikom omogoča pripravo in oblikovanje ustrežnejših vprašanj z izborom vnaprej pripravljenih možnih odgovorov s ciljem verodostojnejše informacije raziskovalnega dela;

- dandanes se pretok poslovnih informacij in komunikacije v večji meri izvaja prek najsodobnejših spletnih orodij. Brez teh ne bi mogla izvesti raziskave, saj se je ta odvijala v času epidemije covid-19, ki je drastično posegel v način do tedaj uveljavljenega poslovnega komuniciranja. V tem času je poslovno komuniciranje potekalo izključno prek spletnih orodij;
- enostaven dostop do anketirancev. Anketiranci delujejo na področju javnega sektorja, ki je že po svoji definiciji zavezan k javnem dostopu do vseh informacij javnega značaja, med katere sodijo tudi elektronski poštni naslovi. Pa vendar je zame prav ta faza postopka raziskovalnega dela predstavljala največji izziv. Najprej zaradi otežene dostopnosti do uradnih elektronskih naslovov posameznih javnih zavodov, kar je v današnjem času visoko razvite informacijsko-komunikacijske tehnologije nepredstavljivo. Na drugi strani pa sem se soočila z izzivom pri izboru pravega pristopa do anketirancev, ki jih bo motiviral za izpolnjevanje prejetega anketnega vprašalnika;
- prisotnost anketarja bi v primeru izvedbe z načinom intervjuja ali telefonske ankete na izbranem anketnem vzorcu lahko privedla do nejasnih in dvoumnih anketnih odgovorov;
- sodobna informacijska tehnologija omogoča enostavno, hitrejšo in zanesljivejšo analizo rezultatov anketnega vprašalnika v primeru manjših vzorcev, kamor sodi tudi izbrana anketa;
- izvedba spletne ankete je med vsemi možnostmi najcenejša: v našem primeru se je izkazalo, da izvedba ankete ni ustvarila dodatnih stroškovnih obremenitev.

4.3 Izbor anketirancev

Odločitev o izboru anketirancev zahteva od anketarja v prvi vrsti dobro poznavanje proučevanega področja.

Na področju vzpostavitve načinov obveznega notranjega revidiranja ni nobenega dvoma, kdo med vsemi deležniki srednješolskih javnih zavodov nosi največjo odgovornost za sprejem odločitve. V 2. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ je določeno, da je izključno predstojnik javnega zavoda odgovoren za vzpostavitev in delovanje sistemov notranjih kontrol s pomočjo ustreznega načina organiziranja notranjega revidiranja. Zaradi visoke stopnje tveganja se je v prenovljenih Usmeritvah za državno notranje revidiranje leta 2017 dodalo dodatno varovalo zagotavljanja obvezne izvedbe notranjega revidiranja. V proces notranjega revidiranja se je vključil tudi organ nadzora, v primeru srednješolskih javnih zavodov pomeni to svet zavoda kot organ nadzora delovanja javnega zavoda. Odgovoren je za potrditev načrta izvedbe notranjega revidiranja in je po opravljenem notranjem revizijskem pregledu tudi seznanjen z revizorjevim letnim poročilom. Vendar so informacije o sestavi nadzornega organa srednješolskih javnih zavodov javno težko dostopne, še zlasti v času epidemije covid-19, ko se je izvajal anketni vprašalnik in je že pridobivanje najosnovnejših informacij pomenilo velik izziv.

Iz zgoraj navedenih razlogov sem v izbor anketirancev vključila predstojnike vseh srednješolskih javnih zavodov.

4.4 Izbor vzorca

Za namene izvajanja javne storitve na nivoju srednješolskega izobraževalnega programa je Vlada RS ustanovila 144 javnih zavodov, ki pokrivajo različne programske usmeritve. Govorimo torej o celotni populaciji, ki je sestavljena iz 144 enot. Zaradi dejstva o pričakovani nizki stopnji odzivnosti sem sprejela odločitev, da se anketa izvede na vzorcu celotne populacije.

4.5 Oblikovanje vprašalnika

Po sprejetju odločitve o raziskovalnem področju je bil moj naslednji korak oblikovanje operativnega izvedbenega načrta. V tem postopku sem se tako kot vsak anketar v nadaljevanju soočila z največjim izzivom izbora in oblikovanja vprašanj. S pravilno pripravljenimi in oblikovanimi vprašanji sem si morala zagotoviti ciljno naravnane odgovore, ustrezne za nadaljnjo statistično analizo. Anketni vprašalnik sem oblikovala na enostaven in pregleden način. Le na ta način sem lahko zagotovila, da bom prejela kakovostne primarne podatke, s pomočjo katerih bom ustvarila dodano vrednost pri iskanju možnih izboljšav vpeljanega sistema notranjega revidiranja na področju srednješolskih javnih zavodov.

4.5.1 Izbor vprašanj

Prednostno vlogo pred oblikovanjem ima vsekakor izbor vprašanj. Kot anketarka sem si morala pri postopku snovanja vprašalnika zastaviti osnovno vprašanje, kakšne informacije želim pridobiti z določenim zastavljenim vprašanjem. S sistematičnim procesom odgovarjanja na sklop petih vprašanj (Bregar, Ograjenšek & Bavdaž, 2005) sem naredila izbor najustrežnejših vprašanj, in sicer tako, da sem odgovorila na naslednja vprašanja:

1. Kakšen je izbor lastnih vprašanj, s katerimi lahko pridobim verodostojne informacije, ki bodo ustvarjale dodano vrednost?

Zavedati se je treba, da z anketnim vprašalnikom posegam na občutljivo področje raziskovanja, za katerega je že iz javno dostopnih uradnih statističnih podatkov, ki jih pripravlja UNP, razvidno, da kljub zakonodajni obveznosti izvajanja notranjega revidiranja poslovodje srednješolskih javnih zavodov tega ne zagotavljajo. Zato je toliko pomembneje, da postopek izbora vprašanj poteka z dodatno skrbnostjo in s sistematičnim iskanjem ustreznih odgovorov na opredeljena vprašanja raziskovalnega dela. Pridobljene informacije morajo biti verodostojne in morajo hkrati ustvarjati dodano vrednost vpogleda v trenutno stanje ter možnosti iskanja rešitev ustrežnejšega sistema izvedbe notranjega revidiranja pri srednješolskih javnih zavodih.

2. So bila vprašanja morebiti že uporabljena v predhodnih anketah?

Za odgovor na to vprašanje sem morala najprej poiskati, proučiti in analizirati vse predhodno opravljene ankete na proučevano temo. Pri tem nisem smela pozabiti preveriti, ali je smiselna njihova vnovična vključitev tudi v moj anketni vprašalnik. Če bi ugotovila, da ne prinašajo dodane vrednosti, bi sprejela odločitev o njihovi izključitvi iz lastnega izbora vprašanj.

3. Kako zastaviti vprašanje, da ga bo anketiranec pravilno razumel in ne bo prihajalo do dvoumnih odgovorov?

Pri oblikovanju vprašanj sem izhajala iz načel enostavnosti, predvsem zaradi dejstva, da zahtevnejša vprašanja lahko pri anketirancu povzročijo dvoumno razumevanje in ga napeljejo k napačno podanim odgovorom. Zavedati se je treba, da prek vprašalnika ne komuniciram s snovalci zakonodaje kakor tudi ne s strokovnjaki na področju notranjega revidiranja, temveč z deležniki, ki ne razpolagajo s tako poglobljenimi znanji.

4. S kakšno vrsto vprašanja bomo dosegli največji izkoristek: odprtim ali zaprtim?

Za najprimernejše so se v mojem raziskovalnem delu izkazala prav strukturirana vprašanja zaprtega tipa, ki omogočajo jasne in ustrezne odgovore in zmanjšajo možnosti napak pri nadaljnji statistični analizi. Uporabljeno strukturo vprašanj sem zasnovala na osnovi dveh vrst vprašanj (Reja, 2003):

- vprašanj zaprtega tipa z urejenim odgovorom, ki so se zaradi svoje značilnosti izkazala za najprimernejša pri zastavljanju jasnih nedvoumnih vprašanj za namene ugotavljanja sedanjega načina organiziranosti notranjega revidiranja pri srednješolskih javnih zavodih. Zahtevajo izbiro enega samega odgovora znotraj ponujenih možnih odgovorov;
- vprašanj zaprtega tipa z neurejenim odgovorom, ki so se izkazala za primerna pri izražanju prioritet.

5. Kakšno je optimalno število zastavljenih vprašanj, da pri tem še obdržimo motivacijo anketiranca za odgovarjanje?

Rešitev te dileme sem rešila s samoizpolnjevanjem anketnega vprašalnika. Izhajala sem iz predpostavke, manj je več. Splošno znano je namreč dejstvo, da pri večjem številu zastavljenih vprašanj anketiranec izgubi motivacijo za dokončanje anketnega vprašalnika.

4.5.2 Oblikovanje odgovorov

Po odločitvi o vrsti in obliki vprašanj sem se skozi postopke preverjanja odločila za način oblikovanja odgovorov. Zavedati sem se morala, da se z ustrezno vrsto vprašanj zagotovi le polovični uspeh anketnega vprašalnika. Druga polovica je odvisna od sprejetega načina oblikovanja odgovorov. Različne vrste vprašanj že po svoji strukturi in vsebini zahtevajo

različno oblikovane odgovore. Teža uporabnosti informacij bo toliko večja, če bom pri oblikovanju odgovorov sledila priporočilom o ustreznosti posameznih uporabljenih skupin odgovorov, ki jih je podala statistična stroka. Pri testiranju smiselnosti posameznih oblik odgovorov sem vzporedno opravila poskusno ciljno naravnano preverjanje, na podlagi katerega sem skozi postopke presoje ugotovila, ali je prvotni način oblikovanja odgovorov enostaven in razumljiv za izpolnjevanje. V primeru mojega anketnega vprašalnika se je izkazalo, da so za posamezne vrste vprašanj zaprtega tipa najustreznejši odgovori z uporabo:

- številskih podatkov, s pomočjo katerih v postopkih analize ugotavljam izpolnjevanje zakonodajnih meril pri obveznem notranjem revidiranju pri srednješolskih javnih zavodih;
- seznamov, uporabljenih pri vprašanjih, ki zahtevajo od sodelujočih anketirancev sprejetje odločitve v okviru ponujenih odgovorov. Oblikovanje odgovorov s seznamami sem uporabila za namene pridobivanja podatkov o izvedbi notranjega revidiranja po letih za obdobje petih let in raziskovanje področij, vključenih v notranje revidiranje;
- kategorij, in to predvsem za vprašanja, ki zahtevajo jasno in nedvoumno opredelitev anketiranca;
- razvrščanja, in to predvsem za vprašanja, ki so se nanašala na predlagane možnosti drugačne ureditve notranjega revidiranja, usmerjene na priporočila UNP v Usmeritvah za državno notranje revidiranje. Odgovore sem razvrstila po stopnji pomembnosti.

4.5.3 Preverjanje vprašalnika

Zavedajoč se, da za izbrane vrste vprašanj, načine oblikovanja odgovorov in uporabljene sisteme merjenja stališč ne morem z gotovostjo trditi, da so ustrezni tudi z vidika anketiranca, sem opravila predhodno preverjanje anketnega vprašalnika na način kognitivnega intervjuja s pomočjo tehnike razmišljanja na glas (Bregar, Ograjenšek & Bavdaž, 2005).

Testno preverjanje ustreznosti zastavljenih vprašanj sem izvedla na dveh nivojih. Na prvem nivoju sem v postopek testnega preverjanja vključila strokovno zunanjo ocenjevalko, državno notranjo revizorko, zunanjo izvajalko notranje revizije, ki med drugim opravlja notranje revidiranje tudi pri javnih zavodih s področja srednješolskega izobraževanja. Testno preverjanje sem izvedla s telefonsko anketo. V postopku izvedbe sem najprej zastavila vprašanje, nato je državna notranja revizorka podala svoje mnenje, tj. pomisleke o ustreznosti in smotrnosti zastavljenega vprašanja. Razlog za njeno vključitev v testno preverjanje je bila izključno želja pridobiti mnenje strokovnjaka, izvajalca notranjega revidiranja, ki dobro pozna področje delovanja srednješolskih javnih zavodov in obvlada večino opazovanja in zbiranja informacij od poslovodnih srednješolskih javnih zavodov, odgovornih za delujoči sistem notranjega revidiranja, v primeru mojega raziskovalnega dela so to anketiranci. Na ta način sem pridobila strokovno mnenje neodvisnega opazovalca glede naslednjih dilem:

- So vprašanja, ki se nanašajo na informacije iz občutljivih področij, primerno strukturirana?

- Bo anketiranec na njih podal odgovor?
- Je uporabljena strokovna terminologija bodisi prezahtevna za anketiranca bodisi preveč splošna?

V nadaljevanju sem izvedla še dodatno telefonsko testno preverjanje z enim naključno izbranim anketirancem. Zbrana razmišljanja in pripombe so mi dodatno omogočile še zadnje vsebinsko in terminološko preoblikovanje vprašanj v ustrežnejšo vsebinsko obliko.

4.6 Zbiranje podatkov

Naslednji izziv je bil poiskati najustreznejše programsko orodje, s pomočjo katerega sem kasneje spletno anketo tudi izvedla. Med možnimi programskimi rešitvami sem izbrala programsko orodje 1KA, ki zaradi svoje tehnične enostavnosti, dostopnosti in analitičnih orodij omogoča enostavno pripravo in izvedbo. Najpomembnejše pa je, da kljub svoji enostavnosti ustvarja dodano vrednost v smislu dobljenih kakovostnih informacij, pripravljenih za nadaljnje analitično proučevanje.

V programu 1KA sem preoblikovala anketni vprašalnik v format, ki je prilagojen spletni izvedbi. Kar je delovalo v postopku testnega telefonskega anketiranja, ni nujno, da deluje tudi pri spletni anketi. Zavedati se je treba, da ne sme prihajati do sistemskih postopkovnih programskih napak. Temu sem se izognila tako, da sem najprej opravila testno izpolnjevanje. Pri tem sem zaznala napake, jih odpravila in tako je bil spletni anketni vprašalnik končno ustrezen in pripravljen za zbiranje podatkov.

7. aprila 2020 sem pričela z izvedbenim postopkom. Spletni anketni vprašalnik je bil posredovan 144 anketirancem (MIZŠ, 2020d) na način, ki zagotavlja njihovo popolno anonimnost. Na začetku sem v spremnem dopisu anketiranca vljudno nagovorila in ga seznanila z namenom izvajanja spletnega anketnega vprašalnika s posebnim poudarkom na stopnji anonimnosti in zagotovilu, da se bodo zbrani podatki uporabili izključno za namen moje magistrske naloge.

Odzivnost anketirancev je bila nizka. Do vključno 21. aprila 2020 je spletna aplikacija 1KA zaznala samo 30 ustrezno izpolnjenih spletnih anketnih vprašalnikov. Z analizo širšega in ožjega okolja sem analizirala vzroke nizke odzivnosti anketirancev in prišla do naslednjih ugotovitev:

- Spletni anketni vprašalnik se je izvajal v času epidemije covid-19, ki je korenito posegla v naše utečeno življenje. Srednješolski javni zavodi so se soočali z največjim izzivom do sedaj. Izredne razmere so korenito spremenile procese poslovanja javnega zavoda. Z odlokom Vlade RS so vse izobraževalne institucije zaprle svoja vrata. Vse aktivnosti, ki niso bile povezane z neposrednim izvajanjem izobraževalnega procesa, so zastale in se v določenih segmentih tudi prenehale izvajati. Komuniciranje z zaposlenimi v

srednješolskih javnih zavodih je bilo oteženo in je potekalo izključno prek spleta z daljšim časovnim zamikom. Zato je prišlo tudi do slabše stopnje odzivnosti pri izpolnjevanju spletnega anketnega vprašalnika.

- Spletni anketni vprašalnik posega na občutljivo področje poslovanja srednješolskih javnih zavodov, za katerega so informacije zunanjim uporabnikom težko dostopne.

Posledično je bilo treba spremeniti in razširiti način dostopa do anketirancev. Po preverjanju stanja dosegljivosti sem ugotovila, da je v večini srednješolskih javnih zavodov zaradi svoje pomembnosti v procesu delovanja javnega zavoda nemoteno dosegljiva prav računovodska služba, ki je tesno vpeta v postopke notranjega revidiranja. Računovodje so poleg poslovođij javnega zavoda tiste osebe znotraj javnega zavoda, ki posedujejo ključne in verodostojne informacije s tega področja. Ponovila sem postopek preverjanja elektronskih poštnih naslovov. V primerih, ko se je zabeležila zavrnitev neposrednega stika s poslovođjem javnega zavoda, sem v reprezentativni vzorec vključila še računovodjo javnega zavoda ali pa splošno vstopno točko, in sicer elektronski poštni naslov tajništva javnega zavoda.

22. aprila 2020 sem posredovala vljudni opomnik. V naslednjih dveh dneh se je odzivnost povečala in zabeležilo se je 60 ustreznih odgovorov. Stopnja odzivnosti na spletni anketni vprašalnik se je tako povzpela na 42 %. Menim, da je to zadovoljiva raven odzivnosti, če izhajam iz znanstvenih člankov, ki poročajo, da je pričakovana raven odgovorov v primeru notranjih anketirancev 30 % do 40 % in v primerih zunanjih anketirancev 10 % do 15 % (Surveygizmo, 2020). Ker sem pri vnovičnem pozivu k odgovarjanju na spletni anketni vprašalnik raziskovalni vzorec razširila, je treba poudariti, da 60 pridobljenih izpolnjenih vprašalnikov ne pomeni 60 srednješolskih javnih zavodov. Obstaja možnost, da sta bila za posamezen srednješolski javni zavod pridobljena dva izpolnjena vprašalnika, kar predstavlja omejitev raziskave. Števila podvojenih vprašalnikov zaradi anonimnosti ankete ni mogoče ugotoviti.

5 PREDSTAVITEV REZULTATOV IN UGOTOVITEV RAZISKAVE

Z zbiranjem podatkov sem zaključila 28. aprila 2020. Pridobljeni podatki so bili pripravljene za nadaljnjo analizo. Odgovore na raziskovalna vprašanja sem poiskala skozi analizo odgovorov anketirancev na 18 anketnih vprašanj.

5.1 Zagotavljanje izvajanja notranjega revidiranja

Vpogled v delujoči sistem notranjega revidiranja, verodostojne informacije o njegovih slabostih in prednostih ter videnja ključnih deležnikov o možnih posodobitvah in izboljšavah sistema notranjega revidiranja so podatki, ki predstavljajo osnovo za namen mojega raziskovalnega dela.

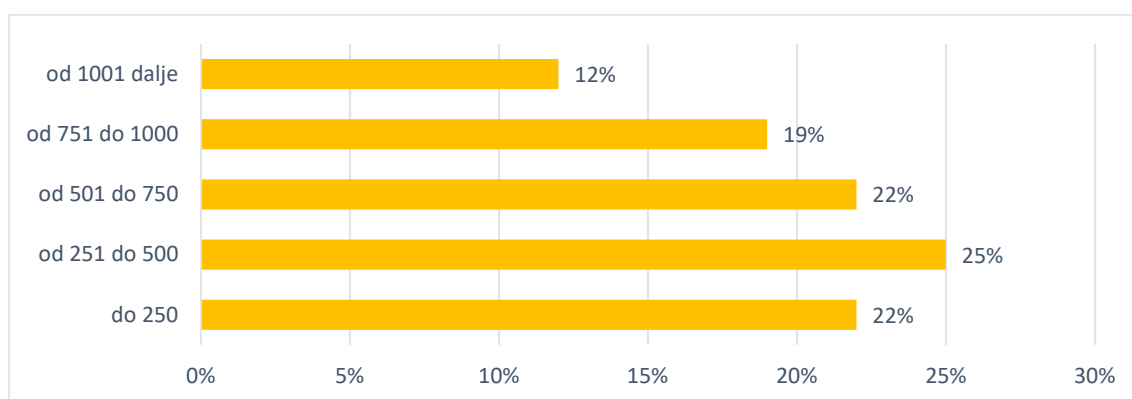
V prvem sklopu sem oblikovala štiri anketna vprašanja, ki so po vsebini in obliki ustrezna za namen pridobitve informacij o stopnji medsebojne povezanosti:

- skupnega števila vpisanih dijakov v času izvajanja anketnega vprašalnika (šol. l. 2019/2020),
- obsega poslovanja anketiranca,
- zavezanosti srednješolskih javnih zavodov k pogostosti izvedb notranjega revidiranja in dejanskega stanja.

Že iz predhodnih analiz je razvidna tesna povezanost omenjenih področij. Razlogi izhajajo iz novega sistema financiranja srednješolskih javnih zavodov, tako imenovanega MOFAS-a. Srednješolskim javnim zavodom MIZŠ zagotavlja javnofinančna sredstva na način »glavarine« oziroma skupnega števila vpisanih dijakov v posameznem šolskem letu, pomnoženo s ceno programa. Večje kot je število vpisanih dijakov, večji je letni proračun javnofinančnih sredstev, višja je stopnja pomembnosti nadzora nad njihovo namensko porabo prek sistema obveznih pregledov notranjega revidiranja.

Slika 11 prikazuje strukturo javnih zavodov, za katere smo pridobili izpolnjene vprašalnike, glede na število vpisanih dijakov v šolskem letu 2019/2020. Iz nje je razvidno, da so na spletni anketni vprašalnik največ odgovarjali anketiranci iz srednje velikih in velikih srednješolskih javnih zavodov, v katerih se skupno število vpisanih dijakov giblje od 501 naprej. Skupni delež srednjih in velikih javnih zavodov predstavlja 53 % izpolnjenih vprašalnikov.

Slika 11: Struktura izpolnjenih vprašalnikov glede na število vpisanih dijakov v šolskem letu 2019/2020



Vir: Lastno delo.

V nadaljevanju sem za namene raziskovalnega dela analizirala soodvisnost skupnega števila vpisanih dijakov s skupno vrednostjo celotnih javnofinančnih prihodkov za posamezno proračunsko leto, ki ga za izvajanje različnih izobraževalnih programov na področju srednješolskega izobraževanja javni zavodi pridobijo od MIZŠ. Analiza omogoča oceno

prelomne točke števila vpisanih dijakov, na podlagi katere so javni zavodi v skladu z 10. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ zavezani k obveznim rednim letnim izvedbam notranjega revidiranja (upoštevajoč doseganje letnih javnofinančnih sredstev v višini 2.086.463,03 EUR).

Zaradi raznolikosti programske sheme srednješolskega izobraževanja sem oceno pripravila ločeno po programskih področjih delovanja srednješolskih javnih zavodov, in sicer najprej za javne zavode, ki so bili ustanovljeni za namen opravljanja javne storitve na področju splošnega srednješolskega izobraževanja – gimnazije. Pri pripravi ocene sem upoštevala podatke iz sklepa o določitvi cen programov srednjega šolstva za proračunsko leto, pridobljenega prek vstopne točke e-portala MIZŠ oziroma strani eportal.mss. (MIZŠ, 2019). Izračun temelji na znesku po 10. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ s ceno na dijaka za program gimnazije (prelomna točka skupnega števila dijakov).

Cena na dijaka po veljavnem sklepu o določitvi cen programov srednjega šolstva za proračunsko leto znaša 3.554,01 EUR. Prelomna točka skupnega števila vpisanih dijakov je 587. Javni zavodi (gimnazije), ki presegajo število 587 vseh skupno vpisanih dijakov, so zavezani zagotavljati notranje revidiranje vsako leto.

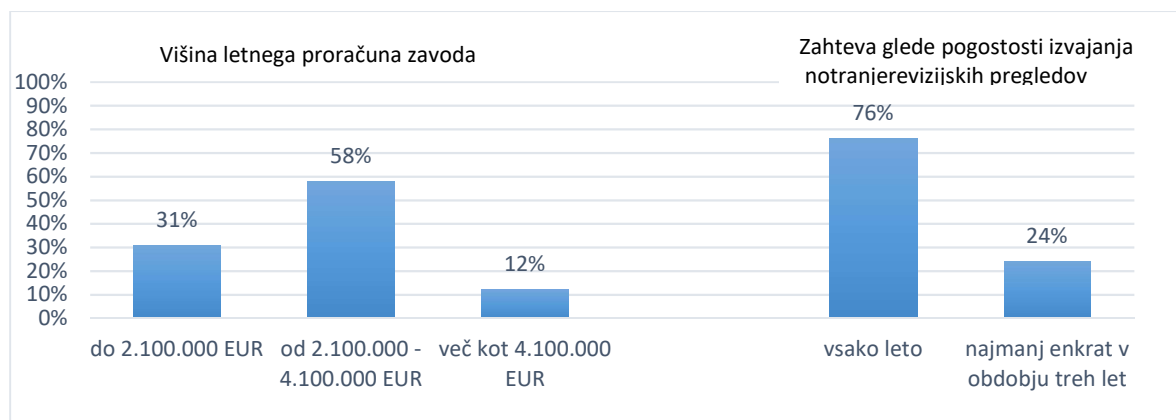
V nadaljevanju sem ponovila postopek na področju poklicno-strokovnega srednješolskega izobraževanja, ki pokriva širok nabor programskih usmeritev. Oceno sem izračunala za javne zavode, izvajalce strokovnega srednješolskega programa na področju zdravstvene nege. Cena veljavnega programa na dijaka znaša 3.787,11 EUR. Prelomna točka v tem primeru znaša 550 dijakov. Iz izračunov je razvidno, da so k obveznemu letnemu notranjemu revidiranju zavezani tisti javni zavodi, katerih skupno število vseh vpisanih dijakov presega 550.

V zadnjem sklopu analize sem se osredotočila na srednješolske javne zavode, ki izvajajo zahtevne srednješolske izobraževalne programe. Po svoji zahtevnosti in programski shemi vsekakor izstopa javni zavod Konservatorij za glasbo in balet, ki v šolskem letu 2019/20 izobražuje na vseh javnoveljavnih izobraževalnih programih 384 dijakov, pa vendar sodi med letne zavezance notranjega revidiranja. Trditev sem podprla z izračunom povprečne vrednosti programov, ki znaša 11.298,13 EUR na dijaka. Njihov skupni letni proračunski obseg javnofinančnih sredstev tako bistveno presega vrednost 2.086.463,03 EUR in so že pri številu 384 dijakov letni zavezanci obvezne izvedbe notranjega revidiranja (MIZŠ, 2019).

Rezultati analize kažejo, da k obveznim rednim letnim pregledom notranjega revidiranja niso zavezani samo srednješolski javni zavodi, katerih skupno število vpisanih dijakov presega 500, ampak tudi tisti, ki izvajajo zahtevnejše srednješolske izobraževalne programe in so tako pri svojem delovanju podvrženi večji stopnji tveganosti. Ugotavljam, da je kar 78 % vseh anketiranih srednješolskih javnih zavodov zvezanih k rednim letnim pregledom notranjega

revidiranja. Zgornje ugotovitve potrjuje tudi primerjava odgovorov anketirancev na drugo in tretje vprašanje iz anketnega vprašalnika, prikazana na sliki 12.

Slika 12: Primerjava povezanosti višine letnega proračuna srednješolskih javnih zavodov in obveznih izvedb notranjega revidiranja



Vir: Lastno delo.

Pridobljeno informacijo o pogostosti zagotavljanja obveznega notranjega revidiranja sem navzkrižno primerjala z vprašanjem pod zaporedno številko 4 in s tem z gotovostjo potrdila, da anketiranci notranjerevizijske preglede v skladu z zahtevami tudi izvajajo, saj 45 anketirancev izvaja obvezne letne preglede notranjega revidiranja, ostali pa enkrat v obdobju treh let.

Nadalje sem primerjala pomen pridobljene informacije s podatki iz Poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2018 in ugotovila, da so odgovori na anketna vprašanja dali enako sliko dejanskega stanja zagotavljanja pokritosti izvajanja notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih, to je 77 %. Pri tem lahko na podlagi z anketo zbranih odgovorov pritrdim tudi enemu izmed navedenih vzrokov, zakaj srednješolski javni zavodi niso zagotovili notranjega revidiranja v letu 2018, saj so zavezani to zagotoviti enkrat v obdobju treh let. Poudariti pa moram, da sem v raziskavo vključila vse srednješolske javne zavode, odgovore pa sem pridobila (kot sem že pojasnila v okviru predstavitve raziskave) le od 42 % anketirancev. Menim, da lahko vzroke za neodzivnost nekaterih javnih zavodov delno pripišemo zavestni opustitvi zakonodajne obveznosti na strani poslovodij javnih zavodov, odgovornih za vzpostavitev sistema notranjega revidiranja, na kar opozarja tudi UNP vse od leta 2016, torej od leta, ko se krivulja izvajanja notranjega revidiranja obrne navzdol.

5.2 Načini izvajanja organiziranja notranjega revidiranja

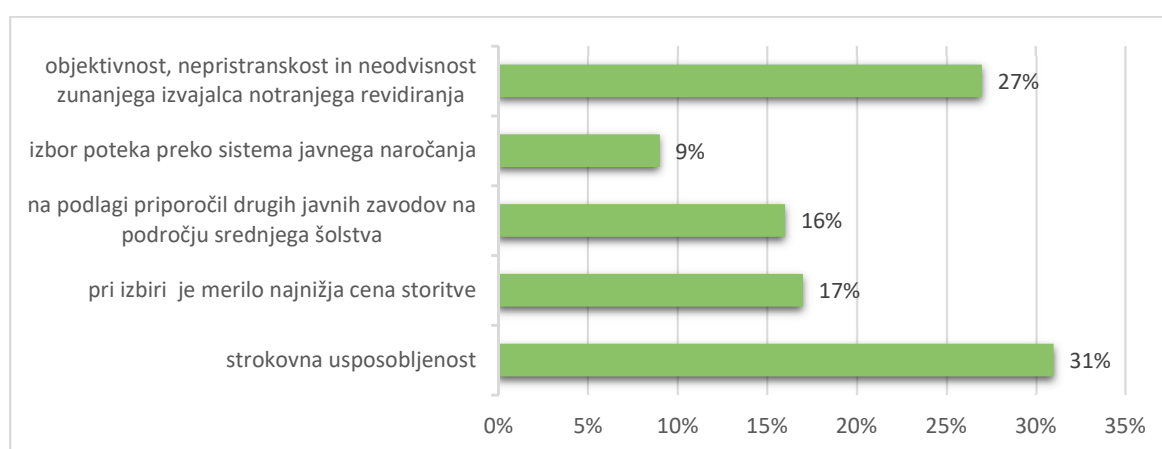
Z analizo odgovorov na vprašanja od 5 do 10 sem analizirala načine izvajanja organiziranosti notranjega revidiranja. Zakonodajni okviri so opredeljeni v 10., 11. in 12. členu Pravilnika o

usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, ki določajo, da se notranje revidiranje lahko izvaja na tri načine:

- z lastno notranjo revizijsko službo,
- s skupno notranjo revizijsko službo,
- z zunanjim izvajanjem notranjega revidiranja.

Odgovori anketirancev, ki so sodelovali v spletni anketi, so enoznačni. Vsi anketiranci so izjavili, da organizirajo notranje revidiranje na način zunanjega izvajanja notranjega revidiranja, za kar so navedli naslednje ključne razloge, razvidne iz slike 13.

Slika 13: Ključni razlogi za odločitev za zunanje izvajanje notranjega revidiranja



Vir: Lastno delo.

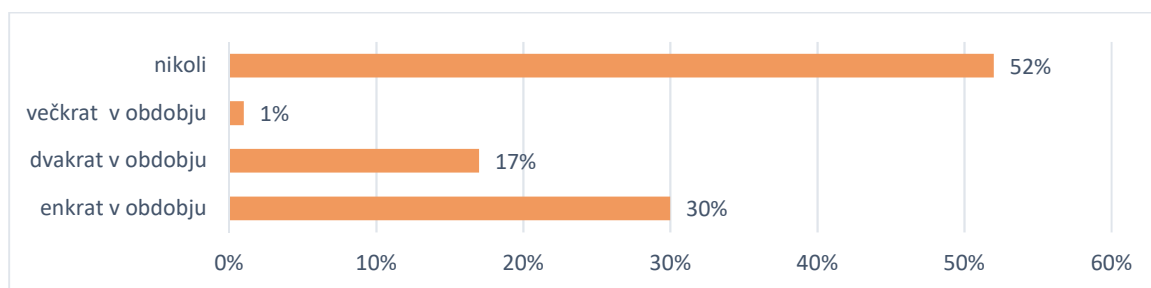
Iz slike 13 izhaja, da je najpogostejši navedeni razlog, na podlagi katerega je bila sprejeta odločitev o načinu izvedbe revidiranja, strokovna usposobljenost izvajalcev zunanjega izvajanja notranjega revidiranja (31 %). Poleg strokovne usposobljenosti je na drugem mestu s 27 % navedeno merilo objektivnosti, nepristranskosti in neodvisnosti, s katero razpolaga posamezni izvajalec zunanjega izvajanja notranjega revidiranja. Iz slednjega sledi, da v kar 58 % presoja ustreznosti temelji na podlagi zahtevanih pogojev iz 12. člena Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. Ni zanemarljiva informacija, da je 17 % anketirancev odgovorilo, da je merilo za sprejeto odločitev o zunanjem izvajanju notranjega revidiranja najnižja cena izvedbe notranjega revidiranja med vsemi prejetimi ponudbami. Vzroki slednjega izhajajo iz načina financiranja srednješolskih javnih zavodov. V metodologiji MOFAS-a so zakonodajni snovalci sistema meril vrednotenja v sklopu izdatkov za blago in storitev za namene dejavnosti v celoti izpustili izdatke iz naslova storitve izvajanja notranjega revidiranja. Na drugi strani pa se srednješolski javni zavodi, ki jim skupni prihodki iz naslova javnofinančnih sredstev omogočajo doseganje presežka prihodkov nad odhodki, ne soočajo s problematiko zmožnosti zagotavljanja finančnih sredstev za stroške izvajanja obveznega notranjega revidiranja. S tem jim je omogočeno, da dajo

prednost pri odločanju sami vsebini in strokovni usposobljenosti izvajalca zunanjega izvajanja notranjega revidiranja pred stroškovnimi merili.

Pri tem ni zanemarljivo dejstvo, da kar 9 % anketirancev izvede naročilo prek sistema javnega naročanja, da bi zadostili načelu večje učinkovitosti in transparentnosti izbora zunanjega izvajalca notranjega revidiranja.

Namen 8. vprašanja je bil pridobiti informacije o pogostosti menjav izvajalcev zunanjega izvajanja notranjega revidiranja. Izkazalo se je, da 52 % anketirancev v obdobju 2015–2019 ni menjalo izvajalca. Samo enkrat v proučevanem obdobju je menjavo izvedlo 30 % vseh anketirancev, dvakrat 17 % in samo v 1 % večkrat (slika 14).

Slika 14: Število menjav zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja v obdobju 2015–2019



Vir: Lastno delo.

Delež pogostosti menjav izvajalcev zunanjega izvajanja notranjega revidiranja v celotni strukturi ni zanemarljivo majhen. Znaša 48 %. Dejavniki, ki vplivajo na odločitve o menjavi izvajalcev zunanjega izvajanja notranjega revidiranja, so različni. Z 9. vprašanjem sem skušala pridobiti celovitejše informacije, ki mi bodo v pomoč pri nadaljnji analizi učinkovitosti načina izvajanja notranjega revidiranja. Pri oblikovanju že vnaprej pripravljenih odgovorov sem se oprla na vire iz predhodno objavljenih strokovnih člankov in izsledkov iz letnih poročil UNP (slika 15).

Slika 15: Dejavniki, ki so vplivali na zamenjavo zunanjega izvajalca notranjega revidiranja v obdobju 2015–2019



Vir: Lastno delo.

Iz slike 15 je razvidno, da v strukturi vnaprej oblikovanih odgovorov največji delež predstavlja pomanjkljivo strokovno znanje zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja, ki se je pokazalo v postopkih notranjega revidiranja. Živimo v času nenehnih sprememb, ki od poslovodstev javnih zavodov zahtevajo hitro odzivanje na spremenjene okoliščine delovanja. Najpomembnejša med vsemi je njihova sposobnost pravočasnega prepoznavanja novih tveganih področij poslovanja, ki ogrožajo doseganje zastavljenih strateških ciljev. Odločitve morajo biti sprejete nemudoma, brez odlašanja in čakanja, da se odločitve sprejmejo na podlagi priporočil zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja ob naslednjem pregledu notranjega revidiranja. Zato je še toliko pomembnejše, da je zunanje izvajanje notranjega revidiranja neprestano na razpolago poslovodju javnega zavoda tudi skozi opravljanje svetovalne funkcije. Iz odgovorov anketirancev izhaja, da je v 13 % prav nezagotavljanje svetovalne funkcije razlog za zamenjavo izvajalca zunanjega izvajanja notranjega revidiranja. Sledita dva razloga, ki vsak s svojimi 6 % predstavljata enak delež: nezadostno sodelovanje s poslovodstvom javnega zavoda in pristranskost izvajalcev.

Kar v 56 % so anketiranci izbrali odgovor, da prihaja do menjave izvajalca zunanjega izvajanja notranjega revidiranja iz drugih razlogov. Dejavniki, ki vplivajo na menjavo, so predstavljeni v nespremenjeni obliki, tako kot so jih navedli anketiranci, kljub ugotovitvi, da v navedbah drugih razlogov za menjavo zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja prihaja do vsebinskih podvajanj z že vnaprej pripravljenimi odgovori, prikazanimi na sliki 15. Podatki ne omogočajo ločevanja po ločenih sklopih dejavnikov in sem jih v nespremenjeni obliki tudi proučila in analizirala.

Iz slike 16 izhaja, da se anketiranci za menjavo zunanjega izvajalca notranjega revidiranja pogosto odločijo tudi z namenom pridobitve drugega mnenja (19 %). Do takih odločitev prihaja predvsem zaradi nestrinjanja med poslovodstvom javnega zavoda in podanim mnenjem v končnem poročilu o izvedbi notranje revizije s strani izvajalca zunanjega izvajanja notranjega revidiranja. Pri tem je treba upoštevati tudi dejstvo, da lahko svet zavoda javnega zavoda kot organ nadzora delovanja javnega zavoda zahteva dodatno mnenje na revizorjevo poročilo.

Slika 16: Drugi dejavniki menjave zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja v obdobju 2015–2019

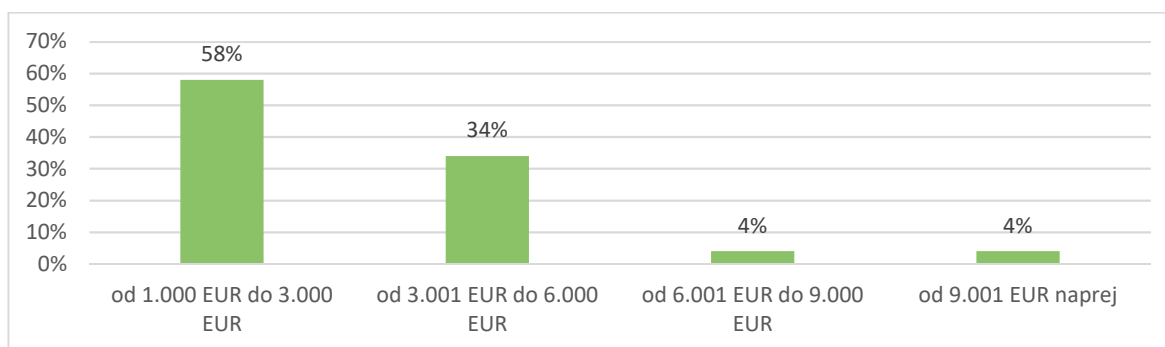


Vir: Lastno delo.

Nekoliko presenečajo odgovori anketirancev, da je najpogostejši razlog menjave zunanjega izvajalca notranjega revidiranja nižja cena storitve (27 %). Razlogi za to se nahajajo v dejstvu, da srednješolski javni zavodi delujejo v negotovih okoliščinah, ki lahko drastično posežejo na raven zagotavljanja skupnih letnih prihodkov iz naslova javnofinančnih sredstev. Poslovodstvo javnega zavoda najprej sprejme odločitev o menjavi zunanjega izvajalca notranjega revidiranja, ki bo stroškovno ugodnejša. UNP v svojem Poročilu o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2018 opozarja, da nekateri poslovodje javnih zavodov posegajo po bolj drastičnem ukrepu in sprejemajo odločitev o opustitvi izvajanja obveznih pregledov notranjega revidiranja. Posledica sprejetega ukrepa v nadaljevanju povzroči negativne učinke na poslovanju javnega zavoda. Neizvajanje obveznih pregledov notranjega revidiranja pomeni opustitev izvajanja notranjega nadzora nad delovanjem sistema notranjih kontrol, ki poslovodstvu javnega zavoda omogočajo pravočasno prepoznavanje in odzivanje na tvegana področja poslovanja (slika 16).

Odgovore na vprašanje, zakaj srednješolski javni zavodi notranje revidiranje izvajajo samo na način zunanjega izvajanja notranjega revidiranja, sem pridobila s primerjalno analizo ocene višine letnih stroškov zunanjega izvajanja notranjega revidiranja iz anketnega vprašalnika in stroškov notranjega revidiranja v primeru lastne notranjerevizijske službe, razvidnih iz slike 17. Iz odgovorov na deseto anketno vprašanje je razvidno, da več kot polovica anketirancev, natančneje 58 %, izjavlja, da se letni stroški zunanjega izvajanja notranjega revidiranja gibajo v razponu med 1.000,00 EUR do 3.000,00 EUR, v 34 % navajajo, da letni stroški dosegajo nivo od 3.001,00 EUR do 6.000,00 EUR. Samo 8 % jih je odgovorilo, da letni stroški presegajo 6.001,00 EUR in več (slika 17).

Slika 17: Ocena višine letnih stroškov zunanjega izvajanja notranjega revidiranja



Vir: Lastno delo.

Za primerjavo smotrnosti organiziranja notranjega revidiranja na način zunanjega izvajanja v nadaljevanju analiziram okvirno oceno letnih stroškov notranjega revidiranja, organiziranega na način lastne notranjerevizijske službe. Ocena letnih stroškov organiziranja lastne notranjerevizijske službe vključuje samo stroške izhodiščne osnovne bruto plače za posamezno delovno mesto notranjega revizorja in ne temelji na celoviti stroškovni analizi, ki bi poleg stroškov plač vključevala tudi stroške materiala, opreme, izobraževanja in drugih odhodkov (Žnidar, 2009). Ocena temelji na podatkih iz E-kataloga funkcij, delovnih mest in

nazivov (Republika Slovenija, GOV.SI, 2020b). Pravna osnova delovnega mesta notranjega revizorja za javne zavode na področju izobraževanja je določena v Kolektivni pogodbi za dejavnost vzgoje in izobraževanja v RS, Ur. l. RS, št. 80/18. Dopusča možnosti, prikazane v tabeli 2.

Tabela 2: Povzetek delovnega mesta notranji revizor v veljavni Kolektivni pogodbi za dejavnost vzgoje in izobraževanja

Šifra delovnega mesta	Naziv delovnega mesta	Tarifni razred	Minimalni plačni razred	Maksimalni plačni razred	Vrednost min. plačnega razreda v EUR	Vrednost maks. plačnega razreda v EUR
J017054	Notranji revizor VII/1	VII/1	30	40	1.373,40	2.032,98
J017056	Notranji revizor VII/2 (I)	VII/2	40	50	2.032,98	3.009,28
J017057	Notranji revizor VII/2 (II)	VII/2	36	46	1.737,79	2.576,34

Vir: Lastno delo.

V primerjalno analizo sem vključila najnižji plačni razred za delovno mesto (v nadaljevanju: DM) notranjega revizorja pod šifro DM J017054. Upoštevala sem, da je letna osnovna bruto vrednost plače (brez vseh zakonsko določenih dodatkov na osnovno bruto plačo) za primer zaposlitve enega notranjega revizorja naslednja: minimalni PR 1.373,40 EUR/mesec * 12 mesecev = 16.480,80 EUR/bruto. V nadaljevanju izračunano oceno letne osnove za primer organiziranosti notranjega revidiranja z lastno notranjo revizijsko službo sem primerjala z najvišjimi informacijskimi vrednostmi odgovorov iz anketnega vprašalnika, iz katerih izhaja ocena letne osnove zunanjega izvajanja notranjega revidiranja 9.001,00 EUR ali več. Iz zapsanega je razvidno, da bi srednješolskim javnim zavodom že sama izvedba notranjega revidiranja na način lastne notranjerevizijske službe z vključitvijo v sistematizacijo delovnih mest najnižje opredeljenega delovnega mesta notranjega revizorja bistveno povečala izdatke iz naslova storitev notranjega revidiranja.

Ključni razlog, da srednješolski javni zavodi ne izvajajo obveznih pregledov notranjega revidiranja na način lastne notranjerevizijske službe, izhaja iz zakonodajnih predpisov, in sicer iz Pravilnika o normativih in standardih za izvajanje izobraževalnih programov in vzgojnega programa na področju srednjega šolstva, ki takšen način izvedbe notranjega revidiranja izključuje. Iz pravilnika jasno izhaja, da srednješolskim javnim zavodom ne omogoča zaposlitve notranjega revizorja, kar se v nadaljevanju potrди tudi s sistemom MOFAS, ki v določitvi višine letnih proračunskih sredstev na področju stroškov plač ne upošteva vključitve delovnega mesta notranji revizor.

5.3 Stopnja učinkovitosti notranjega revidiranja na poslovanje, prepoznavanje in obvladovanje tveganj

V nadaljevanju anketnega vprašalnika strukturiram anketna vprašanja s ciljem pridobiti zanesljive informacije o stopnji učinkovitosti notranjega revidiranja za poslovanje srednješolskih javnih zavodov. Zanima me predvsem vpogled v dejansko stanje zavedanja poslovodij, da je prav notranje revidiranje ključno orodje za pravočasno prepoznavanje tveganih področij poslovanja, ki ogrožajo doseganje zastavljenih strateških ciljev.

Namen oblikovanja 11. vprašanja je pridobitev informacije o tem, katera področja predstavljajo za poslovodje javnih zavodov visoko stopnjo tveganja in jih zato najpogosteje vključijo v postopke presoje ustreznosti v teku izvedbe notranjega revidiranja. Proučevanje zunanjih in notranjih dejavnikov je pokazalo, da na učinkovito upravljanje srednješolskih javnih zavodov vplivajo naslednja področja:

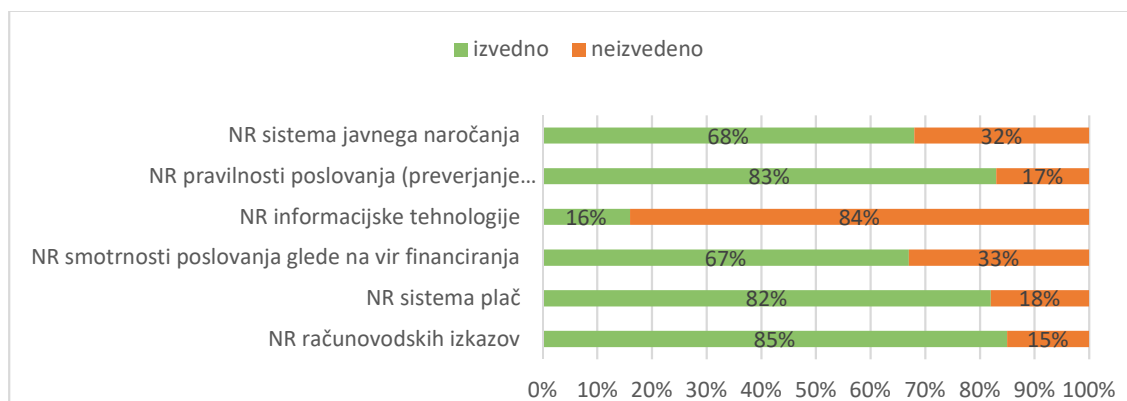
- področje računovodskih izkazov, in sicer zaradi obsežne in zahtevne zakonodajne ureditve, ki ureja področje računovodenja in finančnega poslovanja javnih zavodov. Postopki presoje ustreznosti in skladnosti računovodskih izkazov omogočajo poslovodjem pravočasno odkrivanje napak, do katerih prihaja zaradi neustrezno ali nezadostno vzpostavljenih sistemov notranjih kontrol;
- področje sistema plač, ki je zaradi svoje specifične zagotavljanja proračunskih virov javnih zavodov prek sistema MOFAS področje visoke stopnje tveganosti. V strukturi celotnega letnega proračuna javnih zavodov namreč namenijo kar 74 % delež javnofinančnih prihodkov za izdatke iz naslova plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja;
- področje informacijske tehnologije, saj sodobni čas z nebrzdano hitrostjo spreminja utečene programske sheme delovanja, ki od javnih zavodov zahtevajo nove informacijske prilagoditve in posodobitve. Visoka stopnja tveganja izhaja iz stihijske ureditve področja informacijske tehnologije. MIZŠ ne zagotavlja enotnega sistematičnega razvojno usmerjenega programa. Presoja in odločitev o prenovi in posodobitvi informacijske tehnologije je na ta način v celoti prepuščena posameznim javnim zavodom. Pri tem je treba izpostaviti, da prihaja na strani srednješolskih javnih zavodov do kadrovske podhranjenosti pri zaposlovanju na delovnem mestu vzdrževalca informacijske tehnologije, kar se odraža v stihijemskem sistemu vzdrževanja in posodabljanja informacijske tehnologije. Negativne posledice takšnega pristopa ureditve sistema so se v polni meri pokazale ob izbruhu epidemije covid-19. Zaradi sistemske neurejenosti in zastarelosti informacijske tehnologije srednješolski javni zavodi niso mogli zagotavljati kontinuitete in kakovosti izvedbe izobraževalnih programov ob spremenjenemu načinu izvajanja učnega procesa;
- področje sistema javnega naročanja, ki je zaradi preprečevanja korupcije in zagotavljanja načela učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti podvrženo strogim zakonodajnim predpisom. Skozi postopke presoje ustreznosti omogočajo poslovodstvu javnih zavodov seznanitev s področji naročil in dobav storitev ali blaga, na katerih prihaja do opustitve

notranjih kontrol, ki so ključnega pomena za zagotavljanje učinkovitega upravljanja delovanja javnih zavodov;

- področje pravilnosti poslovanja. S postopkom notranjega revidiranja računovodskih izkazov se pridobi vpogled v skladnost poslovnih dogodkov na presečni dan 31. 12., ki ne nosijo zadostne informacijske vrednosti zagotovil, da na celotnem področju poslovanja javnega zavoda ne prihaja do neskladij z veljavno zakonodajo. Zato je toliko pomembneje, da se poleg področja računovodskih izkazov v presojo ustreznosti skozi postopek notranjega revidiranja vključi tudi področje pravilnosti poslovanja;
- področje smotrnosti poslovanja. Javni zavodi za svoje delovanje pridobijo sredstva iz različnih virov financiranja. Iz tega naslova je v praksi prav na področju srednješolskih javnih zavodov zaznati nesmotrno poslovanje, ki ni skladno z načelom učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Z revizijo smotrnosti poslovanja poslovodje pridobijo neodvisno in strokovno mnenje, ali sprejete poslovne odločitve pripomorejo h kakovostnejši javni storitvi ob hkratnem povečanju stroškovne učinkovitosti po posameznih virih financiranja.

Slika 18 jasno nakazuje, da se srednješolski javni zavodi najpogosteje odločajo za presojo učinkovitosti vzpostavljenega sistema notranjih kontrol na področjih računovodskih izkazov, in sicer kar v 85 %, sledijo pravilnost poslovanja (83 %), sistem plač (82 %), sistem javnega naročanja (68 %) in smotrnost poslovanja (67 %). Razloge o nižji stopnji vključevanja slednjih področij gre pripisati zgolj nizki stopnji osveščenosti predstojnikov javnih zavodov o stopnji njihove pomembnosti. Zaskrbljujoče je dejstvo, da samo v 16 % izvajajo tudi presojo ustreznosti delovanja informacijske tehnologije. V času epidemije covid-19 se je namreč izkazalo, da v 90 % javnih zavodov trenutno stanje informacijske tehnologije ne omogoča prenosa izobraževalne vsebine prek sodobnih komunikacijskih spletnih kanalov v takšni meri, da bi bila zagotovljena kontinuiteta poteka izobraževalnega programa ob zagotovitvi minimalnega standarda kakovosti.

Slika 18: Pregled področij poslovanja srednješolskih javnih zavodov, vključenih v zadnji pregled notranjega revidiranja



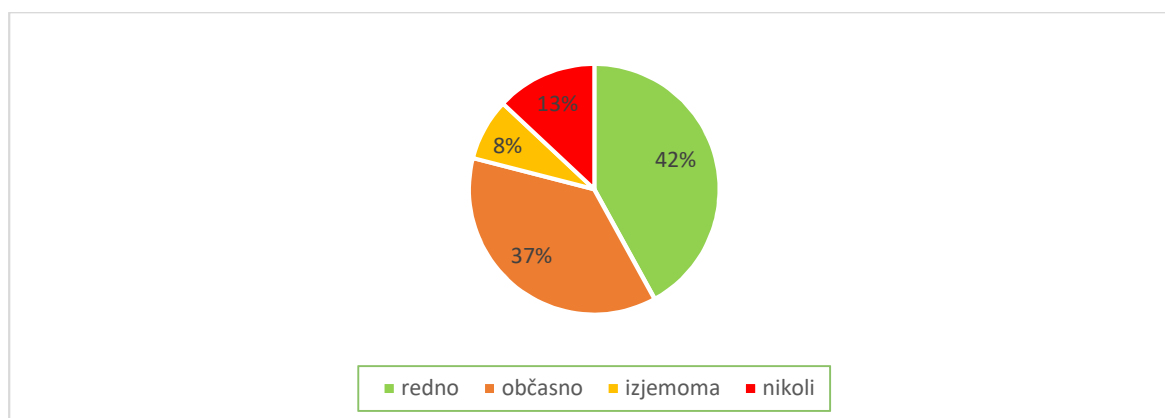
Vir: Lastno delo.

V nadaljevanju je iz odgovorov na 12. anketno vprašanje razvidno, da kar 87 % anketirancev redno sprejema ukrepe za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti v delovanju sistemov notranjih kontrol, ki niso skladne z njihovo zakonodajno odgovornostjo o učinkovitem upravljanju, občasno pa 13 % anketirancev. Slednji na ta način zavestno sprejmejo odločitev, ki je v nasprotju z njihovo poslovodno funkcijo, ki jim nalaga odgovornost učinkovitega upravljanja javnofinančnih sredstev s ciljem zagotavljanja kakovostne izvedbe javnih storitev na področju srednješolskega izobraževalnega programa.

Kljub temu da predstojniki upoštevajo priporočila in ponovno preverijo neustrezne sisteme notranjih kontrol, nimajo nobenih zagotovil, da bo novouvedeni sistem tudi ustrezen. Zato je smiselno, da se področja, kjer so bile ugotovljene nepravilnosti, vnovič vključijo v postopek presoje pri naslednjem pregledu notranjega revidiranja. Iz odgovorov na 13. anketno vprašanje je razvidno, da to izvaja samo 54 % anketirancev, naslednjih 39 % samo občasno, izjemoma kar 2 % in nikoli celo 5 %. Snovalec zakonodaje se je zavedal visoke stopnje tveganosti v primeru, da bi celotno odgovornost nosil samo poslovodja. V izogib temu se je v Usmeritvah za državno notranje revidiranje določilo, da je notranji revizor tisti, ki je odgovoren za vzpostavitev in spremljanje sistema sprejetih ukrepov s strani poslovodij v primeru ugotovljenih nepravilnosti in neskladnosti, ugotovljenih v predhodnem pregledu notranjega revidiranja. Iz prejetih odgovorov na 14. anketno vprašanje je razvidno, da prihaja do opustitve obveznih usmerjevalnih vsebin notranjega revidiranja tudi s strani zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja. V kar 28 % se zunanji notranji revizorji odločijo, da je zadostno že priporočilo o odpravi pomanjkljivosti v predhodnem pregledu notranjega revidiranja.

S 15. zastavljenim anketnim vprašalnikom sem pridobila vpogled v dejansko izvajanje standarda notranjega revidiranja 2500.SLO.DNR, zapisanega v Usmeritvah za državno notranje revidiranje. Ta izvajalcem notranjega revidiranja – notranjim revizorjem nalaga spremljanje izvajanja ukrepov, ki jih je sprejel predstojnik v primeru ugotovljenih nepravilnosti, zapisanih v letnem poročilu notranjega revizijskega pregleda, do njihove dokončne uresničitve. Iz slike 18 je razvidno, da zgolj v 42 % primerov notranji revizorji dosledno izvajajo zahteve spremljanja napredovanj sprejetih ukrepov s strani predstojnikov in stopnjo njihove odzivnosti na odpravo ugotovljenih napak pri notranjem revizijskem pregledu, v 37 % občasno, izjemoma v 8 %, v kar 13 % pa prihaja do opustitve obveznih usmeritvenih vsebin notranjega revidiranja (slika 19).

Slika 19: Struktura stanja izvajanja standarda notranjega revidiranja 2500.SLO.DNR



Vir: Lastno delo.

Iz celotnega sklopa odgovorov lahko potrdim, da se ugotovitve UNP o neustreznosti vzpostavljenih sistemov na področju upravljanja s tveganji v celoti odražajo tudi na področju srednješolskih javnih zavodov. V nadaljevanju raziskovalnega dela skozi zastavljena anketna vprašanja skušam pridobiti vpogled v smiselnost in nujnost drugačnega načina organiziranja notranjega revidiranja, ki bo hkrati skladen z razvojnimi usmeritvami UNP, na drugi strani pa bo zagotavljal tudi pozitivne učinke na poslovanje javnih zavodov.

5.4 Ugotavljanje učinkovitosti organiziranja skupne notranjerevizijske službe več javnih zavodov na področju srednjega šolstva

Na osnovi opravljene analize raziskovalnega dela ugotavljam, da prihaja do neučinkovitosti sistema notranjega revidiranja pri načinu izvedbe zunanjega izvajanja notranjega revidiranja, ki se popolnoma ujemajo z ugotovitvami UNP. Za zagotavljanje učinkovitejšega nadzora nad porabo in upravljanjem z javnofinančnimi sredstvi je nujno potrebna prenova dosedanjega vpeljanega sistema. Pri iskanju novih učinkovitejših načinov organiziranosti notranjega revidiranja se je treba zavedati, da ni enoznačnega odgovora, ki bi bil univerzalen za celoten javni sektor. Vsaka posamezna panoga delovanja znotraj javnega sektorja ima svoje značilnosti, temu primerno je tudi število učinkovitih načinov organiziranosti notranjega revidiranja. Po sedanjih analizah se je pokazalo, da je skupna značilnost vseh učinkovitih sistemov postopen prehod iz decentraliziranega v delno centraliziran sistem. V okviru pridobljenih informacij v času mojega raziskovalnega dela in strokovnih priporočil nosilca razvoja notranjega revidiranja v RS UNP v nadaljevanju prikažem in ocenim dva predloga učinkovitejšega sistema organiziranosti notranjega revidiranja, ki sta primerna za srednješolske javne zavode. To sta:

1. skupna notranja revizijska služba, organizirana med več srednješolskimi javnimi zavodi,
2. skupna notranja revizijska služba, organizirana v okviru neposrednega proračunskega uporabnika, pod okriljem katerega javni zavodi delujejo, tj. MIZŠ.

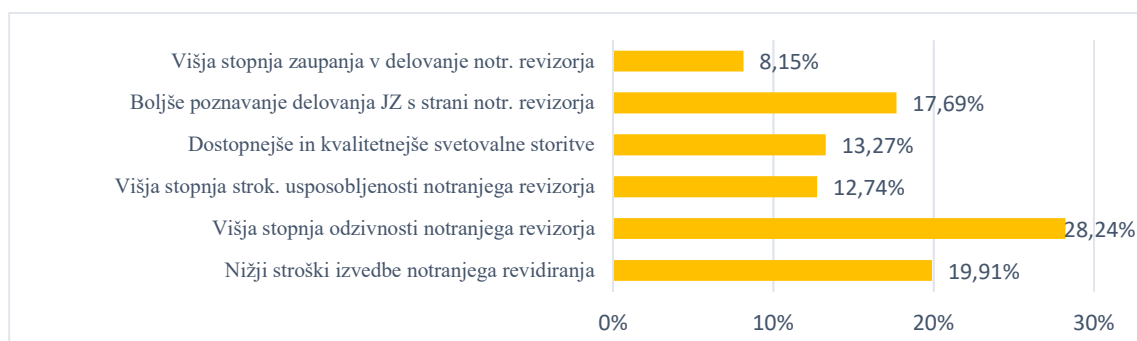
Najprej ocenim primernost načina organiziranja skupne notranjerevizijske službe med več srednješolskimi javnimi zavodi. Pri sprejemu odločitve o prenovi sistema sem izhajala iz primera dobre prakse, ki se ga poslužujejo nekatere občine, kot na primer skupna notranja revizijska služba, ustanovljena z namenom doseganja učinkovitejšega nadzora nad porabo javnofinančnih sredstev, med občinami Jesenice, Gorje, Bohinj, Kranjska Gora in Žirovnica (Občina Jesenice, 2020). Prednosti takšnega načina organiziranosti so predvsem (Koletnik, 2017; Žnidar, 2010):

- stalna prisotnost notranjega revizorja,
- možnost zaposlitve večjega števila notranjih revizorjev,
- manjši stroški notranjega revidiranja,
- večja neodvisnost, nepristranskost in samostojnost skupne notranjerevizijske službe,
- boljši pogoji razvoja informacijskih programskih rešitev,
- večja možnost strokovnega usposabljanja zaposlenih notranjih revizorjev.

Nadaljujem s primerjalno analizo primernosti navedenih prednosti na področju delovanja srednješolskih javnih zavodov, upoštevajoč vse ključne specifične značilnosti srednješolskega izobraževalnega programa. Na teh temeljih sem oblikovala tudi 16. vprašanje, s katerim sem anketirance pozvala, da izrazijo svoje mnenje in ga razvrstijo po pomembnosti. Izbrati so morali med naslednjimi prednostmi:

- nižji stroški izvedbe notranjega revidiranja,
- višja stopnja vpetosti in odzivnosti notranjega revizorja v primeru zaznavanja težav pri poslovanju posameznega srednješolskega javnega zavoda,
- višja stopnja strokovne usposobljenosti notranjega revizorja,
- dostopnejše in kakovostnejše svetovalne storitve,
- boljše poznavanje delovanja in organiziranosti posameznih srednješolskih javnih zavodov,
- višja stopnja zaupanja posloводства srednješolskih javnih zavodov.

Slika 20: Analiza pozitivnih učinkov organiziranja skupne notranjerevizijske službe med več srednješolskimi javnimi zavodi



Vir: Lastno delo.

Iz slike 20 je razvidno, da je najpomembnejši razlog takšnega načina organiziranosti prav zagotovilo višje stopnje vpetosti in odzivnosti notranjega revizorja. V povprečju se je za to prednost odločilo kar 28,24 % anketirancev. Sledijo nižji stroški (v povprečju 19,91 %) in boljše poznavanje delovanja in organiziranosti javnih zavodov (v povprečju 17,69 %). Preostalim prednostim so anketiranci namenili podobno stopnjo pomembnosti.

Rezultati potrjujejo, da bi skupna notranja revizijska služba med več srednješolskimi javnimi zavodi skozi učinkovitejši sistem obvladovanja s tveganji pomagala izboljšati poslovanje javnih zavodov. Pozitiven učinek se bi odrazil tudi na izdatkovni strani poslovanja z znižanjem stroškov same izvedbe notranjega revidiranja. Smiselno bi bilo vključevanje več srednješolskih javnih zavodov, ki izvajajo enake ali podobne programske vsebine srednješolskega izobraževanja.

V praksi lahko to ponazorimo na primeru srednješolskih javnih zavodov, ki izvajajo izobraževalne programe s področja zdravstvene nege: Srednja zdravstvena šola Ljubljana, Srednja zdravstvena šola Murska Sobota, Srednja zdravstvena in kozmetična šola Maribor in Srednja zdravstvena šola Celje, ki so skupaj v šolskem letu 2019/2020 vpisale 3140 dijakov (MIZŠ, 2020c). Okvirna skupna vrednost prejetih letnih proračunskih javnofinančnih sredstev, preračunanih na podlagi metodologije MOFAS in sklepa o določitvi cen programov srednjega šolstva za proračunsko leto, se ocenjuje na višino 11.891.556,80 EUR, kar ni zanemarljiva vrednost. Sistem notranjega nadzora javnofinančnih sredstev bi bil učinkovitejši tudi iz naslova specifičnih znanj izvajalcev notranjega revidiranja – notranjih revizorjev, ki jih zahteva proučevano revizijsko okolje.

5.5 Ugotavljanje učinkovitosti organiziranja skupne notranjerevizijske službe v organizacijski sestavi MIZŠ

Predlagani sistem skupne notranjerevizijske službe v organizacijski sestavi MIZŠ je prenos učinkovitega sistema notranjega nadzora neposrednega proračunskega uporabnika nad poslovanje posrednih proračunskih uporabnikov v njegovi sestavi. Do sedaj takšen način organiziranosti izvajajo samo neposredni proračunski uporabniki – občine. Kot primer dobre prakse naj navedem Mestno občino Ljubljana (v nadaljevanju: MOL), ki v okviru skupne notranjerevizijske službe ne izvaja samo notranjega nadzora nad delovanjem občinskih organov, temveč tudi vseh javnih zavodov, katerih ustanovitelj je MOL, med drugim so to tudi javni zavodi s področja predšolske vzgoje – vrtci in primarne ravni izobraževalnega sistema – osnovne šole (MOL, 2020).

V proučevanem primeru bi v prenovljeni sistem notranjega revidiranja zajela vse srednješolske javne zavode, katerih ustanovitelj je Vlada RS in sodijo neposredno pod okrilje MIZŠ. Pri tem se ne sme zaobiti podatka, da MIZŠ od skupaj prejetih javnofinančnih sredstev nameni kar 17 % za izvajanje srednješolskega izobraževalnega programa (RS RS, 2019a). Z načinom skupne notranje revizijske službe pod okriljem MIZŠ bi bil vzpostavljen

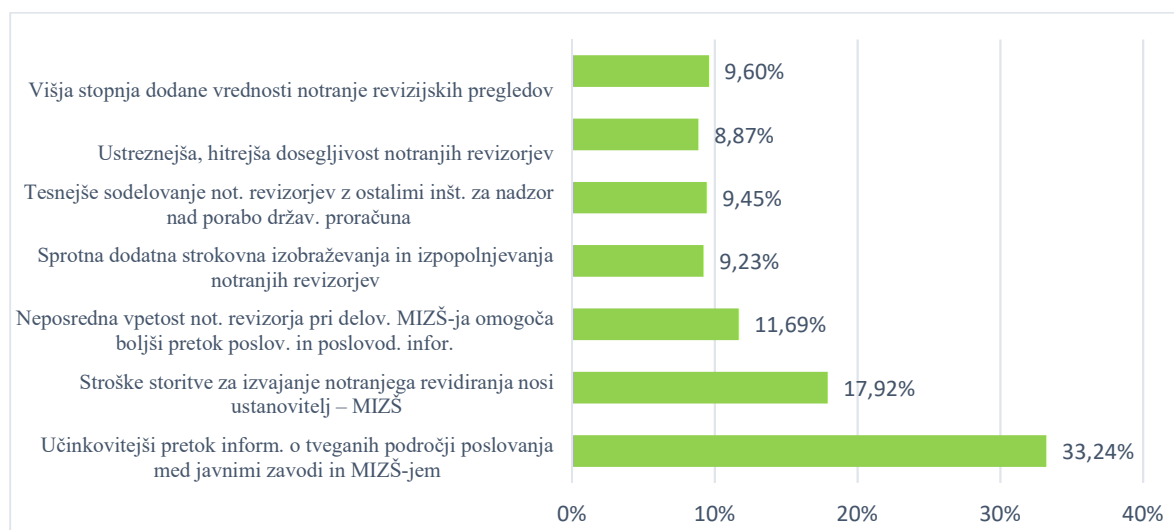
centraliziran sistem izvajanja notranjega revidiranja za vse srednješolske javne zavode, ki sodijo pod njihovo okrilje. Neposredna odgovornost poslovođij javnih zavodov za izvedbo notranjega revidiranja se na ta način prenese na MIZŠ.

Na osnovi odgovorov na 17. in 18. vprašanje poiščem pozitivne učinke skupne notranjerevizijske službe v organizacijski sestavi MIZŠ. Predloge pozitivnih učinkov smiselno opredelim na osnovi specifičnih značilnosti proučevanega področja:

- omogočen je učinkovitejši pretok informacij o tveganih področjih poslovanja med srednješolskimi javnimi zavodi in MIZŠ,
- stroške storitve za izvajanje notranjega revidiranja nosi MIZŠ,
- neposredna vpetost notranjega revizorja pri delovanju MIZŠ omogoča boljši pretok poslovnih in poslovodnih informacij,
- izvajajo se sprotne dodatna strokovna izobraževanja in izpolnjevanja notranjih revizorjev,
- omogočeno je tesnejše sodelovanje notranjih revizorjev z ostalimi inštitucijami za nadzor nad porabo državnega proračuna,
- na voljo je ustrežnejša, hitrejša dosegljivost notranjih revizorjev,
- doseže se višja stopnja dodatne vrednosti notranjega revidiranja.

Anketiranci so izrazili svoje mnenje s pomočjo razvrščanja posameznih pozitivnih učinkov po pomembnosti s ciljem izboljšanja upravljanja in poslovanja srednješolskih javnih zavodov (slika 21).

Slika 21: Analiza pozitivnih učinkov organiziranja notranjega revidiranja na način skupne notranjerevizijske službe v organizacijski sestavi MIZŠ



Vir: Lastno delo.

Iz slike 21 je razvidno, da je v povprečju kar 33,24 % anketirancev odgovorilo, da bi s takšnim načinom notranjega revidiranja zagotovili učinkovitejši pretok informacij o tveganih

področjih poslovanja med srednješolskimi javnimi zavodi in MIZŠ. Naslednji po pomembnosti je pozitiven učinek na izdatkovni strani, saj celoten strošek izvedbe notranjega revidiranja prevzame MIZŠ. Struktura povprečnih odgovorov je enaka kot v primeru skupne notranjerevizijske službe med več srednješolskimi javnimi zavodi in znaša 17,92 %. Naslednji je učinek iz naslova boljšega prenosa poslovnih in poslovnih informacij zaradi neposredne vpetosti notranjega revizorja pri delovanju MIZŠ. Za ta odgovor se je v povprečju odločilo 11,69 % anketirancev. Vsi ostali pozitivni učinke so po stopnji pomembnosti na enaki ravni.

Tako kot vsak delujoči sistem ima tudi skupna notranja revizijska služba v organizacijski strukturi MIZŠ svoje slabosti. Anketiranci so svoje dvome izrazili s pomočjo Likertove lestvice, kjer so se morali pri odgovoru na 18. anketno vprašanje opredeliti glede naslednjih kategorij (tabela 3):

- višja stopnja odvisnosti in pristranskosti notranjega revizorja pri svojem delovanju,
- večje nezaupanje posloводства javnih zavodov v poštenost in neodvisnost notranjega revizorja,
- možnost vplivanja vodstvenih organov v sestavi MIZŠ na delovanje notranjih revizorjev,
- obstoj možnosti, da se načrt izvajanja notranjega revidiranja pripravi na podlagi priporočil MIZŠ in ne na podlagi posloводства javnih zavodov,
- možnosti odvisnosti notranjih revizorjev od aktualne politične oblasti.

Tabela 3: Analiza možnih slabosti organiziranja notranjega revidiranja na način skupne notranjerevizijske službe v organizacijski sestavi MIZŠ

	Sploh se ne strinjam v %	Se ne strinjam v %	Se niti ne strinjam, niti strinjam v %	Se strinjam V %	Se povsem strinjam V %	Skupaj v %
Višja stopnja odvisnosti in pristranskosti notranjega revizorja pri svojem delovanju	0	15	35	40	10	100
Večje nezaupanje posloводства javnih zavodov v poštenost in neodvisnost notranjega revizorja	5	23	30	40	2	100
Možnost vplivanja vodstvenih organov v sestavi MIZŠ na delovanje notranjih revizorjev	0	15	25	43	17	100
Omejen dostop do informacij, zaradi dvomov posloводства javnih zavodov v nepristranskost notranjih revizorjev	5	13	47	30	5	100
Obstoj možnosti, da se načrt izvajanja notranjega revidiranja pripravi na podlagi priporočil MIZŠ in ne na podlagi posloводства javnih zavodov	3	10	21	33	33	100
Možnosti odvisnosti notranjih revizorjev od aktualne politične oblasti	7	2	23	38	30	100

Vir: Lastno delo.

Iz tabele 3 je razvidno, da skupaj kar 68 % vseh anketirancev odgovarja, da se strinjajo oziroma povsem strinjajo, da obstaja najvišja stopnja tveganosti takšnega načina organiziranja notranjega revidiranja odvisnost notranjih revizorjev od aktualne politične oblasti. Ne smemo pozabiti, da je ustanovitelj MIZŠ Vlada RS. Z vsakokratno menjavo politične veje oblasti prihaja do menjav tudi na vseh vodstvenih funkcijah v posameznih ministrstvih. Naslednja najpogosteje prepoznana slabost je obstoj možnosti vpliva vodstvene strukture zaposlenih pri MIZŠ na pripravo programa letnega načrta izvajanja notranjega revidiranja. V strukturi odgovorov je skupaj kar 66 % anketirancev odgovorilo, da se strinjajo oziroma povsem strinjajo s to trditvijo. Visoko stopnjo tveganja takšnega načina organiziranja pripisujejo tudi možnost potencialnega obstoja vpliva vodstvenih organov v sestavi MIZŠ na delovanje notranjih revizorjev v sestavi skupne notranjerevizijske službe pod okriljem MIZŠ. Anketiranci jasno izražajo bojazen, da bi se s tem poslovodstvu srednješolskega javnega zavoda odvzel bistveni del upravljalne funkcije.

SKLEP

Stopnja razvoja posamezne države je odvisna od učinkovitosti in uspešnosti vzpostavljenega sistema nadzora na vseh ravneh porabe javnofinančnih sredstev. Dodano vrednost sistema nadzora javnih financ zagotavlja uvedba notranjega nadzora. Temeljna naloga notranjega nadzora je vzpostavitev sistema notranjega revidiranja, ki bo omogočal pravočasno prepoznavo tveganih področji poslovanja pri posameznih izvajalcih javnih storitev – proračunskih uporabnikih, ki onemogočajo učinkovito upravljanje javnih sredstev. V RS smo sistem notranjega nadzora uvedli dokaj pozno, šele leta 1999, v času pridružitvenega procesa RS članstvu EU. Vzpostavljeni sistem notranjega revidiranja temelji na decentraliziranem načinu, na podlagi katerega je za njegovo vzpostavitev odgovoren izključno predstojnik posameznega proračunskega uporabnika. UNP kot nosilec razvoja notranjega revidiranja v svojih rednih letnih poročilih vse od leta 2016 opozarja na visoko stopnjo neučinkovitosti vpeljanega sistema na skoraj vseh področjih delovanja proračunskih uporabnikov. Sistemsko rešitev problematike vidi v procesu postopnega prehoda iz decentraliziranega sistema notranjega revidiranja v delno centraliziran sistem. O tem je tudi seznanil Vlado RS. Nesprejemljivo je dejstvo, da je stopnja zavedanja in pripravljenosti Vlade RS o nujnosti prenove sistema na izjemno nizki ravni. S tem se lahko ogrozi stabilnost javnih financ, hkrati pa prihaja do nižje kakovosti javnih storitev.

Navedeno so potrdili tudi rezultati mojega raziskovalnega dela. Primerjalni rezultati anketnega vprašalnika so potrdili neučinkovitost načina zagotavljanja izvedbe notranjega revidiranja na področju srednješolskih javnih zavodov pod okriljem MIZŠ. Rezultatom se prepisuje toliko večja stopnja pomembnosti, če vemo, da je MIZŠ v strukturi odhodkov državnega proračuna drugi največji prejemnik proračunskih sredstev. Iz tega je razvidno, da je ena izmed prednostnih strateških usmeritev, zapisanih v Strategiji razvoja Slovenije 2030 (Služba Vlade RS za razvoj in kohezijsko politiko, 2017), zagotavljanje vseživljenjskega

izobraževalnega procesa, ki bo na podlagi učinkovitega in odzivnega nacionalnega izobraževalnega sistema zmožen pravočasne prilagoditve dejanskim potrebam na trgu dela.

Neučinkovitost vzpostavljenega sistema notranjega revidiranja na področju srednješolskih javnih zavodov gre v celoti pripisati vzpostavljenim normativom v Pravilniku o normativih in standardih za izvajanje izobraževalnih programov in vzgojnega programa na področju srednjega šolstva in metodologiji financiranja – MOFAS. Trenutni sistem omogoča izvajanje notranjega revidiranja samo na način zunanjega izvajanja notranjega revidiranja. V svojem raziskovalnem delu sem proučila možnosti sistemske izboljšave postopkov notranjega revidiranja z upoštevanjem priporočil UNP. Predlog prenove sistema je pripravljen na osnovi dveh predlogov: a) notranjega revidiranja na način skupne notranjerevizijske službe med več srednješolskimi javnimi zavodi in b) skupne notranjerevizijske službe v sestavi MIZŠ. Stopnjo njune učinkovitosti sem ocenila s pomočjo izvedene spletne ankete, v kateri so sodelovali javni zavodi izvajalci javne storitve na področju srednješolskega izobraževanja. Analiza rezultatov je nakazala, da predlog izvedbe notranjega revidiranja na način skupne notranjerevizijske službe v sestavi MIZŠ zagotavlja celovitejšo sistemsko ureditev notranjega revidiranja. Na ta način bi bila neposredna odgovornost poslovodij srednješolskih javnih zavodih za vzpostavitev in izvajanje notranjega revidiranja prenesena na neposrednega proračunskega uporabnika – MIZŠ, pod okriljem katerega srednješolski javni zavodi tudi delujejo. MIZŠ bi na ta način zagotovil učinkovitejši sistem nadzora nad delovanjem posrednih proračunskih uporabnikov v svoji sestavi. Na nujnost prenove sistema nadzora opozarja tudi RS RS s svojimi rednimi letnimi revizijskimi pregledi neposrednega proračunskega uporabnika – MIZŠ. RS RS opozarja, da je dosedanji vpeljeni sistem notranjega revidiranja popolnoma odvisen od stopnje zavedanja predstojnikov posameznih javnih zavodov o pomembnosti in nujnosti izvajanja sistema obveznega notranjega revidiranja. Pozitiven učinek na izboljšanje obvladovanja tveganih področij poslovanja bi zagotavljal tudi sistem skupne notranjerevizijske službe med več srednješolskimi javnimi zavodi, ki izvajajo enake ali podobne programske vsebine srednješolskega izobraževanja. Na ta način bi zagotovili kakovostnejšo storitev notranjega revidiranja na vseh izvedbenih ravneh. MIZŠ kot skrbnik in nosilec razvoja srednješolskega izobraževalnega sistema bi pridobil celovitejši pregled nad posameznimi tveganimi področji poslovanja, s katerimi se srečujejo srednješolski javni zavodi, ki izvajajo po vsebini podobne javnoizobraževalne programe. Na nivoju države pa bi to pomenilo zagotavljanje odzivnejšega izobraževalnega sistema na dejanske potrebe na trgu dela. To pa so razlogi, ki sami po sebi nakazujejo, da je nujen takojšen pristop vseh deležnikov, ki so odgovorni za vzpostavitev učinkovitejšega sistema notranjega nadzora in iskanje ustrežnejših sistemskih rešitev dosedanje zakonodajne ureditve.

LITERATURA IN VIRI

1. Bregar, L., Ograjenšek, I. & Bavdaž, M. (2005). *Metode raziskovalnega dela za ekonomiste*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta v Ljubljani
2. Bohinc, R. & Tičar, B. (2012). *Pravo zavodov*. Koper: Fakulteta za management.

3. Čuk, T. (2011). *Organiziranost in področja delovanja notranje revizije v občini X* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Evropska komisija. (2020). *Strategija razvoja EU 2030*. Pridobljeno 6. marca 2020 iz https://ec.europa.eu/slovenia/news/Sustainability2030_sl
5. Finančna uprava RS. (2020). *Uvodna stran*. Pridobljeno 24. aprila 2020 iz https://www.fu.gov.si/placevanje_in_izvrsta/podrocja/placevanje_davkov_in_drugih_dajatev/
6. Flesher, D. L. (2003). The origins value-for-money auditing: the Baltimore and Ohio Railroad: 1827–1830. *Managerial Auditing Journal*, 18(5), 374–386.
7. Hiti, Š. (2007). *Razvoj revizije v svetu in Sloveniji* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. IIA - Inštitut notranjih revizorjev. (2020). *Sodobna ureditev sistema nadzora*. Pridobljeno 18. junija iz <https://www.iaa.si/vloge-notranjih-revizorjev/>
9. Kodeks notranjerevizijskih načel. (2011). Pridobljeno 2. aprila 2020 iz <https://www.si-revizija.si/notranji-revizorji/pravila-stroke>
10. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
11. Kravanja S. (2013). *Vpliv premoženjsko-finančnega položaja šole na uspeh dijakov na maturi: Primerjava med javnimi in zasebnimi zavodi* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta
12. Mestna občina Ljubljana. (2020). *Uvodna stran*. Pridobljeno 28. aprila 2020 iz <https://www.ljubljana.si/sl/mestna-obcina/mestna-uprava-mu-mol/mestna-uprava-mol/sluzba-za-notranjo-revizijo-mol/>
13. Ministrstvo za finance. Uprava RS za javna plačila. (2020, 15. april). *Register neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov*. Pridobljeno 15. aprila 2020 iz <https://www.ujp.gov.si/dokumenti/dokument.asp?id=316>
14. MIZŠ - Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport. (2019). *Sklep o določitvi cen programov srednjega šolstva za proračunsko leto 2020*. Ljubljana: Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport.
15. MIZŠ - Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport. (2020a). *Uvodna stran*. Pridobljeno 5. aprila 2020 iz <https://www.gov.si/drzavni-organi/ministrstva/ministrstvo-za-izobrazevanje-znanost-in-sport/o-ministrstvu/>
16. MIZŠ - Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport. (2020b). *Organigram*. Pridobljeno 15. aprila 2020 iz <https://www.gov.si/assets/organigrami/ministrstva/d1030cf751/Organigram-Ministrstva-za-izobrazevanje-znanost-in-sport.pdf>
17. MIZŠ - Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport. (2020c). *Vpis v srednje šole in dijaške domove v šolskem letu 2019/2020*. (interno gradivo). Ljubljana: Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport.
18. MIZŠ – Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport. (2020d). *Evidenca zavodov in programov*. Pridobljeno 30. marec 2020 iz <https://paka3.mss.edus.si/registriweb/Seznam2.aspx?Seznam=3010>
19. Ministrstvo za javno upravo. (2020). *Javni sektor*. Pridobljeno 8. april 2020 iz <https://e-uprava.gov.si/drzava-in-druzba/javni-sektor.html>

20. Možina, M. (2012) *Proračunski proces: primerjava ZDA in Slovenije* (diplomsko delo). Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
21. Občina Jesenice. (2020). *Uvodna stran*. Pridobljeno 5. maja 2020 iz <https://www.jesenice.si/obcina-jesenice/skupna-obcinska-uprava/item/183-skupna-notranje-revizijska-sluzba>
22. Ograjenšek I. (2018). *Metode in tehnike raziskovalnega dela* (interno gradivo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
23. RS RS - Računsko sodišče RS. (2013). *Strategija računskega sodišča od leta 2014 do 2020*. Pridobljeno 5. maja 2020 iz <http://www.rs-rs.si/o-racunskem-sodiscu/institucija/strategija/>
24. RS RS - Računsko sodišče RS. (2019a). *Plakat 2018*. Pridobljeno 24. aprila 2020 iz <http://www.rs-rs.si/javnost-in-mediji/dodatni-projekti/projekt/prihodki-odhodki-in-primarni-primankljaj-proracuna-republike-slovenije-v-letu-2017/>
25. RS RS - Računsko sodišče RS. (2019b). *Projekt: Prihodki, odhodki in presežek Proračuna Republike Slovenije*. Pridobljeno 15. maja 2020 iz <http://www.rs-rs.si/javnost-in-mediji/dodatni-projekti/>
26. RS RS - Računsko sodišče RS. (2019c). *Novice in mediji*. Pridobljeno 20. maj iz <http://www.rs-rs.si/javnost-in-mediji/novice/novica/23-kongres-intosai-v-moskvi/>
27. RS RS - Računsko sodišče RS. (2020a). *O zgodovini revidiranja porabe javnega denarja*. Pridobljeno 24. aprila 2020 iz <http://www.rs-rs.si/revizije-in-revidiranje/zgodovina-revidiranja/>
28. RS RS - Računsko sodišče RS. (2020b). *Poročilo o delu 2019*. Pridobljeno 25. aprila 2020 iz http://www.rs-rs.si/fileadmin/user_upload/Datoteke/Letna_porocila/Porocilo_o_delu_2019-Racunsko_sodisce_RS.pdf
29. Reja, U. (2003). *Odprta in zaprta vprašanja v spletnih anketah*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
30. Republika Slovenija. Državni zbor. (2011). *Pogajalski proces za pridružitve Slovenije Evropski uniji*. Pridobljeno 16. aprila 2020 iz https://fotogalerija.dz-rs.si/datoteke/Publikacije/Zborniki_RN/2011/Pogajalski_proces_za_pridruzitev_Slovenije_k_Evropski_uniji.pdf
31. Republika Slovenija. eUprava. (2020). *Aktivnosti*. Pridobljeno 8. april iz <https://e-uprava.gov.si/podrocja/drzava-druzba/inspekcijski-postopki/prijava-nadzor-proracuna.html>
32. Republika Slovenija, GOV.SI. (2020a). *Blagajne javnega financiranja*. Pridobljeno 6. april 2020 iz <https://www.gov.si teme/fiskalna-in-javnofinancna-politika/>
33. Republika Slovenija, GOV.SI. (2020b). *E-katalog funkcij, delovnih mest in nazivov*. Pridobljeno 16. aprila 2020 iz http://www.pportal.gov.si/katalog_FDMN.html
34. Republika Slovenija, GOV.SI. (2020c). *Interaktivni prikaz podatkov državnega proračuna 2020*. Pridobljeno 17. april iz <https://proracun.gov.si/#>
35. Republika Slovenija, GOV.SI. (2020d). *Obrazložitev posebnega dela proračuna 2020*. Pridobljeno 20. aprila iz <https://www.gov.si teme/sprejeti-proracun/>

36. Republika Slovenija, GOV.SI. (2020e). *Register zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja*. Pridobljeno 2. aprila iz <https://www.gov.si/drzavni-organi/organi-v-sestavi/urad-za-nadzor-proracuna/o-uradu-za-nadzor-proracuna/register-izvajalcev-notranjega-revidiranja/>
37. Revoz, d. d. (2019). *Letno poročilo 2018*. Novo mesto: Revoz, d. d.
38. Služba Vlade RS za razvoj in kohezijsko politiko. (2017). *Strategija razvoja Slovenije 2030*. Pridobljeno 2. aprila 2020 iz https://www.gov.si/assets/vladne-sluzbe/SVRK/Strategija-razvoja-Slovenije2030/Strategija_razvoja_Slovenije_2030.pdf
39. Stanovnik, T. (2002). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
40. SURS - Statistični urad RS. (2019). *Srednješolsko izobraževanje*. Pridobljeno 21. maj 2020 iz <https://www.stat.si/StatWeb/News/Index/8144>.
41. SURVEYGIZMO. (2020). *Uvodna stran*. Pridobljeno 16. maja 2020 iz <https://www.surveygizmo.com/resources/blog/survey-response-rates/>
42. Štefe, E. (2015) *Skupna notranjerevizijska služba za državne javne zavode s področja šolstva in športa* (doktorsko delo). Kranj: Fakulteta za državne in evropske študije.
43. UNP - Urad za nadzor proračuna. (2017a). *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2016*. Pridobljeno 15. marca 2020 iz <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/UNP/Dokumenti/SNNJF/Porocila/Porocilo-o-NNJF-za-leto-2016.pdf>
44. UNP - Urad za nadzor proračuna. (2017b). *Usmeritve za državno notranje revidiranje*. Pridobljeno 6. maj 2020 iz <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/UNP/Dokumenti/SNNJF/Vsebine-za-notranje-revizorje/Usmeritve/Usmeritve-za-drzavno-notranje-revidiranje-datum-ujeljavitve-1.-10.-2017.pdf>
45. UNP - Urad za nadzor proračuna. (2018). *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2017*. Pridobljeno 15. marca 2020 iz <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/UNP/Dokumenti/SNNJF/Porocila/Porocilo-o-NNJF-za-leto-2017.pdf>
46. UNP - Urad za nadzor proračuna. (2019a). *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2018*. Pridobljeno 15. marca 2020 iz <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/UNP/Dokumenti/SNNJF/Porocila/Leto-2018/Porocilo-o-stanju-notranjega-nadzora-javnih-financ-v-Republiki-Sloveniji-za-leto-2018->
47. UNP - Urad za nadzor proračuna. (2019b). *Zamenjava obstoječe Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ z Izjavo predstojnika o zanesljivosti sistema notranjega nadzora predvidoma v letu 2020/21*. Pridobljeno 21. aprila 2020 iz <https://www.gov.si/drzavni-organi/organi-v-sestavi/urad-za-nadzor-proracuna/>
48. UNP - Urad za nadzor proračuna. (2020). *Uvodna stran*. Pridobljeno 26. marca 2020 iz <https://www.gov.si/drzavni-organi/organi-v-sestavi/urad-za-nadzor-proracuna/o-uradu-za-nadzor-proracuna/sektor-za-notranji-nadzor-javnih-financ/>
49. Vlada RS. (2007). *Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja*. Pridobljeno 10. maj 2020 iz

ww2.gov.si/zak/Pre_Zak.nsf/2364c45aa6e10646c12566160029fa1c/eda920300dca26ecc
1257315002f0e3e?OpenDocument&ExpandSection=1

50. Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije. (2019). *Poslovno poročilo za leto 2018*. Ljubljana: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.
51. Žnidar, M. (2010). *Zaposlovanje v poklicu državni notranji revizor* (diplomsko delo). Maribor: Fakulteta za organizacijske vede.

PRILOGA

Priloga 1: Anketni vprašalnik – analiza organiziranosti notranjega revidiranja na področju srednješolskega izobraževanja v Sloveniji

Spoštovani!

V okviru svojih študijskih obveznosti na Ekonomski fakulteti v Ljubljani za namen magistrskega dela izvajam analizo načinov organiziranosti notranjega revidiranja v javnih zavodih na področju srednješolskega izobraževanja v Sloveniji in njihovega vpliva na pravočasno prepoznavanje tveganih področij poslovanja, ki onemogočajo uresničevanje zastavljenih strateških ciljev, usmerjenih v zagotavljanje kakovostnega in modernega srednješolskega izobraževalnega programa.

Anketni vprašalnik je anonimen, prav tako je zagotovljena zaupnost pridobljenih podatkov. Izpolnjevanje vam bo vzelo deset minut vašega časa. Odgovori bodo uporabljeni izključno za namene magistrskega dela.

Zahvaljujem se vam za sodelovanje in vas lepo pozdravljam,

Darja Marinko

- 1. Kakšna je velikost vašega javnega zavoda glede na število vpisanih rednih dijakov v srednješolski izobraževalni program. Obkrožite odgovor.**
 - a) Do 250.
 - b) Od 251 do 500.
 - c) Od 501 do 750.
 - d) Od 751 do 1000.
 - e) Od 1001 dalje.

- 2. Kolikšna je višina letnih prihodkov vašega javnega zavoda (v EUR)? Obkrožite odgovor.**
 - a) Do 2.100.000,00.
 - b) Od 2.100.000,00 do 4.100.000,00.
 - c) Več kot 4.100.000,00.

- 3. Kako pogosto ste na podlagi 10. člena Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur. l. RS, št. 72/02) zavezani zagotoviti notranje revidiranje? Izberite odgovor.**
 - Vsako leto.
 - Najmanj enkrat v obdobju treh let.

4. Vprašanje se nanaša na število izvedenih obveznih pregledov notranjega revidiranja v obdobju od leta 2015 do 2019. Izberite odgovor.

Leto izvedbe notranjega revidiranja:

	DA	NE
2019	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2018	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2017	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2016	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2015	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

5. Organiziranost notranjega revidiranja izvajate na način:

- a) lastne notranjerevizijske službe.
- b) skupne notranjerevizijske službe.
- c) zunanjsega izvajanja notranjega revidiranja.

6. V primeru, da organizirate notranje revidiranje z zunanjim izvajalcem, navedite dejavnike, ki so vplivali na odločitev o izboru zunanjsega notranjega revizorja. Izberete lahko več odgovorov.

- a) Strokovna usposobljenost.
- b) Pri izbiri je merilo najnižja cena storitve.
- c) Na podlagi priporočil drugih javnih zavodov na področju srednjega šolstva.
- d) Izbor poteka prek sistema javnega naročanja.
- e) Objektivnost, nepristranskost in neodvisnost zunanjsega izvajalca notranjega revidiranja.
- f) Ne izvajamo notranjega revidiranja z zunanjim izvajalcem.

7. V primeru, da organizirate notranje revidiranje z lastno ali skupno notranjo revizijsko službo, navedite dejavnike, ki so vplivali na izbor pri zaposlitvi notranjih revizorjev. Izberete lahko več odgovorov.

- a) Priporočila predhodnih delodajalcev.
- b) Ustrezna dokazila o strokovni usposobljenosti.
- c) Preizkus znanj in usposobljenosti pred nastopom delovnega razmerja.
- d) Ne izvajamo notranjega revidiranja z lastno ali skupno notranjo revizijsko službo.

8. Kolikokrat ste v obdobju od leta 2015 do 2019 zamenjali zunanjega izvajalca notranjega revidiranja. Izberite odgovor.

- a) Enkrat.
- b) Dvakrat.
- c) Večkrat.
- d) Nikoli.
- e) Ne uporabljamo zunanjega izvajalca notranjega revidiranja.

9. V primeru, da ste zamenjali zunanjega izvajalca notranjega revidiranja, navedite dejavnike, ki so vplivali na odločitev o menjavi. Izberete lahko več odgovorov.

- a) Pristranskost.
- b) Pomanjkljivo strokovno znanje.
- c) Nezadostno sodelovanje s poslovodstvom revidiranca.
- d) Ne opravlja svetovalne funkcije.
- e) Drugo: _____

10. Ocenite višino letnih stroškov notranjega revidiranja (v EUR). Izberite odgovor.

- a) Od 1.000 do 3.000.
- b) Od 3.001 do 6.000.
- c) Od 6.001 do 9.000.
- d) Od 9.001 naprej.

11. Katera področja poslovanja so bila vključena v zadnji notranjerevizijski pregled. Izberite odgovore.

- | | DA | NE | |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| a) Notranje revidiranje računovodskih izkazov. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| b) Notranje revidiranje sistema plač. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |
| c) Notranje revidiranje smotrnosti poslovanja glede na vire financiranja (preverjanje učinkovitosti, uspešnosti, gospodarnosti). | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |
| d) Notranje revidiranje informacijske tehnologije. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |
| e) Notranje revidiranje pravilnosti poslovanja (preverjanje skladnosti s predpisi in zakonodajo). | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |
| f) Notranje revidiranje sistema javnega naročanja. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |

12. Na podlagi priporočil notranjega revizorja mora predstojnik ali poslovodstvo javnega zavoda sprejeti ukrepe za odpravo ugotovljenih nepravilnosti. V kolikšni meri to zagotavljate v vašem javnem zavodu? Izberite odgovor.

- Redno.
- Občasno.
- Izjemoma.
- Nikoli.

13. Ali pri načrtovanju izvedbe naslednjega notranjega revidiranja vključujete v predmet pregleda tudi področja, na katerih so bile ugotovljene nepravilnosti in neskladnosti pri predhodnem pregledu notranjega revidiranja? Izberite odgovor.

- Redno.
- Občasno.
- Izjemoma.
- Nikoli.

14. Ali notranji revizor na podlagi Usmeritve za državno notranje revidiranje (št. zadeve: 0601-8/2014/38) vzpostavi in vzdržuje sistem spremljanja ukrepov, ki jih je uvedel predstojnik ali poslovodstvo javnega zavoda na osnovi priporočil notranjega revizijskega poročila? Izberite odgovor.

- a) Da.
- b) Ne.

15. Ali notranji revizor izvajanje priporočil spremlja do njihove dokončne uresničitve in pridobi od predstojnika ali poslovodstva javnega zavoda ustrezno zagotovilo, da so bili sprejeti ukrepi izvedeni, oziroma pridobi zagotovilo, da v nasprotnem primeru sprejme tveganje zaradi neuresničitve priporočil? Izberite odgovor.

- Redno.
- Občasno.
- Izjemoma.
- Nikoli.

16. V primeru možnosti organiziranja skupne notranjerevizijske službe med javnimi zavodi na področju srednješolskega izobraževanja navedite razloge, ki so za vas ključnega pomena pri odločitvi za ta način. Na voljo imate 100 točk, razdelite jih med razloge po pomembnosti. Pomembnejšemu razlogu dodelite višje število točk.

Nižji stroški izvedbe notranjega revidiranja	
Višja stopnja vpetosti in odzivnosti notranjega revizorja v primeru zaznavanja težav pri poslovanju javnega zavoda	
Višja stopnja strokovne usposobljenosti notranjega revizorja	
Dostopnejše in kakovostnejše svetovalne storitve	
Boljše poznavanje delovanja in organiziranosti javnega zavoda s strani notranjega revizorja	
Višja stopnja zaupanja poslovodstva javnega zavoda v delovanje notranjega revizorja	
SKUPAJ:	100

17. V primeru organiziranosti skupne notranjerevizijske službe pod okriljem MIZŠ ocenite pozitivne učinke, ki bi jih po vašem prepričanju prinesel takšen način organiziranosti. Na voljo imate 100 točk, razdelite jih med učinke po pomembnosti. Pomembnejšemu učinku dodelite višje število točk.

Učinkovitejši pretok informacij o tveganih področjih poslovanja med javnimi zavodi in ustanoviteljem – MIZŠ	
Stroške storitve za izvajanje notranjega revidiranja nosi ustanovitelj – MIZŠ	
Neposredna vpetost notranjega revizorja pri delovanju MIZŠ omogoča boljši pretok poslovnih in poslovodnih informacij	
Sprotna dodatna strokovna izobraževanja in izpopolnjevanja notranjih revizorjev	
Tesnejše sodelovanje notranjih revizorjev z ostalimi inštitucijami za nadzor nad porabo državnega proračuna	
Ustreznjša, hitrejša dosegljivost notranjih revizorjev	
Višja stopnja dodane vrednosti notranjerevizijskih pregledov	
SKUPAJ:	100

18. Zadnje vprašanje se nanaša na nekatere možne slabosti organiziranosti skupne notranjerevizijske službe pod okriljem MIZŠ. Navedite svoja stališča z vidika revidiranca – javnega zavoda. Izrazite jih s pomočjo ene izmed naslednjih izbir:

- 1 – sploh se ne strinjam
- 2 – se ne strinjam
- 3 – se niti ne strinjam niti strinjam
- 4 – se strinjam
- 5 – se povsem strinjam

	1	2	3	4	5
Višja stopnja odvisnosti in pristranskosti notranjega revizorja pri svojem delovanju					
Večje nezaupanje posloводства javnega zavoda v poštenost in neodvisnost notranjega revizorja					
Možnost vpliva vodstvenih organov v sestavi MIZŠ na delovanje notranjih revizorjev					
Omejen dostop do informacij zaradi dvomov posloводства javnih zavodov v nepristranskost notranjih revizorjev					
Obstoj možnosti, da se načrt izvajanja notranjega revizijskega pregleda pripravi na podlagi priporočil MIZŠ in ne na podlagi ciljev in področij tveganj revidiranca					
Možnost odvisnosti notranjih revizorjev od aktualne politične oblasti					