

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA ZUNANJEGA IN NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH
FINANC PRI NEPOSREDNEM PRORAČUNSKEM UPORABNIKU –
UPRAVNI ENOTI**

V Ljubljani, junij 2009

Janja Pegam

IZJAVA

Študentka Janja Pegam izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočvarja, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1 UVOD	1
2 PRORAČUN	4
2. 1 JAVNE FINANCE	4
2. 2 BLAGAJNE JAVNEGA FINANCIRANJA	5
2. 3 PRIHODKI IN ODHODKI	5
2. 4 SISTEM RAVNANJA Z JAVNOFINAČNIMI IZDATKI	6
2. 5 FUNKCIJE PRORAČUNA	7
2. 6 CILJI IN NAČELA PRORAČUNA	7
2. 7 SESTAVA PRORAČUNA	8
2. 8 UPORABNIKI PRORAČUNA	10
2. 9 UPRAVNE ENOTE	11
2. 9. 1 Premožanje in financiranje upravnih enot	15
2. 9. 2 Pravna podlaga za delovanje računovodske službe v upravni enoti	16
2. 9. 3 Javna naročila	17
3 NADZOR JAVNIH FINANC	18
3. 1 NADZIRANJE	19
3. 2 KONTROLIRANJE	20
3. 3 INŠPICIRANJE	20
3. 4 REVIDIRANJE	21
3. 4. 1 Notranje revidiranje	23
3. 4. 2 Zunanje revidiranje	24
3. 4. 3 Državno revidiranje	24
3. 5 VRSTE NADZORA JAVNIH FINANC	25
3. 5. 1 Zunanji nadzor	25
3. 5. 2 Notranji nadzor	25
3. 6 SODELOVANJE MED INŠTITUCIJAMI ZUNANJEGA NADZORA IN NOTRANJO REVIZIJSKO SLUŽBO	26
3. 7 ZAKONODAJA NA PODROČJU NADZORA JAVNIH FINANC V SLOVENIJI	28
4 ZUNANJI IN NOTRANJI NADZOR NAD PORABO JAVNIH FINANC PRI NEPOSREDNEM PRORAČUNSKEM UPORABNIKU	29
4. 1 ZUNANJI NADZOR	29
4. 1. 1 Državni zbor Republike Slovenije–Komisija za nadzor javnih financ	30
4. 1. 2 Računsko sodišče Republike Slovenije	30
4. 1. 3 Služba za nadzor proračuna na Ministrstvu za finance	32
4. 2 NOTRANJI NADZOR	33
4. 2. 1 SISTEM NOTRANJEGA NADZORA	35
4. 2. 2 POLOŽAJ IN VLOGA NOTRANJEGA REVIZORJA	38
4. 2. 3 STROKOVNA ETIKA NOTRANJEGA REVIZORJA	38
4. 2. 3. 1 Strokovnost notranjega revizorja	38
4. 2. 3. 2 Kodeks poklicne etike notranjega revizorja	39
4. 2. 3. 3 Kodeks notranjerevizijskih načel	40
4. 2. 4 NEPRISTRANSKOST IN NEODVISNOST NOTRANJEGA REVIZORJA	40
4. 2. 5 VLOGA NOTRANJEGA REVIZORJA PRI OBVLADOVANJU TVEGANJ	41
4. 2. 6 ODGOVORNOST ZA PREPREČEVANJE IN ODKRIVANJE PREVAR	42
5 SISTEM NOTRANJEGA NADZORA IN REVIZIJE V UPRAVNI ENOTI	43
5. 1 NOTRANJI NADZOR V UPRAVNI ENOTI	43
5. 1. 1 Poslovnik za vzpostavitev sistema notranjih kontrol v upravni enoti	45
5. 1. 2 Načelnikova izjava o delovanju notranjih kontrol	45
5. 1. 3 Pomen izrazov	46
5. 1. 4 Predpostavke delovanja notranjih kontrol	46
5. 1. 5 Register tveganj	48
5. 1. 5. 1 Ravnanje s tveganji	49
5. 1. 5. 2 Prednosti ravnanja s tveganji	52
5. 1. 5. 3 Pasti opredeljevanja tveganj	53

5. 2 ZAGOTAVLJANJE NOTRANJEGA NADZORA.....	53
5. 3 IZJAVA O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC	54
5. 3. 1 Samoocenitev kot podlaga za pripravo izjave o notranjem nadzoru javnih financ	55
5. 3. 2 Stanje notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji	56
5. 3. 2. 1 Analiza letnih poročil.....	56
5. 3. 2. 2 Analiza izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ	57
5. 4 REVIZIJE RAČUNSKEGA SODIŠČA RS NA UPRAVNIH ENOTAH.....	57
5. 5 POROČILO O STANJU NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V REPUBLIKI SLOVENIJI ..	61
5. 5. 1 Ugotovitve zunanjih in notranjih revizij neposrednih proračunskih uporabnikov za leto 2004.....	61
5. 5. 1. 1 Finančno poslovanje.....	61
5. 5. 1. 2 Skladnost poslovanja proračunskih uporabnikov s predpisi.....	62
5. 5. 1. 3 Pozitivne ugotovitve notranjerevizijskih služb proračunskih uporabnikov	64
5. 5. 2 Stanje notranjega nadzora javnih financ Republiki Sloveniji za leto 2005	65
5. 5. 3 Stanje notranjega nadzora javnih financ Republiki Sloveniji za leto 2006	70
5. 5. 4 Stanje notranjega nadzora javnih financ Republiki Sloveniji za leto 2007	71
5. 6 PREDLOGI IZBOLJŠAV NA PODROČJU NOTRANJEGA REVIDIRANJA UPRAVNIH ENOT.....	76
6 SKLEP.....	77
7 LITERATURA IN VIRI.....	79
8 PRILOGE.....	83

KAZALO TABEL

Tabela 1: Vrste revidiranj po Tayloryu in Gleznu (različica a).....	22
Tabela 2: Vrste revidiranj po Tayloryu in Gleznu (različica b).....	23
Tabela 3: Opredelitev sistema notranjega nadzora javnih financ.....	34

KAZALO SLIK

Slika 1: Struktura proračuna	9
Slika 2: Splošni del proračuna po ekonomski klasifikaciji	9
Slika 3: Vrste, nosilci in obseg nadzora	19
Slika 4: Revizijski proces	31
Slika 5: Pet elementov notranje kontrole	36
Slika 6: Predstavitev elementov notranjega kontroliranja na drug način	37
Slika 7: Upravljanje s tveganji	50
Slika 8: Matrika tveganj	51
Slika 9: Postopek obvladovanja tveganj	52
Slika 10: Ocena notanjega nadzora v % po komponentah Izjave o oceni NNJF pri neposrednih proračunskih uporabnikih	74
Slika 11: Ocena notanjega nadzora v % po komponentah Izjave o oceni NNJF pri neposrednih proračunskih uporabnikih	75

1 UVOD

Spremembe v ekonomskem in tehničnem okolju v Sloveniji in v svetu so v zadnjih nekaj letih vplivale na spremembe v gospodarskih in negospodarskih organizacijah. Vstop Slovenije v Evropsko unijo pa je prinesel velike spremembe tudi na področju proračuna, kar je posledica prilagajanja zahtevam Evropske unije. Vstop v Evropsko unijo ima na tem področju za posledico neposredne obveznosti do proračuna unije, po drugi strani pa je Sloveniji omogočeno črpanje sredstev iz le-tega. Sredstva iz proračuna Evropske unije so namenjena za različna področja, kot so kmetijstvo, turizem ...

V zadnjem času se javni sektor vedno pogosteje srečuje z zahtevami po nenehnem izboljševanju javnih storitev in zmanjševanju stroškov poslovanja. Javnost želi imeti pravočasne in dovolj natančne informacije o tem, kako državne institucije porabljajo sredstva davkoplačevalcev. Pomembno vlogo pri zagotavljanju kakovostnih informacij o javni porabi imata vsekakor zunanji in notranji nadzor javnih financ pri posameznem proračunskem uporabniku (Vidovič, 1999a, str. 19).

Z Zakonom o javnih financah, ki je bil sprejet leta 1999, je bil izpopolnjen nadzor nad porabo proračunskih sredstev ter v celoti zakonsko vzpostavljena notranja revizija pri neposrednih uporabnikih proračuna.

Nadziranje javnih financ v Sloveniji je zaupano naslednjim organom in institucijam:

- Državnemu zboru Republike Slovenije,
- Komisiji za nadzor proračuna in drugih javnih financ Državnega zbora RS,
- Računskemu sodišču Republike Slovenije,
- Proračunski inšpekciji Ministrstva za finance in
- notranjim revizijskim službam pri neposrednih uporabnikih.

Nadzor nad porabo javnih financ je zasnovan tako, da se deli na zunanji nadzor porabe javnofinančnih sredstev in notranji nadzor pri neposrednem uporabniku. Zunanji nadzor učinkovitosti porabe proračunskih sredstev pri neposrednih uporabnikih opravlja Računsko sodišče in proračunska inšpekcija pri Ministrstvu za finance. Notranji nadzor pri neposrednem uporabniku pa zajema notranje kontrole, ki se izvajajo predhodno, in notranje revidiranje, ki deluje naknadno.

Glavni namen notranjih kontrol je zagotoviti učinkovito poslovanje, kar pa bi bilo težko brez resničnih in poštenih računovodskih izkazov. Notranja kontrola je pomembna tako za poslovodstvo podjetja kakor tudi za revizorje, ki se pri revidiranju opirajo na njene izsledke (Hayes e tal., 2005, str. 232).

Nadzor nad porabo javnih financ lahko razdelimo v dve skupini (Vidovič, Milatovič, Hren, 2001, str. 7):

1. **Zunanji nadzor** je izvajanje, ki ga izvaja služba ali oseba zunaj organizacije (davčni

inšpektor, proračunski inšpektor, gospodarski revizor, računsko sodišče). Zunanje revidiranje organizacij zasebnega sektorja opravljajo revizijska podjetja na podlagi pogodbe, sklenjene z naročnikom. Zunanjo revizijo v javnem sektorju opravlja Računsko sodišče RS, ki lahko dodeli revizijsko nalogo s pogodbo tudi revizijski družbi. Najpogostejša oblika nadzora, ki jo izvajajo zunanji revizorji, je revizija računovodskih izkazov.

2. **Notranji nadzor** je nadzor, ki ga izvaja organ, služba (notranja revizijska služba) ali oseba (na primer predstojnik) znotraj organizacije. Notranje kontroliranje kot najpogostejša oblika notranjega nadzora zagotavlja izvajanje nalog v skladu z veljavnimi standardi, predpisi, normami ter doseganje zastavljenih ciljev organizacije. Notranje revidiranje je neodvisno presojevanje, ki ga izvajajo notranji revizorji, praviloma zaposleni v organizaciji, v kateri preiskujejo in vrednotijo sisteme notranjega kontroliranja.

Namen magistrskega dela je analizirati zunanji in notranji nadzor javnih financ pri neposrednem proračunskem uporabniku – upravni enoti, ki bo v pomoč tako zunanjim kot notranjim proračunskim revizorjem, vsekakor pa tudi 58 upravnim enotam v Republiki Sloveniji. S pomočjo domače in tuje strokovne literature (knjig, člankov, prispevkov) na področju javnih financ in proračuna preučiti prijeme, metode in modele učinkovite porabe javnih sredstev ter prikazati pomen pravilnega razpolaganja z javnimi financami, ki ga ima strateško načrtovanje pri doseganju odličnosti, uspešnosti in večje odzivnosti ter učinkovitosti državne uprave. Vsi elementi proračuna vplivajo na učinkovitost sistema upravljanja z javnofinančnimi izdatki, zato je pomembno, da so med seboj usklajeni in da težijo k doseganju istega cilja, bolj učinkovitega, bolj usklajenega in bolj transparentnega upravljanja z javnofinančnimi izdatki. Na podlagi ugotovitev pa predlagati izboljšave za bolj učinkovito delovanje notranjega nadzora javnih financ pri neposrednem proračunskem uporabniku – upravni enoti.

Cilji magistrskega dela so:

- podrobna in kronološka analiza zunanjega in notranjega nadzora javnih financ pri neposrednem proračunskem uporabniku na primeru upravne enote. Na podlagi registra tveganj v upravni enoti in proučenih revizij Računskega sodišča in Urada za nadzor proračuna bom navedla najpogostejše in ponavljajoče se kršitve pri izvrševanju proračuna;
- ugotoviti prednosti in slabosti proračuna neposrednega proračunskega uporabnika pri porabi javno finančnih sredstev ter predlogi izboljšav pri notranjem nadzoru javnih financ, ki bi pripomogli k čim bolj transparentnemu ter učinkovitejšemu izvajanju proračuna;
- analizirati težave, s katerimi se pri izvajanju notranjega nadzora srečujejo neposredni proračunski uporabniki – upravne enote.

Magistrsko delo se na eni strani opira na teoretična spoznanja o proračunu, izvrševanju le-tega ter zunanjega in notranjega nadzora javnih financ, ki jih zasledimo pri domačih in tujih avtorjih. Po drugi strani pa sem poskušala preveriti ta teoretična spoznanja na ravni državne uprave oziroma v upravni enoti. Podatki izvirajo iz upravne enote ter Ministrstva za finance, Ministrstva za javno upravo in Računskega sodišča RS. Glede zunanjega in notranjega nadzora javnih financ sem uporabila veljavno zakonodajo. V določeni meri sem se opirala tudi na nekatera ciljna področja preobrazbe slovenske uprave, in sicer na:

- kakovostnejše izvajanje nalog in učinkovitejši nadzor ter boljše uveljavljanje odgovornosti,
- razvoj javne službe, ki bo usmerjena k uporabniku,
- izboljšanje položaja javnih uslužbencev ter
- koriščenje zmogljivosti moderne informacijske tehnologije.

Cilji delovanja upravne enote so večja kvaliteta storitev, obvladovanje stroškov, zvišanje ravni storilnosti, izboljšanje notranjih komunikacijskih funkcij med oddelki in poenostavitev postopkov za stranke, doseganje visoke stopnje zaupanja strank, organiziranje dela na strankam prijazen način, pospeševanje komunikacij s strankami, napredovanje zaposlenih, razvijanje organizacijske klime in vrednot.

V uvodu sem opredelila proračun, predstavila magistrsko delo ter opredelila namen, cilje in metode dela magistrskega dela. V drugem poglavju sem podrobno opisala proračun, opredelila javne finance, upravne enote, premoženje in financiranje upravnih enot ter javna naročila. V nadaljevanju so prikazane oblike nadzora nad javnimi financami v Republiki Sloveniji. V tem poglavju sem opredelila pojme, kot so nadziranje, kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje. Poglavje je zaključeno z zakonodajo na področju nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji. V naslednjem poglavju sem se osredotočila na zunanji in notranji nadzor nad porabo javnih financ pri neposrednem proračunskem porabniku. Pri notranjem nadzoru sem se osredotočila predvsem na sistem notranjega nadzora, položaj in vlogo notranjega revizorja, strokovno etiko notranjega revizorja ter nepristranskost in neodvisnostjo notranjega revizorja. V petem poglavju sem analizirala sistem notranjega nadzora, zagotavljanje notranjega nadzora, izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ, revizije Računskega sodišča na upravnih enotah in stanje notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji. Na osnovi ugotovitev opisujem problematiko, s katero se pri izvajanju notranjega nadzora srečujejo v upravni enoti ter predlagam morebitne izboljšave.

V sklepu povzemam obravnavana poglavja v magistrskem delu ter ga s sklepnimi ugotovitvami zaključujem.

2 PRORAČUN

Proračun lahko opredelimo kot letni načrt prihodkov in odhodkov družbeno političnih skupnosti (državni, občinski proračun).

Proračun Republike Slovenije je akt države, s katerim so predvideni vsi prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države za eno leto. Proračun sprejme Državni zbor po predpisanem postopku.

Državni proračun je pomemben instrument, ki ga ima vlada na voljo pri izvajanju večletne makroekonomske politike, katere cilj je zagotavljanje stabilnih javnih financ in pospeševanje gospodarskega ter družbenega razvoja. Temeljne naloge pri upravljanju proračuna so uresničitev proračuna v okvirih in za namene, kot je bil sprejet, njegovo pravočasno in fleksibilno prilagajanje spremenjenim fiskalnim okoliščinam in uresničevanje v proračunu zastavljenih družbenih in gospodarskih ciljev.

2.1 JAVNE FINANCE

Država in proračunski uporabniki za svoje delovanje in uresničevanje poslanstva v skladu z ustavo, zakoni in drugimi predpisi imajo določene finančne potrebe in v ta namen potrebujejo finančna in druga materialna sredstva. V teoriji najdemo zelo različne opredelitve vede, ki obravnava javne finance, in so v teoriji zelo različne ter odvisne od družbenopolitične in ekonomske ureditve posamezne države.

Kot dejavnost in kot znanost pa finance delimo na (Sistem javnih financ, 2007, str. 5):

- **zasebne finance** – predmet proučevanja je finančna dejavnost zasebnih gospodarskih subjektov (podjetij, finančnih institucij, posameznikov), ki delujejo po pridobitnem načelu. Mehanizem regulacije je predvsem trg in njegove zakonitosti, ki jih dopolnjuje država s predpisovanjem tehničnih norm in standardov, ki jih mora zasebni sektor spoštovati;
- **javne finance** – njihov predmet proučevanja je finančna dejavnost države in drugih javnopravnih teles. Finančno odločanje države v osnovi ne temelji na pridobitnem načelu, temveč je njen cilj predvsem zadovoljevanje potreb v javnem interesu, kar pa ne pomeni, da se obnaša neracionalno.

Cilj nepridobitne organizacije ni dobiček, ampak izpolnjevanje vnaprej postavljenih nalog, kar ne izključuje težnje k čim boljšemu finančnemu rezultatu. Nepridobitna organizacija potrebuje dobiček za svoj razvoj in opravljanje dejavnosti, nima pa obveznosti delitve dobička lastnikom. Nepridobitne organizacije delujejo v javnem interesu in je njihov namen trajno zagotavljati storitve in dobrine, ki so pogoj za uspešno delovanje družbe kot celote, njenih podsistemov in posameznega človeka (Trunk, Širca, Tavčar, 1998, str. 3).

2. 2 BLAGAJNE JAVNEGA FINANCIRANJA

V Sloveniji se javnofinančni prihodki in odhodki oblikujejo (zbirajo) in razporejajo posameznim enotam širšega sektorja države skozi štiri entitete javnih financ oziroma blagajne javnega financiranja (Sistem javnih financ, 2007, str. 6):

- državni proračun,
- občinski proračuni,
- Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje in
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

Integralni del državnega proračuna in občinskih proračunov sestavljajo finančni načrti neposrednih uporabnikov državnega oziroma občinskih proračunov. Neposredni uporabniki so državni organi na ravni države ali občine, ki se v celoti financirajo iz proračunov. Posredni so javni zavodi, javne agencije in javni skladi, katerih ustanovitelj je država ali občina. Slednji sredstva za svoje delovanje in za izvajanje javne službe pridobivajo posredno iz državnega ali občinskih proračunov v obliki transferov prek pristojnih ministrstev ali občinskih uprav. Med vire prihodkov posrednih proračunskih uporabnikov sodijo poleg proračunskih sredstev plačila za storitve izvajanja javne službe. Nekateri proračunski uporabniki del svojih prihodkov pridobivajo s prodajo blaga in storitev na trgu.

Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje in Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije sta samostojni blagajni javnega financiranja, ki večji del sredstev pridobivata iz naslova prispevkov za obvezno socialno zavarovanje, del sredstev pa kot transfer državnega in občinskih proračunov.

2. 3 PRIHODKI IN ODHODKI

Javna sredstva (prihodke) država pridobi z opravljanjem gospodarske dejavnosti ali na podlagi predpisov, ki določajo dajatve. Delitev javnih prihodkov na tej osnovi izhaja iz pravne podlage za pridobivanje prihodkov. Ločimo izvorne in izvedene prihodke. Izvirni prihodki so tisti, ki jih država pridobiva s svojo gospodarsko dejavnostjo. Izvedeni prihodki pa so prihodki na podlagi posebnih predpisov, najpomembnejši med njimi so davki.

Prihodke lahko razvrščamo glede na njihove ekonomske značilnosti. Takšen način razvrščanja je prikazan v ekonomski klasifikaciji, v kateri se prihodki delijo na naslednje osnovne skupine (Sistem javnih financ, 2007, str. 6–7):

1. davčni prihodki, nedavčni prihodki,
2. kapitalski prihodki,
3. donacije,
4. transferni prihodki in
5. prejeta sredstva iz Evropske unije.

Z javnimi odhodki se zagotavlja produkcija javnih dobrin, zelena delitev narodnega dohodka ter stabilen razvoj gospodarstva. Tako je dejanski obseg javnih odhodkov z ene strani določen s potrebami po javnih dobrinah (povpraševanje) in z druge strani s sposobnostjo gospodarstva, da materialno pokrije finančno aktivnost države (ponudba).

Tudi odhodke lahko razvrstimo glede na njihove ekonomske značilnosti. Po tem kriteriju jih delimo na štiri osnovne skupine (Sistem javnih financ, 2007, str. 8):

1. tekoči odhodki,
2. tekoči transferi,
3. investicijski odhodki,
4. investicijski transferi in
5. plačila sredstev v proračun Evropske unije.

2. 4 SISTEM RAVNANJA Z JAVNOFINAČNIMI IZDATKI

Ravnanje z javnofinančnimi izdatki zajema tisti del javnih financ, ki se nanaša na razdeljevanje in porabo javnofinančnih sredstev. Javnofinančni izdatki predstavljajo porabo sredstev pri nosilcih javnega financiranja, kot jih opredeljuje Zakon o javnih financah, in sicer porabo javnofinančnih sredstev pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov.

Področje ravnanja z javnofinančnimi izdatki zajema naslednje ožje sisteme oziroma področja (Sistem javnih financ, 2007, str. 9):

- sistem makroekonomskega napovedovanja in večletnega načrtovanja prejemkov in izdatkov proračuna in celotnih javnih financ,
- sistem priprave proračuna,
- sistem izvrševanja proračuna in fiskalnega poročanja,
- sistem javnega naročanja,
- sistem računovodstva,
- sistem upravljanja likvidnih sredstev,
- sistem upravljanja finančnega in stvarnega premoženja,
- sistem upravljanja državnega in javnega dolga,
- sistem zunanjega in notranjega nadzora porabe sredstev javnih financ in sistem dodeljevanja državnih pomoči.

Vsi navedeni posamezni elementi oziroma podsistemi pa vplivajo na učinkovitost sistema ravnanja z javnofinančnimi izdatki, zato je pomembno, da so med seboj usklajeni in da težijo k doseganju istega cilja, b učinkovitejšega, bolj usklajenega in bolj transparentnega ravnanja z javnimi financami kot celoto.

2. 5 FUNKCIJE PRORAČUNA

Država se pri izvajanju svoje socialne, servisne in razvojne funkcije pojavlja kot pomemben partner pri vzpostavljanju različnih razmerij do državljanov in gospodarstva. Po eni strani z obveznimi dajatvami pobira javnofinančne prihodke, po drugi strani pa dodeljuje socialne transfere prebivalstvu ter v skladu z dovoljeno politiko državnih pomoči tudi subvencije gospodarstvu. Država kot investitor vlaga v razvoj in vzdrževanje javne infrastrukture ter z javnimi naročili kupuje blago in storitve na trgu. Država tako preko proračuna neposredno, v veliki meri pa tudi posredno, vpliva na trajen in stabilen razvoj gospodarstva in družbe kot celote ter na blaginjo prebivalstva. Zato proračun odraža pravno, politično, gospodarsko in socialno ureditev države (Sistem javnih financ, 2007, str. 13).

2. 6 CILJI IN NAČELA PRORAČUNA

Proračunska načela so pravila, ki predstavljajo bistvene značilnosti proračunskega financiranja in njihovo dosledno spoštovanje vodi k zdravim javnim financam. Zato jih je potrebno upoštevati v vseh fazah proračunskega ciklusa (Sistem javnih financ, 2007, str. 15). V Zakonu o javnih financah so zapisani naslednji cilji in načela proračuna.

- Pri pripravi in izvrševanju proračuna si je treba prizadevati za makroekonomsko stabilnost ter zagotavljati trajen in stabilen narodnogospodarski razvoj.
- Sredstva proračuna se uporabljajo za financiranje funkcij državnih in občinskih organov, za izvajanje njihovih nalog in druge namene, ki so opredeljeni z ustavo, zakoni ali občinskimi predpisi ter v višini, ki je nujna za delovanje in izvajanje njihovih nalog in programov.
- Pri pripravi in izvrševanju proračuna je treba spoštovati načeli učinkovitosti in gospodarnosti.
- V proračunu se izkazujejo vsi prejemki, ki pripadajo državi oziroma občini ter vsi izdatki države oziroma občine za posamezne namene.
- Vsi prejemki in izdatki se izkazujejo v polnem (bruto) obsegu brez medsebojnega poračunavanja.
- Vsi prejemki služijo za pokrivanje vseh izdatkov, razen če z Zakonom o javnih financah ali zakonom, ki ureja izvrševanje proračuna za posamezno leto, oziroma v odloku, s katerim se sprejme občinski proračun, ni določeno drugače.
- Proračun mora biti uravnotežen med prejemki in izdatki.
- Proračun sprejema Državni zbor Republike Slovenije oziroma občinski svet za leto, ki je enako koledarskemu letu.
- Proračun sprejme državni zbor oziroma občinski svet pred začetkom leta, na katerega se nanaša.
- Država oziroma občina lahko v tekočem letu razpolaga s tistimi prejemki, ki so bili vplačani v njen proračun do konca tekočega leta. Med izdatke proračuna tekočega leta se štejejo tista izplačila iz proračuna, ki so bila izvršena do konca tekočega leta.

- Neposredni uporabniki lahko prevzemajo obveznosti in izplačujejo sredstva proračuna v breme proračuna tekočega leta samo za namen ter do višine, ki sta določena s proračunom, in če so za to izpolnjeni vsi z ustavo, zakoni in drugimi predpisi določeni pogoji, če z zakonom ni drugače določeno.
- Ukrepe, ki imajo pomembne finančne posledice, je treba utemeljiti z analizo stroškov in koristi v skladu s posebnimi predpisi.

Iz zgoraj navedenega lahko ugotovimo, da Zakon o javnih financah zajema naslednja načela:

- načelo učinkovitosti in gospodarnosti (tretja alineja),
- načelo proračunske enotnosti (četrta alineja),
- načelo bruto izkazovanja prihodkov in dohodkov (peta alineja),
- načelo celovitega pokrivanja nenamenskosti (šesta alineja),
- načelo proračunskega ravnovesja (sedma alineja),
- načelo predhodne potrditve (deveta alineja),
- načelo periodičnosti (osma, deveta in deseta alineja) in
- načelo proračunske specializacije (enajsta alineja).

2. 7 SESTAVA PRORAČUNA

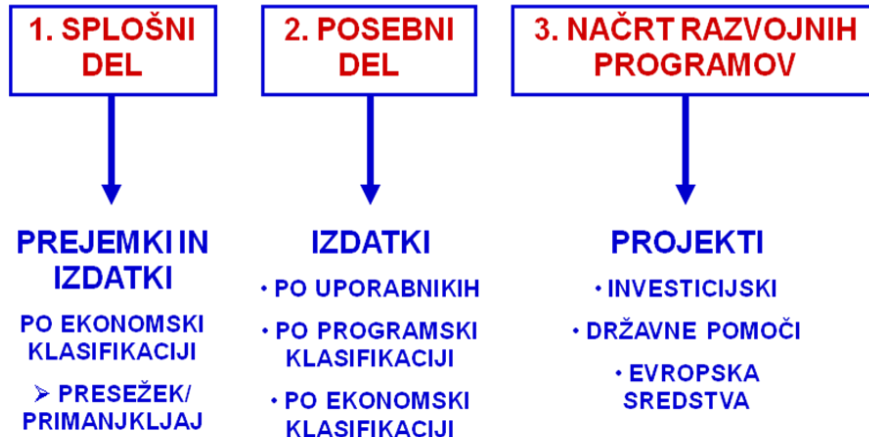
Pri pregledu državnega in občinskih proračunov v RS ugotovimo naslednje značilnosti (Sistem javnih financ, 2007, str. 14):

- proračun je pravni akt *sui generis*,
- proračun sprejme predstavniški oziroma zakonodajni organ države oziroma občine (državni zbor, občinski svet),
- je finančni načrt prejemkov in izdatkov države oziroma občine, njegova obrazložitev pa je program dela neposrednih uporabnikov proračuna,
- v proračunu morajo biti prejemki in izdatki uravnoteženi,
- proračun se sprejme za leto dni, lahko pa tudi za dve leti vnaprej in
- proračunsko leto je enako koledarskemu letu.

Proračun države in občin prikazuje slika 1. Sestavljen pa je iz:

- splošnega dela,
- posebnega dela in
- načrta razvojnih programov.

STRUKTURA PRORAČUNA

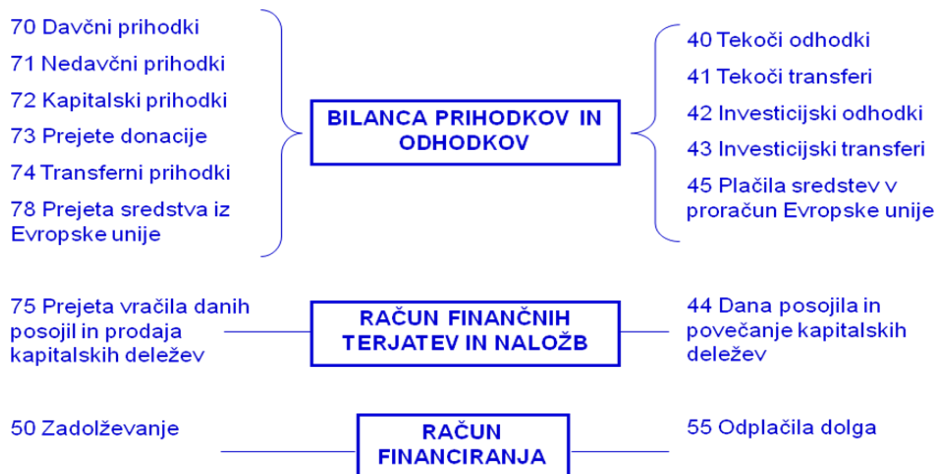


Vir: Voljč, 2008, str. 15.

Splošni del proračuna proračuna po ekonomski klasifikaciji je predstavljen v sliki 2. Po ekonomski klasifikaciji ga sestavljajo:

- bilanca prihodkov in odhodkov proračuna,
- račun finančnih terjatev in naložb ter
- račun financiranja.

Slika 2: Splošni del proračuna po ekonomski klasifikaciji



Vir: Voljč, 2008, str. 39.

V posebnem delu proračuna so proračunska sredstva oziroma pravice porabe razdeljena po neposrednih uporabnikih tako, da njihovi finančni načrti sestavljajo posebni del proračuna. Gre za institucionalno klasifikacijo le-tega. Finančni načrti so podrobneje razdelani, upoštevaje funkcionalno-programsko in ekonomsko klasifikacijo. Različne klasifikacije, priprava proračuna na posebnem nivoju ter z različnimi atributi opremljene proračunske postavke omogočajo najrazličnejše izpise, ki so podlaga za in ukrepanje Ministrstva za finance, vlade ter državnega zbora, nenazadnje pa tudi za obveščanje širše javnosti.

Načrt razvojnih programov sestavljajo načrtovani izdatki proračuna za investicije in državne pomoči ter drugi razvojni projekti v prihodnjih štirih letih, ki so razdelani po:

- posameznih programih oziroma projektih neposrednih uporabnikov,
- letih, v katerih bodo izdatki za programe bremenili proračune prihodnjih let in
- virih financiranja za celovito izvedbo programov.

Načrt razvojnih programov se letno dopolnjuje.

2. 8 UPORABNIKI PRORAČUNA

Organizacije lahko razdelimo na profitni ali pridobitni in neprofitni ali nepridobitni sektor. Ta delitev je pomembna, z vidika sprejemanja odločitev in poslovanja. Za neprofitni sektor veljajo drugačne zakonitosti kot v profitnem. Osnovni cilj in motiv profitne organizacije je maksimiranje profita (dobička), ki mu je podrejena celotna dejavnost organizacije. Neprofitna organizacija ima za svoj cilj proizvodno storitev, ki jo ciljna populacija najbolj potrebuje, organizacija pa bo maksimirala kakovost svojih storitev in s tem zadovoljstvo uporabnikov ter minimizirala stroške proizvodnje.

Bistvo neprofitne organizacije ni dobiček, ampak izpolnjevanje vnaprej postavljenih nalog, kar ne izključuje težnje k čim boljšemu finančnemu rezultatu. Neprofitna organizacija potrebuje dobiček za svoj razvoj in opravljanje dejavnosti, nima pa obveznosti delitve dobička lastnikom. Neprofitni sektor lahko še naprej razdelimo na državni in zasebni. Upravne enote so izključno državne ustanove in jih uvrščamo v državni sektor.

Weisbrod razlikuje neprofitne organizacije od profitnih predvsem po treh lastnostih (Kamnar, 1999, str. 26–30):

1. nihče nima pravice deliti dobička ali presežka, ki ga organizacije ustvarijo, kar povečuje njihovo učinkovitost;
2. take organizacije ne plačujejo davka na dobiček;
3. imajo pa tudi druge davčne olajšave, s čimer so v ugodnejšem izhodiščnem položaju kot profitne organizacije.

Po Zakonu o javnih financah ločimo:

- neposredne uporabnike proračuna - to so državni oziroma občinski organi ali organizacije ter občinska uprava in
- posredne uporabnike - sem spadajo javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina.

Neposredni uporabniki državnega oziroma občinskih proračunov so:

- državni ter občinski organi in organizacije, vključno z občinsko upravo, ki so ustanovljeni z zakonom, občinskim odlokom ali drugim pravnim aktom,
- ožji del občin, ki so pravne osebe.

Posredni uporabniki državnega ali občinskih proračunov so pravne osebe:

- ki so organizirane v pravno organizacijski obliki javni zavod, javna agencija ali javni sklad, katerih ustanovitelj in lastnik je država oziroma občina,
- ki izvajajo javno službo, dejavnost v javnem interesu ali druge naloge, s katerimi se izvajajo javne funkcije, in
- ki sredstva za financiranje pridobivajo iz državnega ali občinskih proračunov, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in drugih virov.

Kot posredni uporabniki se obravnavajo tudi:

- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije,
- javni zavodi, javne agencije ter javni skladi, katerih ustanovitelji so posredni uporabniki,
- samoupravne narodnostne skupnosti in Kmetijsko gozdarska zbornica ter javni zavodi, katerih ustanovitelj je Kmetijsko gozdarska zbornica.

2. 9 UPRAVNE ENOTE

Upravne enote so bile ustanovljene z Zakonom o upravi in so pričele delovati s 1. 1. 1995 z združitvijo od nekdanjih občin. So teritorialni organ državne uprave, ki na lokalni ravni opravljajo delovna področja večine ministrstev in so organi odločanja na prvi stopnji ter organi, ki nadzirajo zakonitost dela organov lokalnih skupnosti. Uvrščamo jih v javni sektor, saj spadajo med neposredne uporabnike proračuna, zaradi neposrednega financiranja iz državnega proračuna. Upravno enoto predstavlja in zastopa načelnik.

Z ustanovitvijo upravnih enot se je država organizirala tako, da določene upravne naloge iz svoje pristojnosti opravlja v več organizacijskih enotah. Te enote so organizirane teritorialno tako, da jih je v državi skupno oseminpetdeset, pri čemer posamezna upravna enota lahko pokriva območje več občin. S takšno teritorialno organiziranostjo je država zagotovila prebivalcem lažji dostop do upravnih storitev, ki jih je zaradi njihove narave potrebno

opravljati na celotnem območju države. Poenostavljeno povedano, upravna enota je organ državne uprave, ki izvaja državne naloge na "lokalni ravni".

Upravne enote opravljajo s predpisi določene upravne naloge na naslednjih delovnih področjih ministrstev:

- okolje in prostor,
- notranje zadeve,
- gospodarstvo,
- delo, družina, socialne zadeve,
- kmetijstvo, gozdarstvo in prehrana,
- zdravje,
- promet.

Če materialni predpisi tako določajo, lahko upravne enote opravljajo tudi druge naloge.

Zaradi funkcionalne povezanosti z ministrstvi so na upravnih enotah organizirane notranje organizacijske enote.

Temeljna pristojnost upravnih enot je odločanje na prvi stopnji v upravnih stvareh in opravljanje drugih upravnih nalog iz državne pristojnosti. Vrste postopkov, ki jih vodijo upravne enote po posameznih področjih dela, so:

1. postopki s področja okolja in prostora:

- področje denacionalizacije (stanovanjske hiše, stanovanja, poslovne stavbe, poslovni prostori in stavbna zemljišča),
- gradbeništvo (določitev gradbenih parcel, gradbeno dovoljenje, odmera nadomestila za degradacijo in uzurpacijo prostora, uporabno dovoljenje),
- mineralne surovine (raziskovanje, izkoriščanje),
- posegi v naravo,
- promet z nepremičninami (soglasje za promet z nepremičninami na zavarovanem območju),
- razlastitev,
- rudarstvo (rudarska dela, poskusno obratovanje in uporaba rudarskih objektov in naprav) in
- stanovanjske zadeve (opravljanje dovoljene dejavnosti v stanovanju – za izvenmestne občine, registracija najemne pogodbe, vodenje registra upravnikov);

2. postopki s področja notranjih zadev:

- področje prebivanja tujcev (dovoljenje za stalno prebivanje tujca, dovoljenje za začasno prebivanje tujca, dovoljenje za prebivanje izdano državljanom držav članic EU, odpoved prebivanja tujcu, razveljavitev dovoljenja za prebivanje tujca, prenehanje dovoljenja za prebivanje tujcu z odrekom oz. brez obvestila organa, izdaja

- osebne izkaznice za tujca, izdaja potnega lista za tujca, ugotavljanje dejanskega prebivanja za tujca),
- področje osebnih in državljskih stanj (vpis matičnih dejstev v matični register, priglasi tve matičnih dejstev, izdaja izpiskov in potrdil iz matičnega registra, spremembe osebnega imena, sklepanje zakonskih zvez, sestava smrtovnic, ugotavljanje državljanstva na I. stopnji, priglasi tve državljanstva),
 - področje prometa (izdaja in podaljšanje vozniških dovoljenj, zamenjava tujega za slovensko vozniško dovoljenje, obvestilo o poteku vozniškega dovoljenja, postopek preklica pogrešanih oziroma ukradenih vozniških dovoljenj, izdaja dovoljenja za voznika inštruktorja, učitelja predpisov in vodjo avto šole, postopek izvrševanja varstvenih ukrepov, postopek izvrševanja prenehanja veljavnosti vozniških dovoljenj, postopek napotitve na kontrolni zdravstveni pregled, registracija koles z motorjem, kmetijskih traktorjev, traktorskih priklopnikov, kadar se izvor in lastništvo ugotavlja v posebnem ugotovitvenem postopku, izdaja odločbe za vtis ponovljene ali nove številke šasije za vozilo, izdaja tretje registrske tablice – dodatne, izdaja preizkusnih tablic, potek veljavnosti registracije, odvzem tablic, registracija motornih vozil, registracija vozil, ki niso izdelana tovarniško, začasna registracija vozil, izdaja prometnih dovoljenj, odjava vozil, zamenjava registrskih tablic, obvestilo o poteku registracije motornih vozil, izdaja dovoljenja za uporabo kovinskih preizkusnih tablic, potrdila po 179. členu ZUP, potrdila po 180. členu ZUP, upravne overitve po ZUP, plačilo cestnine pri postopku registracije vozila, izdaja parkirnih kart, postopki posredovanja podatkov iz računalniške evidence registra voznikov in registra motornih vozil pooblaščenim organom in organizacijam),
 - področje delovanja društev (registracija društva/zveze društev, registracija društva, ki nastane s pripojitvijo ali s spojitvijo, registracija spremembe imena društva/zveze, registracija spremembe sedeža, temeljnega akta, zakonitega zastopnika društva/zveze, registracija izbrisa društva iz registra društev/zveze, potrdila iz registra društev),
 - področje eksplozivnih snovi (izdaja dovoljenja za promet z eksplozivi, izdaja dovoljenja za nabavo eksplozivov in izdaja dovoljenja za prenos eksplozivov),
 - področje prireditvev (izdaja dovoljenja za izvedbo javne prireditve oziroma javnega shoda),
 - področje orožja izdaja orožnih listin (dovoljenja za nabavo orožja, dovoljenje za nabavo streliva, orožni list, dovoljenje za posest orožja, dovoljenje za posest, orožni posestni list, dovoljenje za zbiranje, priglasi tveni list), potrditev pooblastil za nošenje orožja in potrditev pooblastila za prenos orožja,
 - področje javnega reda (izdaja dovoljenja za nabiranje prostovoljnih prispevkov, izdaja dovoljenja za dovolitev izobešanja tujih zastav, izdaja dovoljenja za izredni pokop),
 - področje osebnih izkaznic (izdaja osebne izkaznice, naznanitev pogrešitve, izgube ali tatvine osebne izkaznice, preklic osebne izkaznice v uradnem listu, izdaja obmejne izkaznice),
 - področje potnih listin (izdaja potnega lista, sprememba naslova v potnem listu, izdaja dovoljenja zakonitega zastopnika za prehod meje mladoletne osebe v spremstvu druge

osebe, naznanitev pogrešitve, izgube ali tatvine potne listine in preklic v uradnem listu, izdaja in podaljšanje stalne obmejna prepustnice),

- področje prebivališča (prijava, odjava, sprememba stalnega in začasnega prebivališča, prijava začasnega odhoda z območja Republike Slovenije, prijava vrnitve v Republiko Slovenijo, postopki ugotavljanja stalnega prebivališča, izdaja potrdil o stalnem prebivališču, izdaja potrdil o skupnem gospodinjstvu, potrjevanje knjig gostov, izdaja dovoljenja za vodenje knjig gostov),
- področje volitev in referendumov (postopki izdaje potrdil iz stalne evidence volilne pravice, postopki sestave in razgrnitve volilnega imenika, postopki evidentiranja podpore volivcev),
- področje delovanja mladinskih svetov;

3. postopki s področja gospodarstva:

- področje gostinske dejavnosti (postopki pridobitve odločbe o izpolnjevanju z zakonom določenih pogojev za opravljanje gostinske dejavnosti, kategorizacija nastanitvenih gostinskih objektov, postopki določitve pogojev za opravljanje gostinske dejavnosti zunaj poslovnih prostorov in na zunanjih površinah ter vpisi in izbrisi iz registra sobodajalcev);

4. postopki s področja dela, družine in socialnih zadev:

- področje vojnih invalidov (postopki priznanja statusa in pravic),
- področje vojnih veteranov (postopki priznanja statusa, pravic, vpisa v evidenco ter izdaje izkaznic),
- področje žrtev vojnega nasilja (postopki priznanja statusa ter pravic žrtvam in njihovim družinskim članom, postopki vpisa v evidenco in izdaje potrdila iz evidence žrtev vojnega nasilja),
- področje delovnih razmerij (postopki izdaje delovnih knjižic, vpisov v delovne knjižice in hrambe statotov sindikatov, registracija kolektivnih pogodb posameznih delodajalcev),
- področje osebnega dopolnilnega dela (postopki vpisa in izbrisa iz seznama zavezancev ter postopki izdaje potrdila);

5. postopki s področja kmetijstva, gozdarstva in prehrane:

- področje kmetijstva (preverjanje pogojev za status kmeta (fizične osebe), preverjanje pogojev, ali je pravna oseba kmetijska organizacija, postopki v zvezi s prometom s kmetijskimi zemljišči, gozdovi in kmetijami ter zakupom kmetijskih zemljišč, agrarnimi operacijami (menjave, komasacije in arondacije), postopki, ki se nanašajo na pašne skupnosti, določitev in preklic statusa zaščitene kmetije ter vpis in izbris iz registra zaščitene kmetij, postopki izdaje in odvzema dovoljenja za opravljanje dopolnilnih dejavnosti na kmetiji), vnosi in spremembe GERK-ov),
- področje živinoreje (postopki odobritve pripustnih postaj),
- področje ribištva (postopki dodelitve in odvzema ribiškega okoliša v upravljanje ribiški družini, postopki potrjevanja ribiško gojitvenih načrtov ribiških družin),

- področje vinogradništva (postopki vpisa v register pridelovalcev grozdja in vina, postopki izdaje dovoljenja za točenje nevstekleničenega vina),
- dovolitev obnove vinograda,
- prijava letnega pridelka grozdja, mošta, vina,
- prijava zalog vina.

Splošne informacije o vrstah upravnih storitev, ki jih nudijo upravne enote, in o pogojih za vložitev vloge, zahtevani vsebini posamezne vloge ter obveznih prilogah, o rokih, v katerih je mogoče zahtevati izdajo upravne odločbe ter ustrezne obrazce vlog se dobijo na spletnih straneh Portala upravnih enot (<http://www.upravneenote.gov.si/>).

2. 9. 1 Premožanje in financiranje upravnih enot

Upravne enote knjigovodstvo in knjigovodske evidence vodijo po načelih in pravilnikih, ki jih določa zakon in v skladu z navodili Ministrstva za finance. Pravne osebe javnega prava uporabljajo predvsem:

- Zakon o javnih financah,
- Zakon o računovodstvu in
- Zakon o izvrševanju proračuna.

Delo v računovodstvu upravnih enot ureja tudi Navodilo o finančnem poslovanju upravnih enot ter uprav, uradov in inšpektoratov, ki so upravni organi v sestavi ministrstev in imajo svoje enote na lokalnih ravneh (Uradni list RS, št. 65/97). To navodilo določa odgovorne osebe. Odgovorna oseba v upravni enoti je načelnik in je odgovoren za vodenje vseh evidenc in poročil za potrebe Sektorja za javno računovodstvo pri Ministrstvu za finance. Prav tako določa, da mora načelnik upravne enote sestaviti letne plane potrebnih sredstev in spremljati porabo sredstev po kriterijih.

Za zagotovitev racionalnosti poslovanja, vodijo delavci, zaposleni v upravni enoti evidence in obračune v zvezi s finančnim poslovanjem upravne enote. Evidence in obračuni upravne enote so izkazani v ločenih poslovnih knjigah Ministrstva za finance, pri katerem je odprt poseben račun sredstev za upravne enote kot posebno stroškovno mesto. Sredstva iz posebnega računa upravne enote se uporabljajo za pokrivanje naslednjih izdatkov po predloženih računih in skladno z razdelilnikom:

- električne energije,
- ogrevanja,
- PTT storitev, transportnih uslug,
- komunalnih storitev,
- stroškov plačilnega prometa,
- pisarniškega materiala,
- potrošnega materiala (čistila in podobno),

- kotizacij za sprotno izobraževanje zaposlenih,
- nabava strokovnih časopisov in strokovne literature,
- dnevnic, nočnin in potnih stroškov za službena potovanja,
- neproizvodnih storitev,
- popravilo inventarja in sprotne vzdrževanja poslovnih prostorov,
- reprezentance,
- goriva za prevoz prevozna sredstva,
- manjše investicije v vrednostnem okviru določb zakona o izvrševanju proračuna.

Neposredno iz posebnega računa sredstev upravnih enot (638) Ministrstvo za finance izplačuje plače zaposlenih v upravnih enotah, in sicer osebne prejemke, pogodbeno delo in avtorske honorarje.

2. 9. 2 Pravna podlaga za delovanje računovodske službe v upravni enoti

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelavo letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi Zakona o gospodarskih javnih službah in Zakona o društvih. Z Zakonom o računovodstvu je urejeno vodenje poslovnih knjig (računovodske evidence) za javne in zasebne zavode, proračun in proračunske uporabnike in druge pravne osebe, ki niso ustanovljene na podlagi Zakona o gospodarskih družbah, gospodarskih javnih službah ali na podlagi Zakona o društvih. Lahko rečemo, da zakon o računovodstvu praviloma velja za nepridobitni oziroma negospodarski sektor.

Zakon o računovodstvu je podlaga za vodenje poslovnih knjig za proračun in proračunske uporabnike. Ministrstvo za finance pa je pristojno za proračun in njegove uporabnike ter za nekatere druge pravne osebe javnega prava, predpisati dodatno ureditev v zakonu o proračunu oziroma zakonu o javnih financah ter na podlagi pooblastil iz zakona o računovodstvu in po zakonu o proračunu s predpisi podrobneje urejati vodenje poslovnih knjig in sestavo letnih poročil (Možič, 1999, str. 8–9).

Iz zakona lahko razberemo naslednje pristojnosti računovodske službe upravne enote: opravlja plačila, sproti ureja, zajema, knjigovodsko evidentira in sporoča podatke, pripravlja obvezne računovodske izkaze, izvaja računovodski nadzor nad izpolnjevanjem terjatev in plačevanjem obveznosti ter arhivira izvornike knjigovodskih listin. Finančno računovodska služba torej spremlja in proučuje vire sredstev, sredstva, prihodke in odhodke ter zagotavlja podatke, ki omogočajo spremljanje, analiziranje in načrtovanje poslovanja ter sestavljanje raznih poročil.

2. 9. 3 Javna naročila

Pri porabi javnih financ v upravnih enotah ima pomembno vlogo tudi javno naročanje. Področje javnih naročil urejata dva zakona, ki sta pričela veljati 23. 12. 2006, uporabljati pa 7. 1. 2007, in sicer:

- Zakon o javnem naročanju (ZJN-2) in
- Zakon o javnem naročanju na vodnem, energetskem, transportnem področju in področju poštne storitve (ZJNVETPS).

Omenjena zakona prenašata v pravni red Republike Slovenije Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta št. 2004/18/EC, z dne, 31. 3. 2004, o koordinaciji postopkov za oddajo javnih naročil gradenj, storitev in blaga, in Direktivo št. 2004/17/EC z dne, 31. 3. 2004, o usklajevanju postopkov javnih naročil naročnikov v vodnem, energetskem in transportnem sektorju ter poštne storitve (Sistem javnih financ, 2007, str. 82).

Pojem javnega naročanja opredeljuje področje naročanja blaga, storitev in gradenj v javnem sektorju na tak način, da z javnimi sredstvi, ki so mu na razpolago za opravljanje nalog, upravlja učinkovito in gospodarno, na drugi strani pa pozitivno vpliva na razvoj gospodarstva, ker spodbuja konkurenco, s tem pa tudi tehnološki razvoj in večjo stopnjo zaposlenosti in hitrejši socialni razvoj.

V postopkih javnega naročanja pravno varstvo ureja Zakon o reviziji postopkov javnega naročanja. V Zakonu o javnem naročanju je izrecno določeno, da mora ureditev, razvoj sistema javnega naročanja in njegovo izvajanje temeljiti na načelu prostega pretoka blaga, načelu svobode ustanavljanja, načelu prostega pretoka storitev, ki izhajajo iz Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (Uradni list RS – Mednarodne pogodbe, št. 7/04) in na načelih gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti, zagotavljanja konkurence med ponudniki, transparentnosti javnega naročanja, enakopravne obravnave ponudnikov in sorazmernosti (Sistem javnih financ, 2007, str. 82).

V Zakonu o javnem naročanju so zapisana naslednja načela, ki jih morajo upravne enote upoštevati v postopkih izvajanja javnih naročil:

- **načelo gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti:** Naročnik mora izvesti javno naročanje tako, da z njim zagotovi gospodarno in učinkovito porabo javnih sredstev in uspešno doseže cilje svojega delovanja, določene skladno s predpisi, ki urejajo porabo proračunskih in drugih javnih sredstev. Če predmet javnega naročila dopušča in če to prispeva k večji gospodarnosti in učinkovitosti izvedbe javnega naročila, mora naročnik oblikovati razpisno dokumentacijo tako, da je mogoče ponudbo oddati po sklopih. Pri tem mora zagotoviti nediskriminatorno obravnavo in s tem večjo dostopnost javnega naročila gospodarskim subjektom;
- **načelo zagotavljanja konkurence med ponudniki:** Naročnik v postopku javnega naročanja ne sme omejevati konkurence med ponudniki, zlasti ne sme omejevati možnih ponudnikov z izbiro in izvedbo postopka, ki je v nasprotju s tem zakonom, pri izvajanju

javnega naročanja pa mora ravnati v skladu s predpisi o varstvu oziroma preprečevanju omejevanja konkurence. Naročnik ne sme zahtevati od ponudnika, da pri izvedbi naročila zaposli določene podizvajalce, ali da izvede kakšen drug posel kot na primer izvoz določenega blaga ali storitev, če s posebnim zakonom ali mednarodnim sporazumom ni določeno drugače;

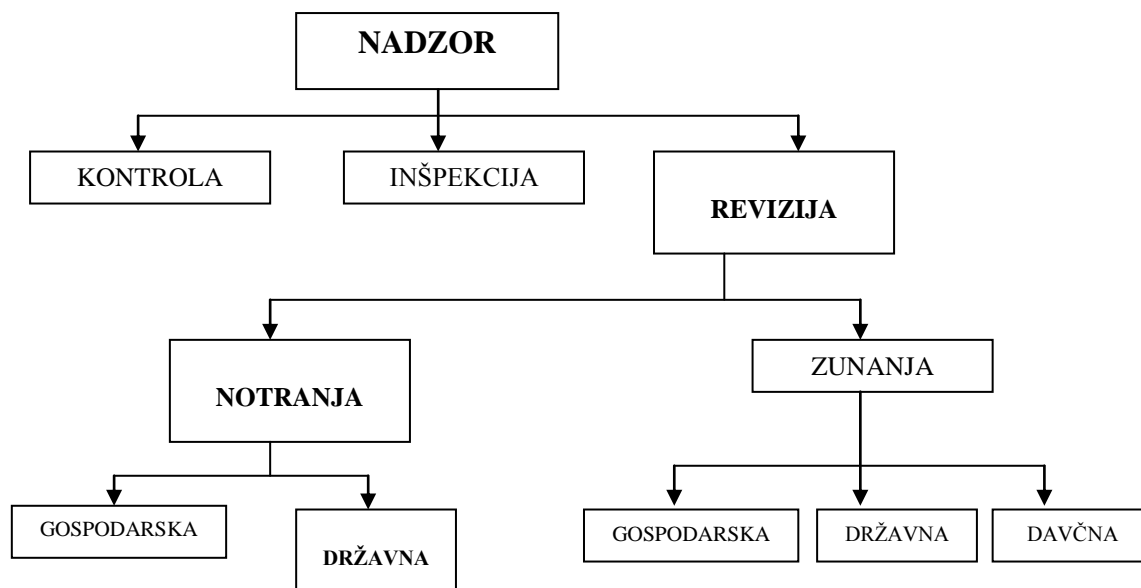
- **načelo transparentnosti javnega naročanja:** Ponudnik mora biti izbran na pregleden način in po predpisanem postopku. Postopki naročanja po tem zakonu so javni, kar se zagotavlja z brezplačnimi objavami javnih naročil glede na vrednosti iz 12. člena zakona, tako v Uradnem listu Evropske unije, kot tudi na portalu javnih naročil.
- **načelo enakopravne obravnave ponudnikov:** Naročnik mora zagotoviti, da med ponudniki v vseh fazah postopka javnega naročanja in glede vseh elementov ni razlikovanja, upošteva vzajemno priznavanje in sorazmernost zahtev naročnika glede na predmet naročila. Naročnik mora zagotoviti, da ne ustvarja okoliščin, ki pomenijo krajevno, stvarno ali osebno diskriminacijo ponudnikov, diskriminacijo, ki izvira iz klasifikacije dejavnosti, ki jo opravlja ponudnik, ali drugo diskriminacijo. V primeru javnega naročanja, ki vključuje projektiranje, izbrani projektant ne sme sodelovati na razpisu za izvedbo naročila, ki ga je projektiral, razen če pridobi pisno soglasje ministra, pristojnega za finance, ki ga minister izda v primeru, ko projektant, ki je hkrati ponudnik za izvedbo naročila, razpolaga s svojo specifično tehnološko oziroma konstrukcijsko rešitvijo za izvedbo projekta, ki zaradi nižje cene ali višje kvalitete izvedbe projekta predstavlja njegovo konkurenčno prednost, s katero drugi ponudniki ne razpolagajo. Minister, pristojen za finance, mora izdati soglasje v roku 8 dni od prejema vloge projektanta;
- **načelo sorazmernosti:** Javno naročanje se mora izvajati sorazmerno predmetu javnega naročanja, predvsem glede izbire, določitve in uporabe pogojev in meril, ki morajo biti smiselno povezana s predmetom javnega naročila.

3 NADZOR JAVNIH FINANC

Revizijska stroka spada med novejšje stroke, ki se zelo hitro razvija in se zadnje čase pri nas močno uveljavlja in uporablja tako v gospodarstvu kot negospodarstvu. Najpogosteje zasledimo vprašanja, kaj je revizija, kakšen je njen pomen, zakaj je sploh potrebna, kako se opravlja ter kaj določajo revizijski standardi in podobno. Zato bom v nadaljevanju opredelila naslednje pojme: nadziranje, kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje.

Inšpiciranje, kontroliranje in revidiranje so tri temeljne vrste nadzora javnih financ in so pogoj za zagotavljanje uresničevanja politike Evropske unije. Medtem ko prvi dve vrsti nadzirata tekoče aktivnosti in izvajata sprotne ukrepe (ex ante), pa revidiranje sledi že opravljenim dejanjem (ex post) (Lah, 2007a, str. 18). V sliki 3 so prikazane vrste, nosilci in obseg nadzora javnih financ.

Slika 3: Vrste, nosilci in obseg nadzora



Vir: Krušič, 2008, str. 2.

3.1 NADZIRANJE

Nadziranje, kot dejavnost, se ukvarja z ugotavljanjem pravilnosti in odpravljanjem nepravilnosti. Za presojanje pravilnosti pa moramo razpolagati z merilom pravilnosti – vedeti moramo ne samo, kaj je, ampak tudi kaj bi moralo biti. Namen celotnega sistema nadziranja v organizaciji je zagotoviti (Usenik, 2001, str. 19):

1. dosledno izvajanje poslovne politike organizacije,
2. zanesljive računovodske informacije in
3. gospodarno ter učinkovito porabo sredstev podjetja in seveda nenazadnje uspešno poslovanje organizacije.

Računovodsko nadziranje je del celotne funkcije nadziranja v organizaciji, je tisti del funkcije nadziranja, ki se kakorkoli nanaša na računovodske podatke. Cilj računovodskega nadziranja je zagotavljanje zanesljivih računovodskih informacij ter skladnost poslovanja z notranjimi in zunanjimi pravili (zakonitost poslovanja, skladnost z internimi pravili poslovanja). Ni pa namen nadziranja predlaganje rešitev.

Nadziranje v organizaciji se lahko izvaja skozi tri različne oblike: **kontroliranje**, **inšpiciranje** in **revidiranje**. Med seboj se te oblike ločijo po različnih lastnostih (Usenik, 2001, str. 19–20):

- kontrolni organi so povezani s potekom nadziranih pojavov, revidiranje in inšpiciranje se izvaja le po potrebi,

- kontrolo vedno izvajajo stalni organi, revizijo in inšpiciranje pa ne,
- kontrolni organi kontrolirajo sprotno poslovanje – vzporedno s poslovanjem, druga dva vedno kasneje za nazaj,
- kontrola ima preprečevalen značaj (namen preprečevati napake), inšpekcija in revizija pa popravljalen značaj (potekata namreč takrat, ko je nek poslovni proces že končan),
- kontrole in inšpekcije ne zanima zakaj, kako je do nekega poslovnega stanja prišlo, ampak le ugotavljata pravilnost nekega stanja, revizija pa se nasprotno ukvarja z obnovitvijo procesa in presojo pravilnosti celotnega procesa.

Računovodsko nadziranje lahko opredelimo kot presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri knjigovodskem evidentiranju in računovodskem preračunavanju poslovnih procesov in stanj, ki poteka kot kontroliranje ali kot revidiranje.

3. 2 KONTROLIRANJE

Računovodsko kontroliranje podatkov je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti, s katerim se ukvarjajo zaposleni v računovodstvu.

Cilji računovodskega kontroliranja podatkov so naslednji (Usenik, 2001, str. 20):

- zagotavljanje zanesljivosti podatkov,
- spremljanje odgovornosti za sredstva, njihovo varovanje pred izgubami, krajami, neučinkovito uporabo ter spremljanje odgovornosti za obveznosti, stroške in prihodke,
- ugotavljanje skladnosti dokumentiranih poslovnih dogodkov s pooblastili, poslovodskimi odločitvami in zakonodajo ter
- ugotavljanje usklajenosti računovodskih podatkov in informacij z računovodskimi standardi.

Notranje računovodsko nadziranje je učinkovito takrat, ko je zagotovljena delitev odgovornosti, kontrola izvajanja poslov, usklajenost stanja v poslovnih knjigah z dejanskim stanjem, sposobnost zaposlenih za izvrševanje dodeljenih nalog in drugih dejavnikov.

3. 3 INŠPICIRANJE

Inšpekcijski nadzor je predvsem popravljalen, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano naknadno nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso vključeni in ne sodelujejo v delovanju, ki ga nadzirajo. Pri inšpiciranju se preverja nek pojav glede usklajenosti poslovanja z računovodskimi predpisi in pravili. Glavni poudarek pri inšpekcijskem nadzoru je na finančnih transakcijah, vsebina pa ni pomembna. Bistveno je, da je realizacija takšna, kot je določena v načrtu (Korpič, 1997, str. 45).

Inšpekcijski nadzor in revidiranje se razlikujeta predvsem v predmetu nadzora. Pri inšpekcijskem nadzoru je poudarek predvsem na preverjanju pravilnosti in zakonitosti porabe sredstev, pri reviziji pa se poleg navedenih meril upošteva tudi poglobljeno preiskovanje namenskosti, gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti pri porabi javnih sredstev. Inšpektor pri opravljanju nadzora ne išče slabosti v sistemu, temveč pregleduje posamezne transakcije (Korpič, 1997, str. 45).

Če se pri opravljanju inšpekcijskega nadzora ugotovi, da je bil kršen zakon, predpis ali posamičen akt, katerega izvajanje se nadzoruje, ima proračunski inšpektor pravico in dolžnost:

- izdati odločbo za vzpostavitev zakonitega stanja,
- v zapisniku predlagati pristojnemu organu sprejem ukrepov,
- predlagati uvedbo postopka zaradi prekrška v skladu z zakonom,
- podati ovadbo pristojnim organom za kazniva dejanja, ki se preganjajo po uradni dolžnosti.

Če se pri opravljanju inšpekcijskega nadzora ugotovijo nepravilnosti, za katere se oceni, da jih neposredni ali posredni uporabnik lahko odpravi z ustreznimi ukrepi v poslovanju, se mu v inšpekcijskem zapisniku poda predlog oziroma priporočilo za njihovo odpravo. Neposredni ali posredni uporabnik mora v predpisanem roku poročati organu, pristojnemu za inšpekcijski nadzor, o ukrepih, ki jih je sprejel za odpravo nepravilnosti.

3. 4 REVIDIRANJE

Revidiranje lahko opredelimo kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti ter uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

Revidiranje lahko razvrstimo po predmetu revidiranja (računovodski izkazi, skladnost s predpisi ali poslovanje) in po povezanosti revizorjev (zunANJI, notranji in državni), kar je razvidno iz tabele 1 in 2. Pri revidiranju računovodskih izkazov skladnosti s predpisi in poslovanja ni mogoče postaviti ostrih meja (Koletnik, 2008, str. 246).

Tabela 1: Vrste revidiranj po Taylorju in Gleznu (različica a)

Revidiranje		
↓	↓	↓
Revidiranje računovodskih izkazov	Revidiranje skladnosti s predpisi	Revidiranje poslovanja
↓	↓	↓
Preverja uradne trditve v računovodskih izkazih.	Preiskuje delovanje osebe ali podjetja.	Preiskuje celotno delovanje podjetja ali njegov del.
↓	↓	↓
Sodila so splošno sprejeta računovodska načela in standardi.	Sodila so usmeritve, zakoni in drugi predpisi.	Sodila so določeni cilji organizacije.
↓	↓	↓
Poročila o poštenosti račun. izkazov v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli in standardi.	Poročila o usklajenosti s sodili.	Poročila o priporočenih izboljšavah.

Vir: Koletnik, 2008, str. 246–247.

V ožjem pomenu lahko revidiranje razvrstimo glede na cilje njegovega delovanja:

1. revidiranje računovodskih izkazov (financial statements auditing),
2. revidiranje skladnosti s predpisi (compliance auditing) in
3. revidiranje poslovanja (performance auditing, operational auditing, program auditing).

Revidiranje se nanaša na pravilnost in smotrnost poslovanja. Revidiranje pravilnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati proračunski uporabnik pri svojem poslovanju. Revidiranje smotrnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o gospodarnosti, mnenja o učinkovitosti ali mnenja o uspešnosti poslovanja (Hren, 2001, str. 100).

Glede na značilnosti revizijskih organov zasledimo najmanj tri skupine pojmov: zunanje revidiranje, notranje revidiranje in državno revidiranje.

Tabela 2: Vrste revidiranj po Taylorju in Gleznu (različica b)

Revidiranje		
↓	↓	↓
Zunanje revidiranje	Notranje revidiranje	Državno revidiranje
↓	↓	↓
Opravljajo ga zunanji revizorji (javni računovodje) na podlagi pogodb.	Opravljajo ga uslužbenci organizacije.	Opravljajo ga državni uslužbenci.
↓	↓	↓
Vključuje različne vrste revizij, večinoma so revizije računovodskih izkazov.	Vključuje revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja.	Vključuje revizije financiranja, skladnosti s predpisi in poslovanja.

Vir: Koletnik, 2008, str. 248.

3. 4. 1 Notranje revidiranje

Notranje revidiranje je kasnejše presojanje pravilnosti sistema računovodskega kontroliranja podatkov in zanesljivosti njegovega delovanja.

Notranjo revizijo v organizaciji izvajajo zaposleni, ki so izven računovodske službe organizirani v samostojno enoto, odgovorno vodstvu organizacije. Ta služba mora delovati neodvisno od ostalih poslovnih funkcij. Notranje revidiranje pa se nanaša na vse tiste pojave v organizaciji, ki se odražajo v računovodskih podatkih in informacijah. Notranji revizor mora preverjati pravilnosti poslovnih dogodkov, ki jih obravnava računovodstvo ter proučevati sistem notranjega kontroliranja in njihovo zanesljivost (ali so poslovni dogodki pravilno knjiženi, ali so jih odobrile pooblašcene osebe ...).

Namen notranjega revidiranja je (Turk, 1998, str. 519):

1. zagotavljanje pravilnosti podatkov, ki vstopajo v informacijski podsistem in so v njem obravnavani ter pravilnost informacij, ki jih informacijski sistem daje:
 - presojanje delovanja notranjih kontrol v okviru temeljnih poslovnih funkcij,
 - ukrepanje za odstranitev ugotovljenih nepravilnosti,
 - presoja delovanja informacijskih funkcij in kontrol, povezanih z obravnavanjem podatkov v informacijskem sistemu,
 - ukrepanje za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti pri delovanju informacijskega podsistema,

2. zagotavljanje zanesljivosti in popolnosti informacij, potrebnih za odločanje.

Notranji revizor po pregledu izdelava poročilo, v katerem predstavi področje revidiranja, navede ugotovljene napake in poda predlog za njihovo odpravo, navede odgovorne osebe za ugotovljene napake. Mnenje in predlogi notranjega revizorja za vodstvo organizacije niso zavezujoči (Usenik, 2001, str. 21).

3. 4. 2 Zunanje revidiranje

Zunanje revidiranje je kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti navedb v letni bilanci stanja in izkazu uspeha. Tako presojanje opravljajo pooblaščen revizorji, ki delujejo zunaj organizacije.

Zunanje revidiranje se opira na notranje revidiranje računovodstva. Zato zunanji revizor najprej preveri delovanje notranjih kontrol in nato preverja posamezne postavke v izkazih. Po opravljenem pregledu revizor poda svoje mnenje v poročilu v naslednjih oblikah (Usenik, 2001, str. 22):

- mnenje brez pridržka (pozitivno mnenje), s katerim ocenjuje, da so računovodski izkazi realni,
- mnenje s pridržkom, s katerim izrazi pomisleke glede realnosti in objektivnosti posameznih postavk v računovodskih izkazih,
- vzdržano mnenje, s katerim izrazi oceno, da ni dovolj elementov za zanesljivo oceno,
- negativno mnenje, s katerim oceni, da računovodski izkazi niso realni in objektivni.

3. 4. 3 Državno revidiranje

Državno revidiranje opravljajo na državne organe vezani revizorji. Urejajo ga zakoni. Pri njem pa je potrebno razlikovati dve bistveno različni vrsti:

- davčno revidiranje in
- revidiranje državnega financiranja.

Davčno revidiranje (tax auditing) lahko označujemo tudi kot revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov, ki ima za cilj proučiti, ali so bili davki pravilno obračunani in plačani skladno z veljavnimi zakoni in njihovimi pojasnili. Organizacijsko je praviloma vezano na Ministrstvo za finance. Namen revidiranja državnega financiranja oziroma proračunsko revidiranje (budget auditing) je proučiti namenskost uporabe proračunskih in drugih državnih sredstev v skladu z ustreznimi predpisi ter proučiti pravilnost poročanja o tem. Gre za kombinacijo revidiranja skladnosti s predpisi in revidiranja računovodskih izkazov. Praviloma vstopa tudi v proučevanje učinkovitosti in uspešnosti porabe državnih sredstev,

zato ima tudi naravo revidiranja poslovanja, ki se pri državnem revidiranju najpogosteje povezuje z revidiranjem izvajanja nalog (performance governmental auditing) (Odar, 2007, str. 3).

3. 5 VRSTE NADZORA JAVNIH FINANC

Pri nadzoru javnih financ naletimo na pojma zunanji in notranji nadzor javnih financ. Obe vrsti nadzora sta zakonsko določeni. Zunanji nadzor javnih financ opravlja predvsem Računsko sodišče, notranji nadzor pa preizkušeni notranji revizorji. V nadaljevanju opredeljujem tako zunanji kot tudi notranji nadzor javnih financ.

3. 5. 1 Zunanji nadzor

V okviru zunanjega nadzora javnih financ uvrščamo Računsko sodišče Republike Slovenije, Komisijo državnega zbora za nadzor javnih financ, Računsko sodišče Evropske skupnosti ter nadzorne organe Evropske komisije.

Računsko sodišče opravlja zunanji nadzor na podlagi temeljnega Zakona o računskem sodišču. Le-ta zajema materialne norme in določene procesne norme revidiranja. Računsko sodišče pri zunanjem nadzoru lahko preverja tri segmente revizije smotrnosti poslovanja, in sicer gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. Glede na cilje revizij lahko računsko sodišče v skladu z zakonom revidira (Korpič-Horvat, 2002, str. 53):

- pravilnost poslovanja,
- smotrnost poslovanja (izvajanje nalog) in
- akt o preteklem ali akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev.

Prvo zajema preverjanje poslovanja glede na skladnost z zakoni in drugimi predpisi, drugo revidiranje pa na presojo o gospodarnem, učinkovitem in uspešnem poslovanju.

3. 5. 2 Notranji nadzor

Na podlagi Zakona o javnih financah mora proračunski uporabnik imeti vgrajeno notranjo kontrolo, ki zagotavlja pravilnost izhodnih finančnih dokumentov. Sistemi finančnega poslovanja in notranjih kontrol so v izključni pristojnosti predstojnika (vodje) neposrednega proračunskega uporabnika, ki je odgovoren za (Milatovič, 2002, str. 38):

1. **sistem finančnega poslovanja**, ki obsega načrtovanje in izvrševanje proračuna, poročanje o njegovi izvedbi, organizacijo, računovodenje, informiranje s ciljem doseči dogovorjene cilje in zavarovati programe pred izgubo, goljufijami in slabim vodenjem, ter

2. **sistem notranjih kontrol**, ki imajo finančni značaj, je vgrajen v sistem poslovanja, pri čemer mora izpolnjevati niz minimalnih zahtev, kot je določitev funkcije odobravanja projektov, prevzemanja finančnih obveznosti, odobravanja plačil, računovodenja itd, v ožjem smislu pa je finančna kontrola funkcija »finančnega kontrolorja«, ki odobri vsako finančno transakcijo, preden se ta lahko izvede. Tu lahko nastopajo tako imenovani »lastni« finančni kontrolorji (del vodstva) ali »pooblaščen« finančni kontrolorji (na katere se naloge prenesejo), ki jih pošlje centralna institucija (npr. Ministrstvo za finance).

Standardi INTOSAI cilje notranjih kontrol opredeljujejo kot spodbujanje urejenosti, ekonomičnosti, učinkovitosti in uspešnosti operacij; z namenom varovati sredstva pred izgubo, zapravljanjem, zlorabo, slabim upravljanjem, napakami in podkupovanjem; upoštevati zakone, predpise, smernice in navodila menedžerjev; zagotavljati zanesljive finančne podatke in podatke menedžmenta. Dobro izdelan sistem kontrol lahko pomembno prispeva k zanesljivosti fiskalnih in finančnih podatkov ter predstavlja izhodišče za zagotavljanje pravilnosti procesov evidentiranja in resničnosti poročanja. Notranjo kontrolo lahko definiramo kot menedžersko orodje, ki se uporablja z namenom, da se zagotovi doseganje ciljev upravljanja. Da bi bile uspešne, morajo biti notranje kontrole ustrezne, morajo se dosledno izvajati ter biti stroškovno učinkovite. Odgovornost za notranjo kontrolo je izključno pri vodstvu vsakega državnega organa (Milatovič, 2002, str. 38).

3.6 SODELOVANJE MED INŠTITUCIJAMI ZUNANJEGA NADZORA IN NOTRANJO REVIZIJSKO SLUŽBO

Sodelovanje med inštitucijami zunanjega in notranjega nadzora je izredno koristno tako za organizacijo kot za revizorja, če uspeta dopolniti pristop k revidiranju organizacije.

Naloga notranjega revizorja je preverjanje notranje organiziranosti in poslovanja s preudarkom na preverjanju sistema notranjih kontrol. Temeljna naloga zunanjega revizorja pa je letno revidiranje računovodskih izkazov organizacije.

V združitvi obeh pristopov leži prva in glavna korist, ki jo imata od sodelovanja zunanji revizor in organizacija (Turk, 2000, str. 21). Zunanji revizor v tem primeru prenese na notranjega revizorja del preiskovanj podatkov, ki jih mora opraviti, da lahko o računovodskih izkazih izreče svoje mnenje. Korist za organizacijo je v skrajšanju časa, potrebnega za izvedbo letnega revizijskega pregleda. Za zunanjega revizorja je korist v tem, da določena operativna preverjanja veliko temeljiteje izvede notranji revizor oziroma notranja revizijska služba, saj ima običajno na voljo več izvajalcev, ki so s svojim delovanjem bolj seznanjeni.

Sodelovanje notranjih revizorjev pri revidiranju z zunanjimi revizorji bo koristno tako za zunanjega kot notranjega revizorja. Preprečevalo naj bi istočasno pregledovanje istih evidenc ter obremenjevanje istih ljudi, privarčevalo naj bi čas, porabljen za zunanji nadzor in s tem

znižalo stroške izvajanja zunanega nadzora, istočasno pa naj bi zagotovilo izmenjavo izkušenj in ugotovitev ter povečalo učinkovitost stroja notranjih kontrol. Da pa se bo zunanji revizor oprl na delo notranjega revizorja neposrednega uporabnika, bo moral najprej ugotoviti stopnjo neodvisnosti notranje revizije, kvalifikacijo (sposobnost) notranjih revizorjev in področje dela notranje revizije ter se prepričati, da naloge revidiranja izvaja strokovno in v skladu s standardi notranjega revidiranja (Hren, 2001, str. 101).

Pri tem je pomembno, da za medsebojno sodelovanje pride s soglasjem najvišjega ravnateljstva in predstojnika notranje revizijske službe. Soglasje najvišjega ravnateljstva je potrebno zato, ker lahko v sodelovanju med obema revizorjema pride do potencialnega konflikta interesov.

Skupna področja notranjega in zunanjega revizorja so nepristranskost pri delu in poročanju, podoben potek dela (načrtovanje revizije, preverjanje notranjih kontrol, preizkušanje podatkov, poročanje), uporaba stopnje pomembnosti pri določanju obsega revidiranja in ovrednotenja ugotovitev revizije, standardi za revidiranje in kodeks poklicne etike.

Pri prebiranju mednarodne smernice številka 10 za revidiranje ugotovimo, da govori o uporabi storitev notranjega revizorja. Zunanji revizor jo mora upoštevati, ko se pri svojem delu opira na delo notranjega revizorja. Na podlagi te smernice oblikuje svojo odločitev, ali se bo oprl na delo notranjega revizorja ali ne.

Smernica je razdeljena na šest poglavij (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 81–87):

1. uvod: govori o vse večjem zavedanju ravnateljstva o prednostih organizirane funkcije notranjega revidiranja, ki mu služi kot pomoč pri varovanju premoženja, zanesljivosti računovodskih evidenc in učinkovitosti poslovanja, kar predstavlja osnovne odgovornosti ravnateljstva. Zunanjemu revizorju je delo oddelka notranje revizije lahko v veliko pomoč pri preiskovanju računovodskih informacij, saj lahko zaradi uporabe dela notranje revizije ustrezno zmanjša vrsto, časovni okvir in obseg revizijskih postopkov;
2. obseg in cilji funkcije notranjega revidiranja: so različni in odvisni od velikosti in sestave podjetja, kakor tudi od potreb njegovega ravnateljstva;
3. razmerje med notranjimi in zunanjimi revizorji: bistvena razlika med njimi je v tem, da je zunanji revizor popolnoma samostojen pri poročanju o računovodskih informacijah, notranjemu revizorju pa njegovo funkcijo v okviru podjetja določi ravnateljstvo. Posebej pa je poudarjeno, da uporaba storitev notranjega revizorja ne zmanjšuje odgovornosti zunanjega revizorja;
4. splošno ovrednotenje funkcije notranjega revidiranja: v tem delu so opredeljena sodila, na podlagi katerih se zunanji revizor odloči glede možnosti uporabe storitev notranjega revizorja (položaj v organizaciji, obseg funkcije, strokovna sposobnost in potrebna poklicna vestnost);

5. časovna opredelitev sodelovanja in usklajevanja: opredeljuje vzpostavitev sodelovanja med notranjim in zunanjim revizorjem, potem ko se je zunanji revizor odločil, da se bo oprl na delo notranjega revizorja. Sem spada:
 - pregled načrta dela notranjega revizorja za tekoče leto,
 - dogovor o časovnem okviru, obsegu revidiranja in obsegu preizkusov,
 - predlagane metode izbire vzorca,
 - dokumentiranje opravljenega dela in
 - pregledovanje ter poročanje;
6. ovrednotenje posameznega notranje revizijskega dela: zunanji revizor se mora prepričati o ustreznosti delovnih gradiv notranjega revizorja tako:
 - da so obseg dela in z njim povezani revizijski programi primerni za namene zunanje revizije,
 - da je bilo delo ustrezno načrtovano, dejavnosti pomočnikov pa pod nadzorom, pregledane in dokumentirane,
 - da obstaja dovolj ustreznih podatkov kot podlaga za oblikovane sklepe,
 - da so oblikovani sklepi pravilni glede na okoliščine in poročila v skladu z izsledki opravljenega dela,
 - da so ugotovljene izjeme ustrezno razrešene in dokumentirane.

V usmeritvah za državno notranje revidiranje je pod odnosi z zunanjimi revizorji določilo, ki vodji notranje revizorske službe nalaga, da se mora redno sestajati z zunanjimi revizorji z namenom (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 30), da:

- razpravljajo o zadevah skupnega interesa,
- se med seboj informirajo in uskladijo o načrtih revidiranja ter obiskih,
- razpravljajo o poenotenju razumevanja revizijskih tehnik, metodike in izrazoslovja.

Vodja notranje revizijske službe lahko nudi zunanjim revizorjem možnost, da notranji revizor sodeluje pri delu zunanjega revizorja, če to ne vpliva na neodvisnost notranjih revizorjev in ne ogroža izvajanja prednostnih nalog notranje revizijske službe pri dajanju zagotovila predstojniku oziroma poslovodnemu organu proračunskega uporabnika glede tveganj, kontrol in postopkov poslovođenja (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 30).

3.7 ZAKONODAJA NA PODROČJU NADZORA JAVNIH FINANC V SLOVENIJI

Področje nadzora nad porabo sredstev neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna v Republiki Sloveniji urejajo:

- Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02, 110/02),
- Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99, 30/02) v povezavi s Slovenskimi računovodskimi standardi,
- Zakon o izvrševanju proračuna za leti 2008 in 2009 (Uradni list RS, št. 114/2007),
- Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01, 20/06),

- Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08),
podzakonski akti:
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2008),
- Uredba o izvajanju postopkov pri porabi sredstev evropske kohezijske politike v Republiki Sloveniji v programskem obdobju 2007–2013 (Uradni list RS, št. 41/2007),
- Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Uradni list RS, št. 112/2002, 13/2003, 53/2005 in 83/2007),
- Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/2003),
- Uredba o izvajanju postopkov pri porabi sredstev strukturne politike v Republiki Sloveniji (Uradni list RS, št. 7/2006) in
- Uredba o izvajanju postopkov pri porabi sredstev Kohezijskega sklada EU v Republiki Sloveniji (Uradni list RS, št. 37/2005).

Strokovni okvir finančnega nadzora nad porabo proračunskih sredstev neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna v Republiki Sloveniji pa določajo:

- standardi INTOSAI,
- INTOSAI kodeks etike za revizorje v javnem sektorju,
- usmeritve za notranje kontrole,
- usmeritve za državno notranje revidiranje,
- usmeritve za poročanje o nepravilnostih za SAPARD in PHARE,
- usmeritve za poročanje o nepravilnostih za Kohezijski sklad, strukturne sklade, pobude Skupnosti in skupno kmetijsko politiko,
- strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008,
- stališča Urada za nadzor proračuna,
- politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji,
- kodeks poklicne etike notranjega revizorja,
- kodeks ravnanja javnih uslužbencev in
- mednarodni splošno sprejeti revizijski standardi.

4 ZUNANJI IN NOTRANJI NADZOR NAD PORABO JAVNIH FINANC PRI NEPOSREDNEM PRORAČUNSKEM UPORABNIKU

4.1 ZUNANJI NADZOR

Nadzor nad javno porabo v Sloveniji ni bil institucionaliran vse do sprejetja Ustave leta 1991. V 150. členu ustave je določeno, da je Računsko sodišče kot neodvisni najvišji organ

kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Del tega nadzora je do leta 1991 opravljala Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji. Na osnovi ustave je bil leta 1994 izdan Zakon o računskem sodišču (Korpič-Horvat, 1996, str. 89).

S sprejetjem Zakona o računskem sodišču se je v Sloveniji začelo obdobje pravega in natančnega nadzora nad javno porabo. Računsko sodišče je tako postalo osrednja institucija nadzora javne porabe. Inšpekcijski nadzor pa opravlja proračunska inšpekcija Ministrstva za finance.

4. 1. 1 Državni zbor Republike Slovenije–Komisija za nadzor javnih financ

Komisija za nadzor javnih financ nadzoruje izvrševanje državnega proračuna ter finančnih načrtov Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija z vidika zakonitosti, namenskosti in racionalnosti porabe ter pravilnosti njihovih finančnih izkazov na podlagi poročil Računskega sodišča. Omenjena komisija tudi spremlja izvrševanje proračunov lokalnih skupnosti, ki prejemajo finančna sredstva za izravnavo, in nadzoruje namensko porabo sredstev, prejetih iz državnega proračuna. Prav tako pa nadzoruje izvrševanje finančnih načrtov in pravilnost finančnih izkazov javnih skladov, javnih podjetij in zavodov, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija. Komisija poroča Državnemu zboru o nadzorstvu, ki ga opravlja, in mu predlaga potrebne ukrepe.

4. 1. 2 Računsko sodišče Republike Slovenije

Računsko sodišče je najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe (prvi odstavek 150. člena ustave). Je vrhovna revizijska institucija v državi, cilj njenega delovanja sta preverjanje in ocenjevanje izpolnjevanja dobrega poslovanja uporabnikov javnih sredstev.

Poslovník Računskega sodišča Republike Slovenije ureja organizacijo, način dela, vsebuje pa tudi postopkovna določila, pri čemer se sklicuje na subsidiarno uporabo Zakona o splošnem upravnem postopku. Pri svojem delu pa se revizorji ravnaóo tudi po revizijskih standardih, ki jih je izdala mednarodna organizacija INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions). V primerih, ki jih ne urejajo ti standardi, pa se smiselno uporabljajo standardi, ki jih je določilo mednarodno združenje računovodij IFAC (International Federation of Accountants) (Korpič-Horvat, 1996, str. 91–92).

Računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev. Uporabnik javnih sredstev po Zakonu o računskem sodišču je:

- pravna oseba javnega prava ali njena enota;
- pravna oseba zasebnega prava, če zanjo velja, da je prejela pomoč iz proračuna Evropske skupnosti, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti, ali da izvaja javno

službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije, in da je gospodarska družba, banka ali zavarovalnica, v kateri imata država in lokalna skupnost večinski delež;

- fizična oseba, če zanjo velja, da je prejela pomoč iz proračuna Evropske skupnosti, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti, ali da izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije.

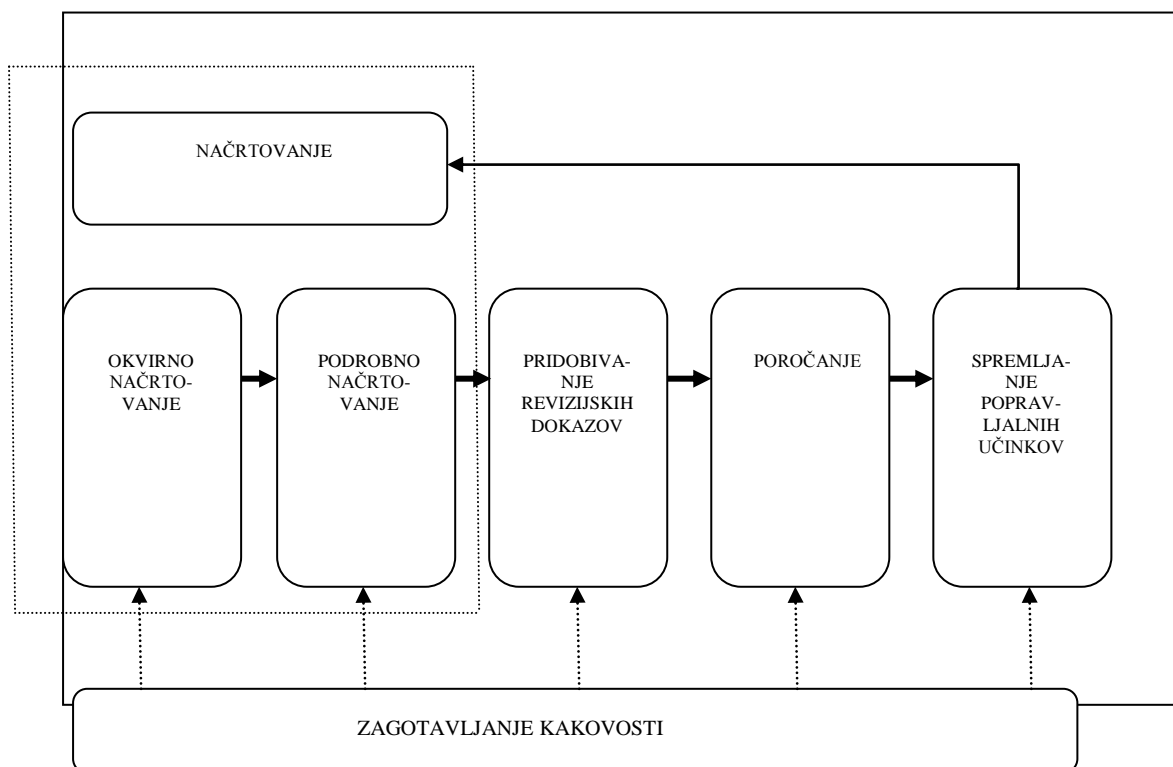
Računsko sodišče revidira pravilnost in smotrnost poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Revidiranje poteka kot revizijski proces in je prikazano v sliki 4. Revidiranje poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o poslovanju:

- revidiranje pravilnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati uporabnik javnih sredstev pri svojem poslovanju in
- revidiranje smotrnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o gospodarnosti, mnenja o učinkovitosti ali mnenja o uspešnosti poslovanja.

Po opravljeni reviziji izda računsko sodišče revizijsko poročilo. To se vroči:

- revidirancu,
- odgovorni osebi revidiranca v času, na katerega se nanaša opravljena revizija, državnemu zboru in
- drugim organom, za katere predsednik računskega sodišča oceni, da jih je potrebno obvestiti o revizijskih razkritjih.

Slika 4: Revizijski proces



Vir: Krušič, 2008, str. 3.

V porevizijskem postopku mora uporabnik javnih sredstev predložiti računskemu sodišču poročilo o odpravljanju razkritih nepravilnosti in nesmotrnosti (odzivno poročilo). Predložiti ga mora v roku, ki ga določi računsko sodišče. Odzivno poročilo mora potrditi odgovorna oseba uporabnika javnih sredstev s svojim podpisom in pečatom. Odzivno poročilo je uradna listina, kar pomeni, da morajo biti navedbe v njem resnične, sicer gre za kaznivo dejanje. Odzivnega poročila ni potrebno pripraviti, če je v revizijskem poročilu navedeno, da so bili že med revizijskem postopkom sprejeti ustrezni ukrepi za odpravo razkritih nepravilnosti in nesmotrnosti. Verodostojnost odzivnega poročila lahko Računsko sodišče preizkusi z revizijo.

Če pa je podana kršitev obveznosti dobrega poslovanja, lahko računsko sodišče izda poziv za ukrepanje. Organ, ki mu je bil vročen poziv za ukrepanje, mora v določenem roku predložiti računskemu sodišču odzivno poročilo o ukrepanju ali obrazložitev njihove opustitve. Če računsko sodišče oceni, da v odzivnem poročilu ni izkazano zadovoljivo ukrepanje, to pomeni kršitev obveznosti dobrega poslovanja. V primeru pomembne nepravilnosti ali nesmotrnosti pa je to huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja. Če je podana huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja, Računsko sodišče izda:

- obvestilo Državnemu zboru Republike Slovenije,
- poziv za razrešitev odgovorne osebe in
- sporočilo za javnost.

4. 1. 3 Služba za nadzor proračuna na Ministrstvu za finance

Nadzor nad izvajanjem Zakona o javnih financah in predpisov, ki urejajo poslovanje s sredstvi državnega proračuna opravlja ministrstvo, pristojno za finance. Služba za nadzor proračuna na Ministrstvu za finance ima nalogo (Hren, 2001, str. 98):

1. nadziranja po določbah Zakona o javnih financah,
2. izdelave enotne metodike notranjega revidiranja,
3. razvoja notranjerevizijskih služb v okviru celovitega sistema finančnega nadzora v javnem sektorju in
4. izobraževanja.

Naloge inšpekcijskega nadzora opravljajo proračunski inšpektorji kot delavci s posebnimi pooblastili. Proračunski inšpektor samostojno opravlja naloge inšpekcijskega nadzora, ki mu je dodeljen, izdaja zapisnike, odločbe in sklepe v upravnem postopku in odreja druge ukrepe, za katere je pooblaščen. Obravnava tudi prijave, pritožbe, sporočila in druge vloge v zadevah iz svoje pristojnosti ter vlagatelje na njihovo zahtevo obvešča o svojih ukrepih.

Po določbi 101. člena Zakona o javnih financah je organ za nadzor državnega proračuna ministrstvo, pristojno za finance. Na osnovi pravilnika o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest tega ministrstva in organov v njegovi sestavi opravlja nalogo nadziranja

Služba za nadzor proračuna kot notranja organizacijska enota Ministrstva za finance. Z vidika načina nadziranja Služba za nadzor proračuna opravlja inšpiciranje in nadziranje.

4.2 NOTRANJI NADZOR

Notranji nadzor javnih financ se nanaša na nadzor, ki ga izvaja država z namenom, da zavaruje tako svoje kot tudi finančne interese Evropske unije, medtem ko se zunanji nadzor nanaša na aktivnosti finančnega nadzora, ki ga izvajajo zunanji organi (računsko sodišče in komisija za nadzor proračuna); med drugim je njihova naloga, da pregledajo in ocenijo sistem notranjega nadzora javnih financ (De Konig, 1999, str. 5).

Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod za obvladovanje tveganj, ki ogrožajo:

- doseganje postavljenih poslovnih ciljev,
- pregledno poslovanje v skladu z zakoni, drugimi predpisi in navodili vodstva,
- gospodarno, učinkovito in uspešno uporabo sredstev,
- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, slabega upravljanja, napak in goljufij,
- pravočasno, celovito in z namenom zanesljivo poročanje.

Z delovanjem notranjih kontrol tako razumemo točnost in popolnost računovodskih evidenc, varovanje premoženja, preprečevanje in odkrivanje napak, urejeno in učinkovito vodenje poslovanja, naklonjenost zaposlenih navodilom posloводства ter pravočasno pripravo zanesljivih računovodskih informacij (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 270).

Naloga notranjih kontrol je zagotavljanje delovanja sistema kot celote. Ni mogoče govoriti o zadovoljivem delovanju notranjih kontrol, če so postopki vgrajeni v sistem, nihče pa ne nadzira njihovega delovanja oziroma ne uporablja informacij, ki jih nudijo. Niti teoretično, še manj pa v praksi, ni mogoče zagotoviti popolnega delovanja notranjih kontrol, ki bi zagotavljale popolno varnost in zanesljivost ter pravilnost poslovanja, zato je potrebno upoštevati možne odmike od zamišljenega sistema. Za učinkovito vzpostavitev notranjih kontrol je bistvena analiza tveganj (Hren, 2001, str. 97).

V revizijskih standardih INTOSAI je notranja kontrola opredeljena kot vodstvena kontrola. Vodstvene kontrole so različni postopki, ki so uporabljeni za učinkovito vodenje. Te kontrole zagotavljajo (Hren, 2001, str. 97):

1. da programi državne uprave dosegajo zelene rezultate;
2. da se sredstva, uporabljena za izvajanje teh programov, ujemajo z nalogami in zastavljenimi cilji posameznega neposrednega uporabnika;
3. da so programi zaščiteni pred malomarnostjo, zlorabo in slabim upravljanjem ter
4. da so informacije za sprejemanje odločitev zanesljive in pravočasno dostopne.

Notranja revizija je dejavnost neodvisnega, objektivnega preverjanja, ocenjevanja in svetovanja ustreznosti in učinkovitosti sistemov finančnega poslovanja in kontrol, namenjena dodajanju vrednosti in izboljšanju poslovanja organizacije. Notranja revizija v organizaciji pomaga doseči njene cilje tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za ovrednotenje in izboljšanje učinkovitosti obvladovanja tveganj, kontrol in postopkov poslovanja (Milatovič, 2002, str. 39).

Primerno organiziranje poslovanja, planiranje in vodenje delovanja dopolnjujejo poslovodske kontrole, ki povečujejo možnost doseganja usmeritev in ciljev organizacije. Notranji revizorji proučujejo in vrednotijo te procese in končno na temelju svojih ugotovitev priporočajo ustrezne dopolnitve, spremembe ali dograditve kontrol.

Notranji revizorji vrednotijo uspešnost in učinkovitost kontrol pri doseganju ciljev. Kontrole se lahko nanašajo na doseganje etičnih vrednot, poslovnih ciljev, meritev delovanja ali doseganja drugih ciljev organizacije. Za ustrezno uvajanje in nadziranje kontrol se uporabljajo različni metodološki okvirji, kot so na primer: COSO, CoCo ali Cadbury. Danes obstajajo široke možnosti postavljanja kontrolnih mehanizmov. Samoocenitvene kontrole na primer predstavljajo primer sodobnega pristopa zagotavljanja doseganja ciljev.

Pristop k notranjemu nadzoru v javnem ali privatnem sektroju je podoben. Pomembno je predvsem, da organizacija zagotovi notranji nadzor, ki je ustrezen, pravočasen in uspešen ter se ga stalno pregleduje, da ne bi postal sam sebi namen. Pomembne značilnosti sistema notranjega nadzora tako javnega kot tudi privatnega sektorja so (Allen, Tommasi, 2001, str. 259):

- določitev tveganj,
- razvoj sistema notranjih kontrol in postopkov za ubranitev pred zaznamimi tveganji,
- vzpostavitev postopkov notranje revizije za pregled, ali sistemi notranjih kontrol obvladujejo zaznana tveganja ter opredelitev nepokritih tveganj ali neprimerno pokritih tveganj z obstoječim sistemom notranjih kontrol in postopkov.

Notranji nadzor javnih financ se nanaša na vse sestavine državnega proračuna, tako na dohodkovni kot odhodkovni strani, vključno z vračili nepravilno izplačanih sredstev, kot tudi s področjem naložb in dolgov ter hkrati tudi na prihodke in odhodke sredstev evropskega proračuna, torej tudi na zaščito finančnih interesov EU.

Tabela 3: Opredelitev sistema notranjega nadzora javnih financ

Izraz	Opredelitev
Javni (<i>public</i>)	Zajema nadzorne aktivnosti v javnem sektorju za razliko od nadzora v privatnem sektorju.
Notranji (<i>internal</i>)	Pokriva nadzor, ki ga izvajajo centralizirane in/ali decentralizirane vladne organizacije, za razliko od zunanega nadzora, ki ga izvaja

	organ izven vlade (npr. vrhovna revizijska institucija in/ali parlament).
Finančni (<i>financial</i>)	Poudarja finančni (administrativni, poslovodski ali proračunski) značaj pregledanih aktivnosti.
Nadzor (<i>control</i>)	Pomeni vse aktivnosti za pregled celotnega področja finančnega posloводства, ki omogoča vladi, da ima nadzor nad svojimi financami (tako vsebuje vsa orodja nadzora, kot so predhodne kontrole in naknadna revizija).
Sistem (<i>system</i>)	Zajema organizacije, izobraževanje, osebje, metodologijo, poročanje, odgovornosti, sankcije in kazni.

Vir: De Konig, 1999, str. 4.

Evropska komisija je na podlagi izkušenj pri vzpostavljanju notranjega nadzora v državah kandidatkah razvila izraz "sistem notranjega nadzora javnih financ" (public internal financial control system – PFIC system), ki ga opredeljuje na način, kot je prikazano v tabeli 3.

4. 2. 1 SISTEM NOTRANJEGA NADZORA

Tveganja so prisotna v vsaki organizaciji. Notranje revizijski standardi opredeljujejo ocenitev tveganja kot "sistematičen proces ocenjevanja in združevanja strokovnih sodb o verjetnih škodljivih pogojih in dogodkih". Tveganje vpliva na sposobnost organizacije pri ohranjanju njene konkurenčnosti in finančne moči ter kakovosti njenih učinkov. Delo notranjih revizorjev je prepoznavanje vseh relevantnih faktorjev tveganj in ocenjevanje njihove pomembnosti.

Tveganje lahko opredelimo kot negotovost nastanka, ki lahko negativno ali pozitivno vpliva na doseganje strateških, operativnih in finančnih ciljev organizacije. Ravnanje s tveganji pa se ne nanaša samo na skladnost s predpisi, temveč tudi na način razumevanja poslovanja dane organizacije, kar ima dolgoročen vpliv nanjo. Tveganje lahko predstavlja tudi priložnost za zagotovitev konkurenčne prednosti. Obvladovanje tveganj pa je odločilno za uspešno poslovanje in v središču pozornosti vodstva.

Notranja kontrola je proces. Predstavlja orodje za doseganje določenega namena in ni sama sebi namen. Notranjo kontrolo izvajajo ljudje. Notranja kontrola ne zajema samo priročnikov, internih aktov in obrazcev, temveč tudi zaposlene v organizaciji na vseh hierarhičnih ravneh. Notranja kontrola lahko vodstvu da samo razumno zagotovilo, ne pa absolutnega. Notranja kontrola je namenjena zagotavljanju doseganja ciljev na enem ali več ločenih področjih, ki se lahko prekrivajo.

Notranjo kontrolo sestavljajo naslednji med seboj povezani elementi, ki so prikazani na slikah 5 in 6:

- nadziranje: ocenjevanje kakovosti notranjega kontroliranja organizacije v določenem razdobju in sprejemanje potrebnih ukrepov, da se organizacija primerno odziva na tveganja;
- kontrolne aktivnosti: so aktivnosti, ki jih razumemo kot "notranje kontrole" v običajnem pomenu besede. Te aktivnosti zajemajo ukrepe, kot so npr. razmejitev nalog, usklajevanje računov in kontrole obdelave podatkov, ki so namenjene varovanju sredstev organizacije in omogočanju pravočasnega in zanesljivega finančnega poročanja;
- analiza tveganj: je proces vodstva, namenjen odkrivanju tveganj in sprejemanju potrebnih ukrepov za obvladovanje le-teh;
- kontrolno okolje: gre predvsem za poudarek na neoporečnosti in etičnih vrednotah, vključno s kodeksom ravnanja, ravnanjem vodstva in drugimi ukrepi, ki vplivajo na razmere v organizaciji;
- informiranje in komuniciranje: je proces notranjega in zunanjega poročanja vključno z ocenjevanjem informacijske tehnologije.

Slika 5: Pet elementov notranje kontrole



Vir: Bajcar, 2008, str. 9.

Slika 6: Predstavitev elementov notranjega kontroliranja na drug način



Vir: Bajcar, 2008, str. 10.

Notranja kontrola bo uspešna, če bodo uslužbenci dosledno izpolnjevali zahteve kontrolnega sistema ter če se bo vodstvo pozitivno odzivalo na poročila o ugotovljenih pomanjkljivostih in ustrezno ukrepalo (Hren, 2001, str. 98).

Veščine, ki jih imajo preizkušeni notranji revizorji, jim omogočajo pravočasno odkrivanje tveganj, s katerimi se srečuje organizacija. Ko revizorji proučujejo ta tveganja, morajo raziskati vire tveganj, opredeliti težo posameznega tveganja in vzdrževati odprte komunikacije znotraj proučevanega procesa. Na ta način ne vzdržujejo le tesno povezavo z ustreznim poslovanjem, ampak jim to omogoča tudi njihovo neposredno sodelovanje pri posameznih področjih in priložnostih. Zaradi hitro spreminjajočega se okolja morajo notranji revizorji vse bolj prehajati od ustaljenih metod kontroliranja in ukrepanja na temelju odmikov k preventivnemu delovanju v naprej.

To pomeni, da se pri delu notranjih revizorjev vse bolj poudarja njihova vloga pri zniževanju tveganj. S tem ko se usmerjajo na učinkovit sistem obvladovanja tveganj, notranji revizorji ne ponujajo le zdravila za usposabljanje tekočih problematičnih področij, ampak morajo tudi anticipirati bodočo problematiko in s tem igrati pomembno vlogo pri varovanju organizacije pred finančnimi zlomi oziroma pred izgubami možnih priložnosti v bodoče.

Notranji revizorji morajo biti fleksibilni in upoštevati vse vplive hitro spreminjajočega se okolja. Vrednotenje tveganj se skokovito spreminja, kar zahteva od notranjih revizorjev njihovo poznavanje globalnih sprememb, kot so nakupi, pripojitve, novi računalniški sistemi, elektronsko poslovanje. Na temelju skrbne in pravočasne priprave notranji revizor varuje organizacijo pred možnimi polomi tekočega kakor in bodočega poslovanja.

4. 2. 2 POLOŽAJ IN VLOGA NOTRANJEGA REVIZORJA

Naloga notranjega revizorja je proučevanje ciljev, sredstev, poslovnih procesov in tveganj, ki ogrožajo revidirane aktivnosti. Notranji revizor tudi ocenjuje ustreznost ravnanja s tveganji ter kvaliteto kontrolnih mehanizmov ter proučuje njihove možne izboljšave (Lah, 2007b, str. 23). Notranji revizorji so usmerjevalci ravnanja, ki so se specializirali, da v dobro organizacije zagotavljajo uspešnost in učinkovitost njenega delovanja. Notranji revizorji pripravljajo priporočila za izboljšanje usmeritev, postopkov in procesov za vse primere, pr katerih se izkaže, da je to tudi potrebno.

Preizkušeni notranji revizorji prinašajo temeljne zamisli pri reševanju perečih težav delovanja organizacije. Njihov cilj je iskanje najboljših rešitev na temelju neprestanega dograjevanja svojih veščin ob doslednem ohranjanju neoporečnosti predlaganih rešitev.

V današnjem poslovnem okolju predstavljajo notranji revizorji v velikem delu ključ do poslovne uspešnosti. Njihovo delo se vključuje v pregledovanje procesov, delovanja in ciljev organizacije. Vsem organizacijskim nivojem vodenja strokovno svetujejo pri iskanju poti neprestanih izboljšav. So raziskovalci, poročevalci in analitiki. Njihova naloga je raziskovanje, poročanje in izpraševanje. Njihovo delovanje predstavlja usmerjevanje bodočih aktivnosti, spreminjanje postopkov izvršenih aktivnosti ali v pripravah novih aktivnosti, ki jih narekujejo spremenjene okoliščine.

Preizkušeni notranji revizorji prinašajo v organizacijo različne veščine. Glede na diverzifikacijo poslovnega okolja se tudi delo preizkušenih notranjih revizorjev vse bolj specializira. Postavljajo se novi profili in nove specializacije, kot na primer samoocenjevanje ali revidiranje ekologije. Preizkušeni notranji revizorji ne predstavljajo poslovodstvu le tisto orožje, ki jim pomaga zagotavljati učinkovito izvajanje postopkov in usmeritev ter vzdrževati tveganja na sprejemljivem obsegu, ampak se tudi aktivno vključujejo v nadziranje upravljalnih procesov. Njihova naloga svetovanja poslovodstvu, usposabljanja zaposlenih in poročanja revizijskemu odboru se zaradi tega neprestano širi in spreminja.

4. 2. 3 STROKOVNA ETIKA NOTRANJEGA REVIZORJA

4. 2. 3. 1 Strokovnost notranjega revizorja

V kodeksu poklicne etike notranjega revizorja je določeno so zapisana naslednja določila:

- Notranji revizor sme prevzeti samo tiste naloge, za katere lahko upravičeno predvideva, da jih bo opravil strokovno in vestno.
- Notranjega revizorja mora odlikovati kar najširše, najpopolnejše in najbolj vsestransko poznavanje gospodarske teorije in prakse, zlasti pa ekonomike organizacije, njenega upravljanja in poslovođenja, računovodenja in seveda revidiranja.

- Notranji revizor mora delovati v skladu s slovenskimi predpisi ter notranjerevizijskimi načeli in standardi. Pristojne v organizaciji opozarja na opaženo kršitev ali nespoštovanje naštetih pravil.
- Pri opravljanju notranjerevizijskih nalog mora biti zanesljiv v vseh zadevah, ki se nanašajo na notranjerevizijsko dejavnost. Zavestno ne sme sodelovati v nobeni nezakoniti oziroma nedovoljeni dejavnosti in pri nobenem dejanju, ki meče slabo luč na poklic notranjega revizorja in na Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju: Inštitut).
- Notranji revizor je pri svojem delu dolžan z nenehnim izpopolnjevanjem teoretičnega znanja in veščin ohranjati visoko raven strokovnosti in strokovne vestnosti.
- Notranji revizor je dolžan oskrbovati odločevalne ravni v organizaciji s pomembnimi in zanesljivimi informacijami. V tej zvezi je dolžan pripravljati verodostojna in jasna poročila ter priporočila.

4. 2. 3. 2 Kodeks poklicne etike notranjega revizorja

Kodeks poklicne etike notranjega revizorja je zapis pravil, po katerih se je notranji revizor dolžan ravnati pri opravljanju notranjerevizijskih nalog. Notranji revizor je veščak za notranje revidiranje v podjetju ali drugi organizaciji in deluje v skladu s pravili notranjerevizijske stroke oziroma v skladu z najboljšimi vedenji in znanji, ki so plod razvoja notranjerevizijske teorije in prakse.

Poklicna etika narekuje notranjemu revizorju, da se posveti svojemu delu in da skrbi za njegovo kakovost. Strokovno zadovoljstvo in spoznanje, da je delo dobro opravljeno, sta mu prva, čeprav ne edina spodbuda pri delu.

Preizkušeni notranji revizorji so zavezani k poklicni etiki notranjega revidiranja in k neoporečnemu delovanju. Organizaciji morajo pomagati v okviru svojih največjih zmožnosti, njihov pogled mora biti neprestano usmerjen k poslovnemu horizontu, vendar morajo pri tem skrbeti za pravočasno odkrivanje vseh znakov tekočih težav.

Temeljna načela poklicne etike notranjega revizorja so (Kodeks poklicne etike notranjega revizorja, 2004, str. 1):

1. Notranji revizor je dolžan dosegati visoke standarde strokovne sposobnosti morale in dostojanstva, ki jih je s kodeksom razglasil Inštitut. Kot njegov član je dolžan dosledno izvajati njegove sklepe oziroma delovati v skladu z njegovimi smernicami.
2. Nenehno spremljanje strokovnih dosežkov na notranjerevizijskem področju in drugih področjih, pomembnih za njegovo delovanje, ter strokovno izpopolnjevanje sta nalogi vsakega notranjega revizorja. Posebno pozornost je dolžan posvečati usposabljanju mlajših kolegov, torej tudi nanje prenašati pridobljena notranjerevizijska in druga znanja.
3. Sodelovanje med notranjimi revizorji temelji na tovarištvu, odkritosti in izmenjavanju izkušenj. Notranji revizor svojemu stanovskemu tovarišu ne odreče pomoči v obliki

nasveta ali mnenja. Ceni in spoštuje znanje, dostojanstvo in strokovnost vsakega sodelavca v notranjerevizijski in drugih dejavnostih.

Od notranjega revizorja se pričakuje tako učinkovito opravljanje notranjerevizijskih nalog, kakor tudi popolno spoštovanje načel osebne in poklicne etike, opredeljenih v kodeksu. Pri izpolnjevanju obveznosti in odgovornosti mora biti strokoven, odgovoren, zaupanja vreden, neoporečen, nepristranski in prizadeven. Informacije je dolžan sporočati pošteno in odkrito ter jih popolnoma razkriti.

4. 2. 3. 3 Kodeks notranjerevizijskih načel

Notranjerevizijska načela so izhodiščna pravila za delo notranjega revizorja, ki naj bo pravilno, odgovorno in učinkovito. Obravnavati jih je treba v povezavi s standardi notranjega revidiranja.

Načela so notranjemu revizorju vodila pri delovanju, tako da je glede na cilje in naloge, pristojnosti in odgovornosti, strokovno usposobljenost, organiziranost, izvajanje nalog in poročanje o izledkih na zadovoljivi strokovni ravni. Omogočajo presojanje njegove strokovnosti in strokovne verjetnosti ter nadziranje kakovosti njegovega delovanja. V pomoč so tudi pri poslovođenju in drugih strokovnih dejavnostih v gospodarskih družbah in drugih organizacijah.

Notranje revidiranje se izvaja v okoljih in organizacijah, ki se razlikujejo po namenu, obsegu in sestavi, zato zahteva nekatere organizacijske in druge posebnosti.

4. 2. 4 NEPRISTRANSKOST IN NEODVISNOST NOTRANJEGA REVIZORJA

Neodvisnost notranjega revizorja je pomembna tako kot neodvisnost pri notranji reviziji. Najbolj pa je pomembna (Buttery, Simpson, 1990, str. 9–11):

- **neodvisnost področja, obsega delovanja:** notranji revizor lahko pregleduje in poroča o dejavnostih v katerem koli oddelku in katerem koli delu posameznega podjetja ali organizacije ter se sam odloča, v katerih službah v podjetju ali organizaciji bo opravil revizijo;
- **neodvisnost dostopa:** notranji revizor ima pravico da dostopa do vseh potrebnih finančnih in drugih podatkov v podjetju ali organizaciji v razumnem času. Prav tako ima pravico do pregledov sredstev tako zemljišč kot tudi stavb, zalog, vrednostnih papirjev, opreme, drobnega inventarja in denarnih sredstev. Od vseh zaposlenih mora dobiti odgovore na vprašanja;

- **neodvisnost poročanja:** svoja poročila lahko poda pisno ali ustno, na vseh ravneh podjetja ali organizacije. Izrednega pomena je predvsem komunikacija med notranjim revizorjem in predstojnikom, ki mora biti neposredna;
- **neodvisnost dejavnosti:** notranji revizorji nikakor in nikdar ne smejo delovati na področjih ali opravljati naloge v podjetju, ki jih kasneje revidirajo;
- **neodvisnost osebja:** notranji revizorji ne pregledujejo in poročajo o delu, ki so ga opravljali zaposleni, s katerimi so v sorodstvu ali drugem osebnem razmerju. Prav tako ne smejo revidirati službe, v kateri so bili v preteklosti na vodilnih položajih;
- **neodvisnost namena:** to načelo si prizadeva za čim večjo neodvisnost revizijske funkcije. Namen, s katerim se je revizor lotil naloge, ne sme odstopati od načrtovanega, ne glede na vpliv in želje drugih.

Neodvisnost notranjega revizorja zagotavlja:

- poseben status, ki omogoča samostojno strokovno odločanje, neodvisno od posloводства,
- posebni pogoji za imenovanje in razreševanje notranjih revizorjev,
- samostojnost pri izvajanju revizij,
- samostojno poročanje,
- predlaganje izboljšav poslovodu in
- pomoč pri izvajanju njegove funkcije.

4. 2. 5 VLOGA NOTRANJEGA REVIZORJA PRI OBVLADOVANJU TVEGANJ

Notranji revizor ima pri obvladovanju tveganj naslednjo vlogo (Lipnik, 2008, str. 5):

- sistem obvladovanja tveganj na nivoju proračunskega uporabnika in vzpostavitev registra tveganj ni revizijska, ampak je (lahko) svetovalna naloga notranjega revizorja (pomoč predstojniku proračunskega uporabnika pri doseganju postavljenih ciljev),
- predstojnik proračunskega uporabnika je odgovoren za obvladovanje tveganj in vzpostavitev registra tveganj,
- notranji revizor (in ostali strokovnjaki pri proračunskem uporabniku) lahko s svojim metodološkim znanjem in poznavanjem poslovanja pomembno pripomore k izboljššanemu obvladovanju tveganj in s tem k doseganju ciljev pri poslovanju proračunskega uporabnika.

Upravljanje s tveganji je obvladovanje tveganj in njihovo omejevanje na sprejemljivo raven z namenom doseganja ciljev. Je tudi odgovornost predstojnika proračunskega uporabnika. Zato je nujno, da predstojnik proračunskega uporabnika uvede in zagotavlja delovanje sistemov in postopkov za obvladovanje tveganj in doseganje ciljev.

4. 2. 6 ODGOVORNOST ZA PREPREČEVANJE IN ODKRIVANJE PREVAR

Odgovornosti pri preprečevanju in odkrivanju prevar so porazdeljene med poslovodstvo, notranje revizorje, zunanje revizorje in različne udeležence pri preiskavah prevar (Sawyer, 2003, str. 1173-1174), in sicer po naslednjih dejavnostih:

- poslovodstvo: ozaveščanje, svarjenje, zastraševanje pred prevarami;
- nadzorni svet, regijski odbor: nadziranje ureditve računovodenja in notranjega kontroliranja;
- notranji revizorji: pregledovanje in ovrednotenje zadostnosti in učinkovitosti ukrepov poslovodstva za preprečevanje in odkrivanje prevar (ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja, ocenjevanje tveganja);
- odkrivanje prevar: notranji revizorji morajo imeti zadostna in ustrezna znanja, ki jim pomagajo pri prepoznavanju znakov morebitne prevare; če notranji revizor ugotovi nekatere slabosti pri delovanju notranjih kontrol, ki omogočajo prevare, mora opraviti dodatne preizkuse, s katerimi lahko odkrije še druge možne znake prevar;
- preiskovanje prevar: pri preiskovanju lahko sodelujejo odvetniki, notranji revizorji, preiskovalci, varnostniki, policija, drugi specialisti v organizaciji ali zunaj nje;
- zunanji revizorji: izdaja mnenja, da so računovodski izkazi kot celota brez bistveno napačnih navedb, kakršne povzročajo prevare ali napake.

Notranji revizorji morajo svoje delo opravljati strokovno in vestno z upoštevanjem standardov strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, kodeksa poklicne etike in kodeksa notranjerevizijskih načel. Pri svojem delu se morajo obnašati razumno, preudarno, imeti morajo potrebna znanja oziroma jih morajo nenehno pridobivati in nadgrajevati. Zavedati se morajo obstoja napačnih dejanj, napak in opustitev, prevar, neučinkovitosti, zapravljanja, nepotrebne porabljanja sredstev in nasprotij interesov. Pripravljeni morajo biti na okoliščine in aktivnosti, pri katerih se nepravilnosti in prevare največkrat pojavljajo. Notranji revizorji morajo prepoznati neprimerne in nazadostne kontrole ter opozorilne znake prevar; priporočiti morajo izboljšave v podporo postopkom in praksam, ki veljajo v organizaciji (Nemec, 2006, str. 42).

Standard SNR 1210.A2 od notranjega revizorja zahteva, da deluje skladno s pravili strokovne prakse. To pomeni razumno skrb in sposobnost, ne pa nezmotljivost. Od revizorja zahteva, da vodi preiskovanja in preizkušanja v razumnem obsegu, ne pa natančnih revizij vseh poslovnih dogodkov. Tudi notranji revizor ne more dati absolutnega zagotovila, da neskladnosti, nepravilnosti in prevar ni. Vsekakor pa mora v vsakem notranjerevizijskem pregledu oceniti možnost obstoja pomembnih nepravilnosti in neskladnosti teh prevar glede na znanja, izkušnje in sposobnosti, ki so potrebni za njegovo delo (Nemec, 2006, str. 43).

5 SISTEM NOTRANJEGA NADZORA IN REVIZIJE V UPRAVNI ENOTI

5.1 NOTRANJI NADZOR V UPRAVNI ENOTI

Vzpostavitev sistema notranjih kontrol opredeljujejo določbe 100. člena Zakona o javnih financah (ZJF) s tem, da je načelnik upravne enote zadolžen za vzpostavitev, delovanje, nadzor in stalno izboljševanje sistema finančnega poslovanja ter sistema notranjih kontrol. Načelnik mora zagotoviti izpeljavo postopkov za načrtovanje in izvrševanje proračuna in finančnih načrtov, računovodenje in poročanje z namenom doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami. Navedene aktivnosti so nujne za vzpostavitev ustreznega sistema finančnega poslovanja, ki poleg tega vključuje tudi nadziranje poteka in vrednotenje uspešnosti (Lah, 2007a, str. 15). Z Zakonom o javnih uslužbencih (ZJU) je preko načel zakonitosti, strokovnosti, odgovornosti za rezultate, dobrega gospodarjenja ter drugih temeljnih načel vsak javni uslužbenec dolžan izvajati tiste ukrepe in postopke, ki se nanašajo na dela in naloge na delovnem mestu ali v delovnih skupinah.

Izvrševanje proračuna je izpostavljeno tveganjem. Zato neposredni in posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov sprejemajo ukrepe, s katerimi obvladujejo tveganja na sprejemljivi ravni.

Notranji nadzor javnih financ vključuje sistem notranjih kontrol in notranje revidiranje. Proračunski uporabniki vzpostavijo in stalno izboljšujejo sistem notranjih kontrol kot načrt aktivnosti, ki vključuje stališča in usmeritve vodstva, izražene z metodami za opredeljevanje ciljev in sredstev za njihovo doseganje, delovne postopke in prakso ter ukrepe za obvladovanje tveganj, ki skupaj dajejo primerno zagotovilo, da:

- bodo splošni in posebni cilji poslovanja doseženi,
- je poslovanje skladno s predpisi in navodili vodstva,
- se sredstva uporabljajo gospodarno, učinkovito in uspešno,
- so sredstva in premoženje zaščitena pred malomarnim ravnanjem in goljufijami,
- so informacije o poslovanju pravočasne, celovite in zanesljive.

Ugotavljanje ustreznosti in uspešnosti sistema notranjih kontrol je neposredno povezano z notranjim revidiranjem. Notranje revidiranje je neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, vzpostavljena z namenom izboljševanja. Proračunskemu uporabniku pomaga dosegati cilje z uvajanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganji, notranjih kontrol in upravljanja.

Temeljno poslanstvo upravnih enot kot teritorialno organiziranih enot državne uprave na lokalnem nivoju je v izvajanju upravnih nalog, posebej še upravnih zadev, s katerimi se odloča o pravicah, obveznostih in pravnih koristih strank v postopku, ter v izvrševanju materialnih upravnih dejanj. Pri izvajanju teh upravnih nalog upravna enota pridobiva

proračunske prihodke ter jih vplačuje na enotni zakladniški račun proračuna, med katerimi obsegajo upravne takse najvišji delež. Skrbnik in nadzornik obračunavanja in plačevanja proračunskih prihodkov je upravna enota. Povratno se za delovanje upravne enote zagotavljajo finančna sredstva iz državnega proračuna.

Skladno z navedenimi predpisi predstavlja Poslovník za vzpostavitev sistema notranjih kontrol v upravni enoti pravno in strokovno podlago načelniku upravne enote za določitev ciljev poslovanja, posebnega registra tveganj in sistem ukrepov – notranjih kontrol, s katerimi se bo obvladovalo tveganja v poslovanju.

Finančno poslovođenje je vzpostavitev in izvajanje načrtovanja in izvrševanje finančnega načrta upravne enote, računovodenja in poročanja z namenom uresničevanja poslanstva upravne enote. Sistem notranjih kontrol zagotavlja spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti, gospodarnosti, varovanja sredstev in ugleda. Sistem notranjih kontrol je izredno pomemben segment upravljanja oziroma politike kakovosti v upravni enoti. V upravljalškem smislu je namreč ena od ključnih faz sistema upravljanja v procesu odločanja, izvrševanja in nadzornih funkcij. Tako v skladu z zakonom odloča načelnik upravne enote v zvezi s porabo proračunskih sredstev pri zagotavljanju kadrovskih in materialnih virov ter vzdrževanju ključnih vzvodov in pogojev za upravljanje. Izvrševanje je v domeni zaposlenih v upravni enoti. Nadzor obsega notranje kontrole in notranjo revizijo, ki se vzdržuje s pomočjo ustrezne informacijske podpore (kontrolniki, poročila, usklajevanja, varovanja ipd.).

Vodstvo preko vzpostavitve učinkovitega sistema notranjih kontrol zagotavlja učinkovito in uspešno doseganje zadanih nalog. Sistem notranjih kontrol zajema organizacijsko strukturo, metode, postopke, procese kot tudi dodelitev odgovornosti ter pooblastil in kot posebno obliko kontrole notranjo revizijo. Notranje kontrole so integralni del poslovođenja, ki ga načelnik vzpostavi in uporablja za svoje aktivnosti (gre za sprotne kontrole). Le-te delujejo na področjih prevzemanja obveznosti v breme proračuna, oddaje javnih naročil in sklepanja pogodb, plačil in vračil neupravičeno plačanih zneskov (Lah, 2007a, str. 15).

Načelnik upravne enote mora po načelu učinkovitega notranjega kontroliranja s posameznimi nalogami izvrševanja in medsebojnega nadzora seznaniti pooblaščene in s tem odgovorne uslužbence na vseh ravneh. V skladu 47. členom Zakona o državni upravi mora skrbeti, da so proračunska sredstva uporabljena smotrno, gospodarno, učinkovito in uspešno, pregledno in zakonito ter da so zavarovana pred izgubo, krajami in oškodovanji.

Načelnik upravne enote v gradivu o notranjih kontrolah opredeli metode in postopke, ki jih morajo opraviti zaposleni uslužbenci v zvezi s posamično listino, zunanjo ali notranjo, z namenom zaupanja v resničnost te listine in obvladovanja tveganj, ki utegnejo nastati na podlagi podatkov in informacij, ki jih ta listina vsebuje.

Načelnik vzpostavi sistem notranjih kontrol in zagotovi kadrovske in materialne vire ter pogoje za gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje ter delovanje notranjih kontrol. V ta namen zagotavlja stalen obstoj učinkovite kadrovske politike in delovnih postopkov.

Dokument, ki se imenuje Poslovník za vzpostavitev sistema notranjih kontrol v upravni enoti, vsebuje register tveganj in ukrepe – notranje kontrole. Upravna enota se mora odzivati na vse vrste tveganj, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev. Naloga vodstva pa je takšna tveganja ugotoviti, oceniti verjetnost, da se pojavijo ter se odločiti, katere ukrepe je potrebno sprejeti za obvladovanje teh tveganj. To obvladovanje mora biti sestani del vodenja.

5. 1. 1 Poslovník za vzpostavitev sistema notranjih kontrol v upravni enoti

Splošni zakon, ki opredeljuje poslovanje posamične upravne enote, njeno poslanstvo in razmerje z ministrstvi, za katera izvaja upravne naloge, je Zakon o državni upravi (ZDU-1/UPB4, Uradni list RS, št. 113/2005 – uradno prečiščeno besedilo), za razmerje do javnosti pa Zakon o dostopu do informacij javnega značaja (Uradni list RS, št. 24/03, 61/05).

Lahova (2007a, str. 15) navaja splošne pogoje in kriterije za sistem notranjih kontrol:

- vzpostavljen mora biti podrobno opredeljen organizacijski sistem z dokumentiranimi poslovnimi procesi in delovnimi mesti, jasnimi institucionalnimi in osebnimi pristojnostmi in odgovornostmi,
- obstajati morajo natančno določene poti pretoka dokumentov in ravni odločanja, kontrolne točke in kontrolne liste tako, da ni izpuščanja kontrol in tudi ne podvajanja,
- za vsak delovni proces morajo obstajati podrobni priročniki ter opisi del in nalog za vsako delovno mesto (navodila za delo),
- vzpostavljena mora biti takšna delitev pristojnosti, da ni nasprotovanj interesov (npr. ločene pristojnosti odločanja o nabavi, odločanja o plačilu in evidentiranja plačila),
- za določene potrditve mora biti zagotovljeno dvojno podpisovanje in za posebej tvegana delovna mesta menjava osebja,
- jasno morajo biti opredeljena pooblastila za razpolaganje s sredstvi,
- kontrole morajo biti vzpostavljene tako, da jih nadrejeni ali povezane osebe ne morejo zaobiti,
- vsaki nalogi mora biti dodeljenega dovolj osebja z ustreznim znanjem in izkušnjami,
- stroški kontroliranja ne smejo biti nesorazmerni pričakovanim koristim.

5. 1. 2 Načelnikova izjava o delovanju notranjih kontrol

Načelnik oceni delovanje sistema notranjega nadzora v izjavi o delovanju notranjih kontrol ter v izjavi o odpravi slabosti v delovanju notranjih kontrol v skladu z določbo 10. člena Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljnih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov

proračuna. Načelnikova izjava o delovanju sistema notranjega nadzora je sestavni del poročila o doseženih ciljih in rezultatih, slednje je vključeno v poslovno poročilo za upravne enote.

Za zagotovitev delovanja sistema notranjih kontrol mora načelnik dobiti primerno zagotovilo o delovanju in posledično obvladovanju tveganj. Zagotovilo dobiva preko notranje organizacije, delitve dela, določitve pooblastil, natančne določitve metod in postopkov po delovnih mestih, preko obstoja sledi, ki dokazujejo sprotno izvajanje sistema notranjih kontrol.

5. 1. 3 Pomen izrazov

V Poslovniku za vzpostavitev sistema notranjih kontrol v upravni enoti so posamični izrazi uporabljeni, kot sledi:

- **glavne faze naloge** so priprava, odobravanje, izvrševanje, evidentiranje glavne naloge ter naknadno pregledovanje transakcij, povezanih z izvedbo glavne naloge;
- **kompetenčnost javnih uslužbencev** je temeljito poznavanje, obvladovanje določenega področja: usposobljenost, poklicanost za presojanje;
- **računovodsko kontroliranje** je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri podatkih v finančnih listinah, preden se vpišejo v poslovne knjige, pa tudi presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri obdelovanju podatkov v okviru knjigovodstva, finančnega predračunavanja in analiziranja ciljev in rezultatov;
- **register tveganj** je seznam tveganj, v katerem so opredeljena tveganja, da cilji ne bodo doseženi. Tveganja so ovrednotena in razvrščena po verjetnosti, da se negativni dogodek zgodi ali pozitivni ne zgodi. Register je lahko razdrobljen na podcilje, to je podroben register tveganj;
- **sistem notranjih kontrol** je sistem kontrol, kamor spadajo organizacijska struktura, metode, postopki: zagotavlja spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti, gospodarnosti, varovanja sredstev in ugleda upravne enote in
- **tveganja** so dogodki, ki neugodno vplivajo na rezultat, možno pa je, da se zgodijo ali da se ne zgodijo.

5. 1. 4 Predpostavke delovanja notranjih kontrol

Predpostavke delovanja notranjih kontrol so naslednje:

- podpora in pozitiven odnos načelnika in drugih javnih uslužbencev do uresničevanja ciljev,
- določitev ciljev notranje kontrole (te morajo biti primerne, smotrne, vsestranske, razumne in skladne s poslanstvom upravne enote),
- zagotavljanje ločevanja odločanja od izvajanja,

- zagotavljanje ločevanja glavni faz nalog.

Na primer uradnik, ki izvaja upravno nalogo, ne opravlja tudi blagajniškega posla, finančnik ne opravlja blagajniških del, prav tako ne popisuje premoženja, določijo se občutljiva delovna mesta, zagotovi se rotacija zaposlenih na občutljivih delovnih mestih:

- pred izvajanjem nalog se le-te odredijo v delu, v katerem izvedba ni normativno določena;
- ko je naloga opravljena, nastane listina, ki dokazuje nastanek poslovnega dogodka;
- da se natančno predpišejo delovni postopki, ki temeljijo na materialnih in postopkovnih predpisih, navodila za poročanje so jasna, finančne listine se sestavljajo za vse transakcije in pomembne dejavnosti; sestavljajo se po načelu razbremenjevanja, kar pomeni, da jih sestavljajo tisti, ki se razbremenijo in potrjujejo tisti, ki se obremenijo, kar je razvidno na sami listini;
- na primer nabave blaga ali storitev so za upravno enoto obremenitev, upravna enota prejme dobaviteljevo dobavnico, ki jo po preveritvi dobavljenega blaga ali storitve zaposleni potrdi;
- preverjanje delovanja kontroliranja preko notranje revizije: računovodsko kontroliranje in notranja revizija sta organizacijsko ločeni;
- vzpostavljen je zunanji nadzor: v Republiki Sloveniji ga izvajajo proračunski inšpektorji Urada RS za nadzor proračuna in Računsko sodišče;
- zanesljiva računalniška podpora, upoštevajoča strokovna priporočila;
- kompetentnost javnih uslužbencev, ki sodelujejo pri nastajanju računovodskih informacij, tako onih, ki sodelujejo pri izvajanju, kot tistih, ki knjigovodske listine sestavljajo, jih odobravajo, evidentirajo ali pa nadzirajo (kontrolirajo, revidirajo);
- da obstajajo določila o preprečevanju navzkrižja interesov;
- da obstajajo natančne in sproti dopolnjevanje delovne naloge za javne uslužbence;
- da se redno opravlja ocenjevanje vseh zaposlenih;
- da se vsi zaposleni stalno strokovno izpopolnjujejo;
- da se dejansko izvajajo ukrepi, ki jih je potrebno uvesti v primeru nespoštovanja usmeritev, postopkov in etičnih načel ali na podlagi priporočil notranjih revizorjev;
- da se zagotovi zadostno število javnih uslužbencev za vodenje, izvajanje in nadzor poslovanja ter pravočasno predvidi nadomestitev;
- da se interni akti, delovni postopki in organizacijske sheme sproti dopolnjujejo;
- da se določijo pristojnosti in odgovornosti zaposlenih v primeru prenosa nalog na druge institucije in se uporabljajo postopki notranjih kontrol in
- da finančni sistem vključuje tudi ustrezne finančne kontrole, kot so primerjave različnih zapisov iste informacije, preverjanje zaporedja dokumentov in primerjave sklopov različnih dokumentov.

5. 1. 5 Register tveganj

Register tveganj je seznam tveganj, torej dogodkov, ki morejo v primeru pojava neugodno vplivati na doseganje ciljev poslovanja, bodisi na področju kadrovskih, materialnih virov in finančnih virov, s katerimi upravlja načelnik upravne enote, posledično pa tudi pri izvajanju upravnih nalog. Za obvladovanje tveganj so potrebne učinkovite notranje kontrole in ukrepi ob navedenih splošnih in organizacijskih predpostavkah.

Register tveganj je (Gostiša, 2008, str. 15):

- predvsem proces in ne dokument,
- preglednica najpomembnejših tveganj in ukrepov za njihovo obvladovanje,
- notranja kontrola, za katero enako velja načelo upoštevanja stroškov in koristi,
- način zagotavljanja smotrne uporabe relativno redkih sredstev za obvladovanje tveganj,
- pojavna oblika obvladovanja tveganj,
- dokaz proaktivnega delovanja vodstva – NNNP.

Register tveganj po Lipnikovi je (2008, str. 25):

- orodje (pripomoček) za obvladovanje tveganj, ki ga uvede predstojnik proračunskega uporabnika,
- predpisan in pomemben pristop k obvladovanju tveganj,
- vsebuje nadzor identificiranih tveganj pri poslovanju proračunskega uporabnika, ki lahko ogrozijo doseganje postavljenih ciljev,
- tveganja so razvrščena glede na njihovo pomembnost oziroma njihov vpliv na (ne)doseganje postavljenih ciljev,
- vsebuje strokovne podlage za odločitev o reakciji proračunskega uporabnika na identificirana tveganja in posledično opredelitev odzivov oziroma ukrepov proračunskega uporabnika za obvladovanje pomembnejših tveganj (ti ukrepi so najpogostejše notranje kontrole).

Register tveganj je temeljni dokument sistematičnega upravljanja s tveganji in predstavlja dokaz, da vodstvo obvladuje poslovanje. Eksterno poročanje o obvladovanju s tveganji zajema:

- sistem notranjih kontrol in register tveganj sta vključena v Izjavo o stanju notranjega nadzora javnih financ,
- izjava je obvezni sestavni del Zaključnega računa državnega in občinskega proračuna,
- izjave so lahko predmet pregledov s strani Računskega sodišča Republike Slovenije.

Register tveganj ni dovolj le enkrat vzpostaviti, ampak je potrebno njegovo redno vzdrževanje, kajti le tako je lahko dosežen njegov osnovni namen.

Interno poročanje o obvladovanju tveganj pa mora biti:

- redno (npr. točka na kolegiju predstojnika proračunskega uporabnika) in

- izredno (npr. če se tveganja spremenijo, če je njihovo obvladovanje neuspešno, če so potrebni dodatni ukrepi).

Obvladovanje tveganj in oblikovanje registra tveganj je kompleksno področje in zahteva:

- dobro poznavanje poslovanja in ciljev proračunskega uporabnika,
- dogovorjen in enoten metodološki pristop v okviru proračunskega uporabnika,
- stalne aktivnosti na področju vzdrževanja "baze" informacij o spremembah na področju tveganj in notranjih kontrol.

Ocenjevanje tveganja je nenehen proces pri celotnem notranjem revidiranju. Najpomembnejšo vlogo ima pri dolgoročnem načrtovanju in pri načrtovanju posameznih revizij, saj je podlaga za usmerjanje omejenih revizijskih dejavnikov na razmeroma možnem področju delovanja notranjega revizorja (Lah, 2007b, str. 21).

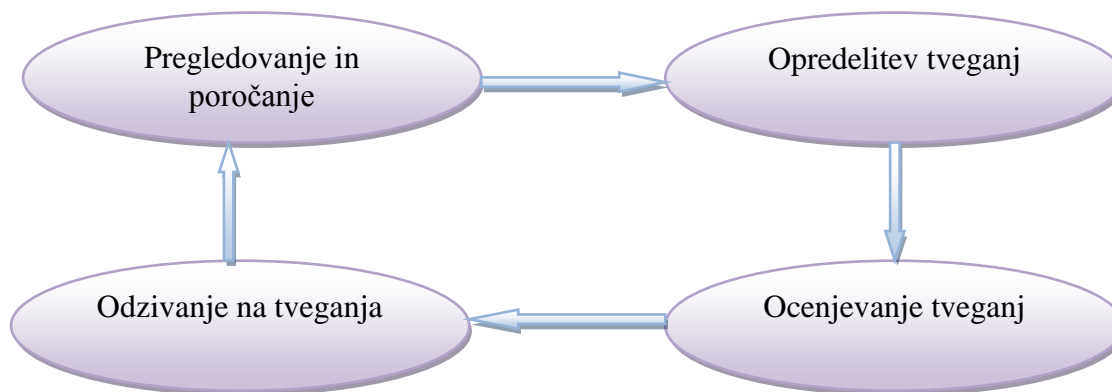
Osnovni namen analize tveganja je, da prek vrste različnih parametrov, ki so izbrani skladno z vsebino dela na posameznem področju, meri tveganost tega področja, kar nato služi za določitev frekvence (pogostnosti) revizijskih pregledov na posameznem področju v okviru revizijskega cikla. Ocena tveganja kot podlaga za določitev prednostnega vrstnega reda pri izboru področij revidiranja se razlikuje od siceršnjih ocen tveganja, ki ogrožajo posamezno organizacijo. Razlogi za to pa izvirajo iz različnih zahtev in ciljev, ki jim je pri pripravi navedene ocene treba slediti.

5. 1. 5. 1 Ravnanje s tveganji

Proračunski uporabnik prične s postopkom ravnanja s tveganji tako, da iz obstoječih planskih dokumentov (npr. strateški/letni plani, razvojni programi, finančni načrti) izbere tiste cilje, ki so v nevarnosti, da zaradi izpostavljenosti tveganjem ne bodo doseženi. Za boljše razumevanje vrst tveganj je potrebna opredelitev tveganja. Proces ravnanja s tveganji je prikazno v sliki 7. Lipnikova tveganje opredeljuje kot (2008, str. 9):

- možnost (večja/manjša), da gre nekaj narobe;
- negotovost nastanka pozitivnega dogodka (npr. proračunski uporabnik ima odobren povečan kadrovski načrt, vendar prijavljeni kandidati za prosta delovna mesta ne izpolnjujejo vseh zahtev za realizacijo zaposlitve);
- negotovost nastanka negativnega dogodka (od vseh scenarijev se lahko uresniči najslabši možni, npr. kljub izvedenim testiranjem nove programske opreme le-ta ne deluje, kot je bilo načrtovano);
- povezanost z negotovostjo – verjetnost, da se negotovost uresniči, pa je lahko višja, srednja ali nizka (npr. verjetnost letalskih nesreč je razmeroma nizka, verjetnost, da na trgu ne bomo našli ustreznega kandidata za prosto delovno mesto, je npr. srednja).

Slika 7: Ravnanje s tveganji



Vir: Urad RS za nadzor proračuna, 2004, str. 5.

Proračunski uporabnik pri svojem poslovanju lahko naletí na naslednja tveganja:

- neugodna makroekonomska gibanja,
- (ne)ugodna demografska gibanja (npr. naraščujoča nataliteta povečuje potrebo po vzgojno-izobraževalnih kapacitetah, staranje prebivalstva lahko povečuje potrebe po zdravstvenih storitvah),
- sprememba zakonodaje (lahko povzroči bistveno povečan/zmanjšan obseg nalog),
- spremembe pričakovanj uporabnikov storitev (npr. spremembe na področju dostopnosti in razumljivosti obrazcev in dokumentov, potrebnih za reševanje posamezne upravne zadeve ...),
- malomarnost pri ravnanju s podatki (npr. razkritje osebnih ali poslovanih podatkov in s tem povezane škode zaradi pravnih/sodnih postopkov),
- neustrezno zanašanje na avtomatizirane sisteme (posledično lahko pride do izgube podatkov ali "vdorov" v sistem),
- finančna tveganja,
- pravni zapleti,
- zloraba zaupnih podatkov,
- (pre)velika fluktuacija zaposlenih,
- razpoložljiva sredstva za potrebno opremo/kadre niso dovolj visoka itd.

Iz navedenega je razvidno, da je vrsta/nabor tveganj obsežen in odvisen od vrste ciljev in specifikke proračunskega uporabnika (npr. občine ali ministrstva imajo specifična tveganja v primerjavi z zavodi, vsi skupaj pa se srečujejo s tako imenovanimi splošnimi tveganji). Nabor tveganj je torej odvisen od nivoja v organizacijski strukturi proračunskega uporabnika, pri čemer se tveganja identificirajo:

- na nivoju posamezne organizacijske enote ali
- na nivoju proračunskega uporabnika kot celote.

Pri ravnanju s tveganji proračunski uporabnik identificira tista tveganja, ki lahko ogrozijo uresničitev posameznih ciljev. Prav tako je priporočljiva konkretna opredelitev posledic, če se

cilji ne realizirajo (če se tveganje uresniči in ga ne obvladujemo). Na primer (Lipnik, 2008, str. 19):

- zmanjšanje ugleda proračunskega uporabnika,
- posledice kadrovskega deficita ali nezadostnih finančnih sredstev so lahko podaljšanje/ukinitve projekta in posledično nezadovoljstvo uporabnikov s storitvami proračunskega uporabnika,
- povečanje števila nerešenih primerov in zaostanki pri delu,
- povečanje števila pritožb,
- zmanjšanje učinkovitosti in povečanje stroškov pri delovanju proračunskega uporabnika,
- znesek vračil sredstev v proračun Evropske unije, če projekt (so)financiran iz tega vira ni izdelan v rokih in na način, določen z evropsko zakonodajo itd.

Slika 8: Matrika tveganj

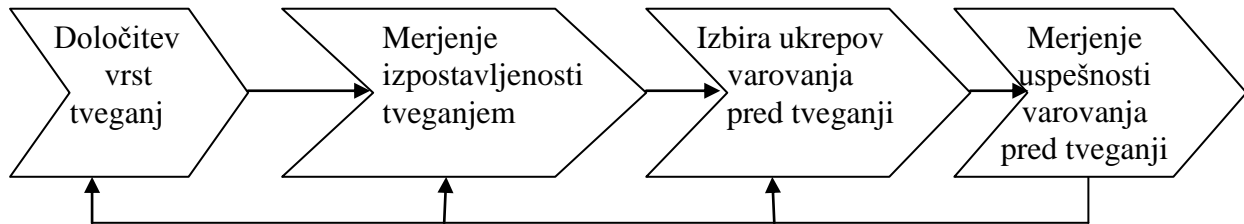
<u>Posledice</u>	Visoko	Pomembna tveganja z nizko verjetnostjo uresničitve	Pomembna tveganja, ki ogrožajo doseganje poslovnih ciljev
	Nizko	Manj pomembna tveganja, ki jih je mogoče nadzorovati	Manj pomembna vsakodnevna operativna tveganja
		Nizko	Visoko
		<u>Verjetnost uresničitve tveganja</u>	

Vir: Urad RS za nadzor proračuna, 2004, str. 28.

Za obvladovanje tveganj pri doseganju ciljev si lahko proračunski uporabnik pomaga z matriko tveganj, ki jo prikazuje slika 8. Na osnovi matrike tveganj lahko sprejme naslednje ukrepe:

- prerazporeditev kadrovskih zmogljivosti,
- predlog prerazporeditve proračunskih sredstev,
- namestitve fizičnega varovanja,
- zavarovanje – prenos tveganja itd.

Slika 9: Postopek obvladovanja tveganj



Vir: Pustatičnik, 2007, str. 49.

Postopek obvladovanja tveganj je prikazan v sliki 9. Za obvladovanje tveganj pa ločimo naslednje ukrepe:

- preprečevalni – preprečiti nastanek tveganja;
- popravljalni – popraviti nezaželene rezultate, ki so že nastali,
- usmerjevalni – preprečiti uresničitev tveganja tako, da se izvajanje vsake dejavnosti zahteva upoštevanje določenih postopkov in
- odkrivalni – ugotoviti, ali se je tveganje že uresničilo.

Ukrep, ki ga vodstvo sprejme kot odziv na tveganje, mora biti namenjen povečevanju verjetnosti, da bodo poslovni cilji doseženi.

5. 1. 5. 2 Prednosti ravnanja s tveganji

Vsaka stvar ima svoje prednosti in slabosti, tako je tudi pri ravnanju s tveganji. Vendar se v tej točki osredotočim predvsem na prednosti ravnanja s tveganji. Tako Lipnikova navaja naslednje prednosti ravnanja s tveganji:

- povečana odzivnost na zunanje in notranje spremembe in obvladovanje le-teh,
- učinkovitejše upravljanje s sredstvi,
- zmanjšana možnost nastanka neobvladljivih dogodkov,
- večja pozornost je namenjena pomembnejšim tveganjem in spremembam pri poslovanju,
- večja verjetnost doseganja ciljev,
- večja gotovost, da bodo načrtovane spremembe učinkovito izvedene,
- večja informiranost in zmanjšanje negotovosti pri odločanju (2008, str. 31).

Med prednosti ravnanja s tveganji pa lahko uvrstimo tudi:

- večja pozornost vodstva na najpomembnejša vprašanja,
- manjša možnost nastanka nepredvidenih dogodkov,
- večja pozornost je namenjena temu, da se pravilne stvari izvajajo na pravilni način,
- večja verjetnost za izvajanje pobud za izboljšave,

- možnost prevzemanja večjega števila tveganj za boljše rezultate,
- boljša informiranost pri prevzemanju tveganj in odločanju.

5. 1. 5. 3 Pasti opredeljevanja tveganj

Ravnanje s tveganji prinaša pomembne koristi, upoštevati pa je potrebno, da pri opredeljevanju tveganj lahko naletimo tudi na naslednje:

- nekateri posamezniki niso naklonjeni sprejemanju tveganja,
- ohranijo se slabe stvari, dobre pa se ne izkoristijo,
- vodstvo ne prevzema svoje odgovornosti,
- hitro izvedena analiza tveganj,
- uspešnost je težko dokazati,
- preveč kontrol lahko demotivira.

Pri opredeljevanju tveganj lahko proračunski uporabnik naleti na naslednje pasti (Gostiša, 2008, str. 19):

- začetek opredeljevanja tveganj je težak, ker ne vemo, kje začeti;
- tveganj nočemo izpostavljanju iz več razlogov:
 - nočemo biti kritiki ciljev, organiziranosti, delovanja, ...
 - nočemo izpostavljanju tveganj, ker bomo morda sami odgovorni za njihovo obvladovanje in se raje delamo, kot da jih ni,
 - nočemo izpostavljanju tveganj, ki lahko kažejo naše lastne slabosti ...,
 - preveč formaliziran pristop do opredeljevanja tveganj lahko povzroči, da pomembna tveganja prezremo,
 - kar se enemu zdi tvegano, za drugega mogoče ni – odloči vodstvo;
- pogovor o tveganjih je lahko tudi sproščujoč in povod za predloge pri izboljševanju poslovanja.

Proračunski uporabniki predvsem ne smejo pozabiti naslednje (Gostiša, 2008, str. 25):

- register tveganj ni dokument, ki ga pripravimo in pozabimo,
- register tveganj ne more obstajati brez našega sodelovanja,
- register tveganj je proces, je pojavna oblika sistematičnega upravljanja s tveganji,
- register tveganj je posebna oblika predhodne notranje kontrole in je predmet revidiranja,
- notranji revizor ni odgovoren za register tveganj.

5. 2 ZAGOTAVLJANJE NOTRANJEGA NADZORA

Za učinkovitost delovanja notranjih kontrol je pomembno tudi kontrolno okolje. Kontrolno okolje pa je celota odnosa, zavesti in ciljnega delovanja predvsem načelnika in vodilnih delavcev upravne enote do vzpostavljanja in delovanja notranjih kontrol ter splošno do

moralnih vrednot, kar se odraža na ravnanju zaposlenih. Osebe, še posebej pa vodilni kader, mora biti seznanjeno z notranjimi kontrolami in mora razumeti njihov pomen. Če ima upravna enota dobro izdelan sistem notranjih kontrol, lahko le-ta pomembno prispeva k zagotavljeni zanesljivosti fiskalnih in finančnih podatkov ter predstavlja izhodišče za zagotavljanje pravilnosti procesov evidentiranja in resničnosti poročanja. Uspešnost notranjih kontrol je tako zagotovljena z njihovo ustreznostjo, doslednim izvajanjem in stroškovno učinkovitostjo (Lah, 2007a, str. 15).

Notranja kontrola je celoten proces, sestavljen iz petih medsebojno povezanih sestavin, ki ga izvaja vodstvo in drugi zaposleni v organizaciji z namenom, da naslovi tveganja in da daje razumno (sprejemljivo) zagotovilo, da bodo doseženi naslednji splošni cilji organizacije:

- uspešnost in učinkovitost poslovanja (vključno z varovanjem sredstev pred izgubo, napačno uporabo in poškodbo);
- zanesljivost finančnega poročanja;
- skladnost z veljavnimi zakoni, predpisi in navodili.

Notranjo kontrolo izvajajo ljudje in ne zajema samo priročnikov, internih aktov in obrazcev, temveč predvsem zaposlene na različnih hierarhičnih ravneh. Notranja kontrola predstavlja orodje za doseganje cilja in ni sama sebi namen. Notranja kontrola naj bi bila vgrajena v postopke in ne dodana postopkom.

5.3 IZJAVA O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC

V skladu s Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje 2005 do 2008 je izdelana metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ, ki je objavljena v Navodilu o spremembah in dopolnitvah Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna v Uradnem listu RS 8/2007 z dne, 29. 1. 2007. Metodologija predstavlja tudi pripomoček neposrednim in posrednim proračunskim uporabnikom pri uvajanju upravljanja s tveganji v skladu z zakonskimi določili s področja notranjega nadzora javnih financ.

Pravna podlaga za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ (v nadeljevanju: Izjava) je v Navodilu o spremembah in dopolnitvah Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. Navodilo določa, da se ocena notranjega nadzora javnih financ pripravi v skladu z Metodologijo za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ (Žnidar, 2008, str. 6). V skladu z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna mora Poslovno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih proračunskega uporabnika vsebovati tudi oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora. Na opredeljevanje ciljev in zagotavljanje njihovega doseganja z ustreznim sistemom upravljanja in obvladovanja poslovnih tveganj se nanaša

Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ. S to izjavo proračunski uporabnik oceni ustreznost vzpostavljenega sistema notranjega nadzora, ki vključuje kontrolno okolje, oceno tveganj, notranje kontrole, pretok informacij in notranje revidiranje ter navede najpomembnejše ukrepe za izboljšanje sistema, ki jih je izvedel v preteklem letu in ukrepe, ki jih namerava izvesti v tekočem letu.

Podlaga za Izjavo so poročila notranjega revizorja in zunanjega revizorja v primeru, če se slednja nanašajo tudi na notranji nadzor in za področja, na katera se nanašajo. Za vsa druga področja je potrebno predhodno izpolniti samoocenitveni vprašalnik, ki je sestavni del metodologije.

Urad RS za nadzor proračuna je upošteval predloge in pripombe proračunskih uporabnikov in pripravil pojasnila kot dopolnitev Navodil za izpolnjevanje samoocenitvenega vprašalnika za pripravo Izjave o oceni NNJF. Pojasnila so pripravljena tako, da so le dopolnjena Navodila za izpolnjevanje, niso pa črtana ali dodajana nova vprašanja v samem samoocenitvenem vprašalniku, ki je objavljen kot del metodologije za pripravo Izjave o oceni NNJF.

Računsko sodišče RS v skladu s svojo strategijo razvoja kontroliranja in revidiranja pri izvajanju revizij izvrševanja državnega proračuna posebno pozornost namenja tudi Izjavi o oceni NNJF; ocenjuje, kakšen je bil pristop proračunskega uporabnika k pripravi Izjave o oceni NNJF, ugotavlja morebitne slabosti in priporoča izboljšave.

Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ po objavljeni metodologiji proračunski uporabniki predložijo v elektronski obliki na spletnem portalu AJPES.

Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna je kot centralni organ za harmonizacijo in koordinacijo sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji zadolžen tudi za poročanje o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji (Žnidar, 2008, str. 6).

5. 3. 1 Samoocenitev kot podlaga za pripravo izjave o notranjem nadzoru javnih financ

V skladu z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna mora Poslovno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih posameznega proračunskega uporabnika vsebovati tudi oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora. Te ocene so bile do sedaj izdelane brez vnaprej predpisanih obveznih elementov, zato so imele zelo različno izpovedno moč, pripravljene pa so bile tudi na zelo različnih strokovnih ravneh. Njihova medsebojna primerljivost (primerljivost med istovrstnimi proračunskimi uporabniki) ni bila zagotovljena. Prav tako pa na njihovi podlagi ni bilo mogoče ugotavljati napredka posameznega proračunskega uporabnika v času. Zato je bila, v skladu s Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje 2005 do 2008, ki jo

je Vlada RS sprejela junija 2005, izdelana metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ. Uporaba metodologije za pripravo Izjave je bila za leto 2005 priporočena, od leta 2006 pa obvezna.

Z Izjavo proračunski uporabnik oceni ustreznost vzpostavljenega sistema notranjega nadzora, ki vključuje kontrolno okolje, upravljanje (oceno) tveganj, notranje kontrole, informiranje in komuniciranje ter nadziranje, navede najpomembnejše ukrepe za izboljšanje sistema, ki jih je izvedel v preteklem letu, in ukrepe, ki jih namerava izvesti v tekočem letu. Podlaga za Izjavo so poročila notranjega revizorja in zunanjega revizorja, če se slednja nanašajo tudi na notranji nadzor oziroma na področja, na katera se izjava nanaša. Za vsa področja, ki niso bila predmet notranjega ali zunanjega nadzora, je potrebno predhodno izpolniti samoocenitveni vprašalnik, ki je sestavni del metodologije. Glede na to, da lahko računsko sodišče v enem letu pregleda razmeroma majhen delež uporabnikov javnih sredstev in da je tudi veliko proračunskih uporabnikov še brez vzpostavljene funkcije notranjega revidiranja, oziroma je notranjih revizorjev tudi tam, kjer je ta funkcija vzpostavljena, premalo, bo največji delež proračunskih uporabnikov podlago za izpolnitev Izjave zagotovil s samoocenjevanjem. Upoštevajoč metodologijo za pripravo Izjave, bo osnova te samoocenitve temeljila na odgovorih iz samoocenitvenega vprašalnika. Kako bo potekala v praksi, je odvisno od odločitve proračunskega uporabnika. Možnosti je več, osnovni pogoj in podlaga za uspešno izvedbo samoocenitve je dobro razumevanje predmeta samoocenitve – notranjega nadzora javnih financ.

5.3.2 Stanje notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji

Urad RS za nadzor proračuna v skladu z 222. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora pripravi redno letno poročilo na podlagi letnih in posebnih poročil, ki jih prejme od vodij notranjih revizijskih služb proračunskih uporabnikov in od zunanjih izvajalcev notranje revizijske dejavnosti. Redno letno poročilo pripravi za ministrstvo za finance in vlado, v katerem poroča o delu notranjerevizijskih služb ter na podlagi analize o sistemskih (ne)učinkovitostih notranjih kontrol pripravi predloge za njihovo izboljšanje (Žnidar, 2008, str. 6–7).

Za leto 2007 je Urad RS za nadzor proračuna analiziral tudi izjave, ki so jih proračunski uporabniki oddali Agenciji RS za javnopravne evidence in storitve.

5.3.2.1 Analiza letnih poročil

Analiza letnih poročil za leto 2007 kaže, da je Agencija RS za javnopravne evidence in storitve prejela 8 odstotkov več poročil kot preteklo leto, kar pomeni, da so skupno pridobili (Žnidar, 2008, str. 7):

- 42 poročil lastnih notranjerevizijskih služb, od katerih je 21 poročil ministrstev in organov v sestavi, 12 poročil občin, poročilo Univerze v Ljubljani in 9 poročil ostalih proračunskih uporabnikov,
- 1 poročilo skupne notranje revizijske službe in
- 113 poročil zunanjih izvajalcev (za občine in posredne proračunske uporabnike).

Zgornje število prejetih letnih poročil o notranje revizijski dejavnosti v primerjavi s številom vseh proračunskih uporabnikov je še vedno nezadovoljivo, saj delež proračunskih uporabnikov, za katere so bila oddana letna poročila, ne dosega niti 10 % vseh proračunskih uporabnikov.

5.3.2.2 Analiza izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ

Urad RS za nadzor proračuna na podlagi pridobljenih podatkov iz izjave vseh proračunskih uporabnikov, ki so oddali izjave, ugotavlja, da je v povprečju zaznati boljšo oceno glede na leto 2006. Ena izmed ugotovitev je tudi ta, da je potrebno izpostaviti najbolj šibak element upravljanja s tveganji, saj je še vedno v začetni fazi. Sam sistem nadziranja še vedno ni ustrezno zagotovljen. Je pa zagotovljen ustrezen sistem pretoka informacij, kar je prvi pogoj za vzpostavljanje ustreznega in uspešnega sistema notranjih kontrol.

Za izboljšanje stanja notranjega nadzora javnih financ je potreben sistematičen pristop. Le-ta zahteva potrebo po izpostavitvi zahtev posameznih komponent notranjega nadzora, ki še niso upoštevane oziroma uvedene na celotnem področju poslovanja proračunskih uporabnikov (Žnidar, 2008, str. 7).

Predstojniki proračunskih uporabnikov v izjavi navedejo do tri pomembna tveganja in predvidene ukrepe za njihovo obvladovanje. Vendar pa lahko predstojniki proračunskih uporabnikov lahko pričnejo izboljševati ocene notranjega nadzora javnih financ tako, da na podlagi ugotovitev, ki izhajajo iz samoocenitvenega vprašalnika, pripravijo in sprejmejo program ukrepov za izboljšanje ocene notranjega nadzora javnih financ. V programu ukrepov za izboljšanje ocene notranjega nadzora javnih financ določijo roke za izvedbo sprejetih ukrepov in odgovorne osebe.

5.4 REVIZIJE RAČUNSKEGA SODIŠČA RS NA UPRAVNIH ENOTAH

Na spletni strani Računskega sodišča RS najdemo poročila o reviziji porabe sredstev za sedem upravnih enot. Poročila o reviziji porabe sredstev so samo za leti 1997 in 1998. Računsko sodišče ni revidiralo porabo sredstev upravnih enot v obdobju ob leta 1999 do leta 2008.

Pri porabi sredstev v sedmih upravnih enotah za leto 1997 ali 1998 so bile ugotovljene naslednje pomanjkljivosti in nepravilnosti:

- Odobrena sredstva so bila preveč porabljena.
- UE ima sedež v prostorih, ki so last občine. V času izvajanja revizije UE še ni imela sklenjene pogodbe z občino o uporabi teh poslovnih prostorov. Del stroškov obratovanja in vzdrževanja je tekoče plačevala občini v skladu s sklepom Vlade RS v višini 600 SIT/m² mesečno; po obrokih je plačevala tudi poseben račun za vzdrževanje, ki ga je izstavila občina. Poleg tega je UE plačevala še neposredno izvajalcem storitev nekatere stroške vzdrževanja občinskega objekta. Uporaba prostorov in opreme po zakonu o upravi po treh letih še vedno ni pogodbeno urejena in s tem tudi niso natančno določene pravice in obveznosti UE. Zato tovrstne finančne obveznosti UE niso natančno določene in jih ni mogoče načrtovati.
- Pri zaposlitvi novih delavcev niso bila upoštevana določila sistemizacije glede zahtevane delovne dobe.
- Evidence prisotnosti na delu in odsotnosti niso odražale dejanskega stanja.
- Kriteriji delovne uspešnosti zaposlenih niso bili izdelani.
- Obračuni regresov za prehrano in prevoza na delo in z dela so bili v nekaterih primerih nepravilni.
- Evidence o opravljenih storitvah po pogodbah o delu so bile pomanjkljive.
- Analitična evidenca zaračunljivih tiskovin po vrstah, količinah in vrednostih ni bila vzpostavljena; popis zalog zaračunljivih tiskovin ni bil opravljen in izkazovanje zalog ni bilo pravilno. Refundirani stroški za volitve so bili knjiženi kot storno pisarniškega materiala.
- Poštne se niso evidentirale dosledno po namenih.
- Nabavne vrednosti računalniške opreme niso bile knjižene na podlagi pravilne in verodostojne knjigovodske listine, skladno z določilom navodila o finančnem in računovodskem poslovanju uporabnikov državnega proračuna.
- Za revalorizacijo nabavne vrednosti, popravka vrednosti in revalorizacijo amortizacije so bili namesto za leto 1997 uporabljeni koeficienti za leto 1996.
- V seznamu osnovnih sredstev je bila evidentirana tudi računalniška oprema, ki je bila izločena iz uporabe pri UE ter dana v uporabo izpostavi geodetske uprave RS.
- Upravna enota je kršila 56. člen Zakona o javnih naročilih, ker pri neposredni oddaji javnih naročil kakovosti in cen ni preverjala z zbiranjem več ponudb, ali analizo stroškov ali primerjavo kakovosti.
- Notranje kontrole upravne enote niso delovale popolno in zanesljivo.
- Upravna enota je nenamensko porabila določena sredstva.
- Upravna enota je izdala trem zaposlenim odločbe za plače, ki niso skladne z aktom o sistemizaciji delovnih mest. Razporejeni so bili na delovna mesta, za katere niso imeli predpisane stopnje izobrazbe.
- Upravna enota je nenamensko porabila določena sredstva, ker je sredstev namenjena za pokrivanje materialnih stroškov porabila za vzdrževanje računalniške opreme in nakup pisarniškega pohištva.

- Zaposlili so dva nova delavca, ki nista imela predpisanih delovnih izkušenj.
- Niso izdelana merila za delitev sredstev, namenjenih za delovno uspešnost.
- Nepravilno so izkazane zaloge obrazcev, tiskovin in registrskih tablic po prodajnih cenah, namesto po nabavnih cenah.
- Nabavne vrednosti računalniške opreme niso bile knjižene na podlagi pravilne in verodostojne knjigovodske listine.
- Pri plačilu računov se niso držali dogovorjenih plačilnih rokov.
- Računovodski sistem v letu 1997 ni zagotavljal knjiženja po načelih skrbnosti in ažurnosti in ni zagotavljal vseh računovodskih informacij o porabi UE.
- Določanje količnikov in dodatkov za nekatera delovna mesta v Pravilniku o organizaciji in sistemizaciji ni bilo v skladu s predpisi.
- Napredovanje nekaterih višjih upravnih delavcev ni bilo v skladu s Pravilnikom o napredovanju zaposlenih v državnih organih.
- Zaposleni so bili novi delavci, ki ne izpolnjujejo vseh pogojev (smer izobrazbe in delovne izkušnje).
- Obveščanje Ministrstva za finance o višini povračil v zvezi z delom (povračilo stroškov za prehrano med delom in povračilo stroškov za prevoz na delo) ni bilo v skladu z dejanskim stanjem višine povračil, ki so dejansko pripadala zaposlenim.
- Nepopolno in netočno vodenje evidenc uporabe službenih vozil.
- Eden od vodilnih je imel službeno vozilo v uporabi brez ustrezne pogodbe in plačila nadomestila za uporabo vozila v privatne namene.
- Pri neposredni oddaji javnega naročila cene in kakovosti niso skrbno preverjali z zbiranjem več ponudb, povpraševanjem o cenah na trgu, z analizo stroškov, s primerjanjem kakovosti in podobnim.
- V pravilniku o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest pri nekaterih delovnih mestih ni navedenih potrebnih smeri izobrazbe.
- Nabavne vrednosti računalniške opreme niso bile knjižene na podlagi pravilnih in verodostojnih knjigovodskih listin.
- Upravna enota je neupravičeno plačevala stroške telefona tudi za krajevno skupnost.
- Zaposlenim so bile izplačane dnevnice za odsotnost v času izleta.
- Izplačevali so se stroški za uporabo lastnih vozil, čeprav službeni avtomobil ni bil zaseden.
- V več primerih je bilo ugotovljeno, da so bili dogovorjeni roki plačil krajši od predpisanega 20-dnevnega roka za plačila materialnih stroškov.
- Zaposleni so koristili dopust iz leta 1996 tudi po 30. 6. 1997.
- Upravna enota ne izkazuje zalog obrazcev, tiskovin in registrskih tablic po nabavnih cenah in nima vzpostavljene ustrezne skladiščne in analitične evidence.
- Inventurna komisija ni ugotavljala vzrokov neskladij med dejanskim in knjižnim stanjem zalog obrazcev.
- Upravna enota ni imela vzpostavljenih učinkovitih notranjih kontrol. Zaradi tega je Računsko sodišče za nekatere vrste materialnih stroškov ocenilo, da ni mogoče potrditi

njihove resničnosti in pravilnosti. Za nekatere vrste materialnih stroškov pa je bilo s preizkusom ugotovljeno, da niso pravilno obračunani.

Iz navedenih ugotovitev pomanjkljivosti in nepravilnosti lahko ugotovimo, da le-teh pri poslovanju upravnih enot v letu 1997 in 1998 ni bilo malo. Vzrokov za nastalo situacijo je lahko več. Eden izmed vzrokov je lahko v kratki dobi delovanja upravnih enot, saj so pričele delovati s 1. 1. 1995, zaposleni so se takrat soočili z novim načinom poslovanja, ustreznih navodil in prakse pa še ni bilo. Ob sprejetju proračuna za leto 1995 je bila namreč v Državnem zboru RS dana pobuda za združitev računovodskih služb vseh državnih organov (Janc, 2008, str. 7). Tako Ministrstvo za finance, Direktorat za javno računovodstvo vodi poslovne knjige za upravno enoto in izvaja računovodski nadzor (računovodske kontrole) knjigovodske dokumentacije pred vpisom v poslovne knjige. Na podlagi pobude za združitev računovodskih služb je Ministrstvo za finance v sodelovanju z nekaterimi državnimi organi pripravilo analizo stanja in predlog rešitve. Ministrstvo za javne finance je Vladi RS predlagalo, da sprejme sklep, da se pristopi h gradnji enotnega računalniško podprtega sistema za izvajanje vseh nalog v finančnih in računovodskih službah pri vseh neposrednih uporabnikih državnega proračuna (Janc, 2008, str. 7).

V letu 1996 je bil oblikovan projekt MFERAC. Cilji projekta pa so bili (Janc, 2008, str. 7–8):

- izdelava aplikacijskih rešitev za finančno-računovodsko področje za potrebe Ministrstva za finance in proračunskih uporabnikov;
- enotni način izvrševanja proračuna in vodenja računovodstva proračunskih uporabnikov;
- zajem podatkov na kraju nastanka;
- uporaba sodobnih razvojnih orodij in baze;
- zagotoviti lastništvo nad programsko opremo in tako neodvisnost od zunanjih dobaviteljev.

Danes pa je v okviru sistema MFERAC razvita programska oprema, ki podpira finančne, računovodske in kadrovske poslovne funkcije neposrednih uporabnikov proračuna. Najbolj pomembno pa je to, da so vsa pomembna pravila in zahteve, ki izhajajo iz zakonov, ki urejajo proračunsko financiranje, so računalniško podprti in vgrajeni v programsko opremo sistema MFERAC. V različnih fazah izvrševanja proračuna se pravilnost postopkov, ki jih izvajajo službe oziroma organi skladno z zakonodajo. Sistem sproti opozarja uporabnike na mogoče nepravilnosti in napake, ki se pojavljajo v posameznih fazah, ali pa popolnoma blokira izvršitve, ki bi pomenila kršitev zakonskih določil (Janc, 2008, str. 13). Ministrstvo za finance pa:

- neposredne uporabnike proračuna sproti seznanja z novostmi pred namestitvijo novih različic, organizira občasne predstavitve in posvetovanja,
- skrbi za usposabljanje za uporabnike sistema MFERAC in
- na infranetu MFERAC so uporabnikom na voljo navodila, obvestila, uporabniški priročniki, razpisani roki usposabljanj in ostale informacije, ki jih potrebujejo uporabniki sistema MFERAC.

5. 5 POROČILO O STANJU NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V REPUBLIKI SLOVENIJI

Ministrstvo za finance, Urad za nadzor proračuna na podlagi Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ ter na podlagi letnih in posebnih poročil, ki jih prejme od vodij notranjih revizijskih služb proračunskih uporabnikov, pripravi za ministra za finance in vlado redno letno poročilo, po potrebi pa tudi izredna poročila. V rednem letnem poročilu poleg poročila o delu notranjih revizijskih služb poda tudi analizo sistemskih neučinkovitosti notranjih kontrol in predloge ukrepov za njihovo izboljšanje.

5. 5. 1 Ugotovitve zunanjih in notranjih revizij neposrednih proračunskih uporabnikov za leto 2004

Iz poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS bom povzela nekatere bistvene ugotovitve zunanjih in notranjih revizij, ki so skupne večini proračunskih uporabnikov in se nanašajo na naslednji področji:

- finančno poslovanje,
- skladnosti poslovanja proračunskih uporabnikov s predpisi.

5. 5. 1. 1 Finančno poslovanje

Na področju finančnega poslovanja so bile naslednje ugotovitve:

- ugotovljene so bile kršitve Zakona o javnih naročilih, Zakona o javnih financah in Zakona o izvrševanju proračuna (neplaniranje sredstev v načrtih, pomanjkljivo vodeni postopki, nedefinirana merila za izbor ponudb, nepreverjanje usposobljenosti ponudnikov, pomanjkljivost pogodbenih določil in nepravilnosti pri sklepanju aneksov k pogodbam, plačilo pred dokončanjem pogodbenih del, naročilnica, datirana pozneje kot je dobavljeno blago, dobavnica ni podpisana s strani odgovornih oseb, neustrezno označena stroškovna mesta, oddaja javnega naročila neposredno s pogodbo, merila za ovrednotenje najugodnejše ponudbe niso bila ovrednotena, izogibanje izvedbam postopkov javnih naročil malih vrednosti, zaračunane vrednosti so višje od pogodbeno določenih, prevzem obveznosti brez predhodno izvedenih postopkov javnega naročanja ...),
- prevzem in (delno) plačevanje obveznosti brez ustrezne pravne podlage, izplačevanje proračunskih sredstev s strani nepooblaščenih oseb, izplačila niso bila izvedena v skladu z Navodilom o izvrševanju proračuna,
- nadzor nad financiranjem zavodov v javnem sektorju ni v vseh primerih pravilno urejen,
- pri nekaterih zavodih v javnem sektorju stanje sredstev, prejetih v upravljanje, ni usklajeno z ustanoviteljem in s pravnimi podlagami, nekateri zavodi imajo prevrednotena osnovna sredstva in ne izkazujejo realnih stroškov amortizacije,

- obstajajo različna sodila pri pokrivanju stroškov amortizacije iz neproračunskega vira financiranja,
- napačna uporaba amortizacijskih stopenj,
- knjigovodsko stanje sredstev je le delno usklajeno z dejanskim stanjem,
- na področju službenih potovanj so bile ugotovljene kršitve uredbe pri izdajanju potnih nalogov (prekoračitve rokov) in pri predložitvi le-teh v obračun, pomanjkljive kontrole s strani vodij, evidentiranje poslovnih dogodkov na napačnih kontih,
- negospodarno ravnanje s proračunskimi sredstvi,
- nenamenska poraba proračunskih sredstev (mobilni telefoni ...),
- prihodki in odhodki niso striktno prepoznani v skladu z načelom denarnega toka,
- zaloge so nepravilno izkazane in vrednotene,
- obračunavanje in izplačevanje nadur je presegalo zakonsko določene okvirje, nadure niso bile opravljene (evidence so slabe ali sploh niso narejene),
- nepravilne povrnitve šolnin, nepravilno koriščenje študijskega dopusta,
- neusklajenost nabave materiala s pravnimi podlagami za nabavo (nabava brez pogodb, pogodbe o dobavi blaga niso oštevilčene, ni doslednega kontroliranja naročenega in plačanega materiala, dobavljeno blago ni specificirano v naročilu),
- pri tekočem vzdrževanju opreme in objektov je bila ugotovljena neskladnost porabe s predhodno izdelanim finančnim načrtom, nenamenska poraba sredstev,
- pomanjkljivo upoštevanje Zakona o brezplačni pravni pomoči in ustreznih podzakonskih predpisov (neustrezno ugotavljanje finančnega položaja prosilca pomoči, neverodostojnost dokumentacije posredovane finančno računovodski službi),
- vsa ministrstva, ki imajo v svoji pristojnosti javna podjetja, agencije, zavode in sklade, katerih ustanoviteljica je Republika Slovenija, so v okviru revizije plač in pogodb o zaposlitvi direktorjev z vidika skladnosti z zakonodajo in pravilnosti izplačil, ugotovila primere neusklajenosti obračuna in izplačil plač posameznih direktorjev s pogodbo in predpisi.

5.5.1.2 Skladnost poslovanja proračunskih uporabnikov s predpisi

Na področju skladnosti poslovanja proračunskih uporabnikov pa so naslednje ugotovitve:

- za določena področja niso pravočasno izdelani oziroma sprejeti ustrezni interni akti, ki bi opredeljevali postopke dela (za javna naročila male vrednosti, za izvedbo investicij, investicijskega vzdrževanja in nabavo osnovnih sredstev, za izobraževanje, za dodelitev solidarnostnih pomoči, za nabavo materiala, ...),
- pravilniki in navodila za delo (o finančnem poslovanju, o javnih naročilih) so pomanjkljivi oziroma so potrebni uskladitve z veljavno zakonodajo,
- nespoštovanje zakonodaje s področja delovnih razmerij (prejemanje dodatkov, ki zaposlenim ne pripadajo oz. jih nimajo opredeljenih v pogodbi o zaposlitvi, napačno obračunavanje dodatkov k plači, neupravičeno izplačevanje bonitet in ur rednega dopusta),

- neuskklajenost internih aktov o povračilu stroškov v zvezi z delom z zakonodajo, nepravilno obračunana povračila stroškov prevoza in prehrane med delom glede na dneve prisotnosti, nedorečenosti pri službenih potovanjih oseb, ki niso zaposlene pri proračunskem uporabniku,
- nepravilnosti pri službenih potovanjih (nepravilnosti pri uporabi in vodenju evidenc pri uporabi službenih vozil, pri izdaji potnega naloga in obračunu potnih stroškov),
- nejasna določila internih aktov, ki predpisujejo pravila o dodatkih za posebne pogoje, (kateremu delovnemu mestu pripada dodatek in v kakšnih okoliščinah),
- napredovanje pri nekaterih zaposlenih ni v skladu z internim aktom o napredovanju delavcev, ugotovljene so bile kršitve konkurenčne klavzule,
- nekatere organizacijske enote imajo dobro dokumentirano svojo organizacijo in se dokumentiranih postopkov v zadovoljivi meri držijo,
- razdeljevanje javnih naročil na več faz zaradi izognitve postopka javnega naročanja.

Glavne ugotovitve revizij, katerih cilj je preverjanje sistema poslovanja in notranjih kontrol, pa so naslednje:

- notranje kontrole niso vzpostavljene povsod in ne delujejo stalno,
- notranje kontrole so sicer vzpostavljene, vendar ne delujejo vedno tako, da bi zagotavljale pravočasno odpravljanje nepravilnosti in njihovo preprečitev, kar ima za posledico premajhno odzivnost pri sprejemanju odločitev in nejasnost pri izvajanju del in nalog,
- notranje kontrole ne upoštevajo principa dvojnega podpisovanja, ni zagotovljena ločitev funkcij kontroliranja, odobravanja, evidentiranja,
- neobstoje oz. nenatančno določeni postopki pri komuniciranju med posameznimi organizacijskimi enotami proračunskih uporabnikov in finančno računovodskimi službami kažejo na probleme pri izvrševanju proračuna; posledica tega je, da skrbniki postavk proračuna nimajo tekočega vpogleda v že porabljena sredstva po postavkah, za katere so odgovorni,
- notranje kontrole pri vodenju dokumentarnega gradiva so pomanjkljive in ne dovolj zanesljive, saj ne zagotavljajo pravilnega začetka evidentiranja ter ne omogočajo učinkovitega sledenja poslovnih dogodkov,
- notranje kontrole niso dovolj učinkovito vzpostavljene na področju javnega naročanja, pravočasnosti sklepanja pogodb oz. aneksov, ravnanja skrbnikov pogodb in pooblaščenih odredbodajalcev v skladu s pristojnostmi in odgovornostmi,
- slabo delovanje oziroma nedelovanje notranjih kontrol pri transferjih sredstev iz občinskih in državnega proračuna do posrednih proračunskih uporabnikov, večkrat je kontrola zgolj formalna,
- ni zagotovljeno izvajanje enotnega sistema investicij glede načrtovanja, izbire in oddaje del izvajalcem, prenosa investicij v uporabo, kot tudi ne pregled nad listinami, ki so podlaga za knjiženje investicij in izplačilom sredstev za le-te,
- obstajajo težave pri opredeljevanju in razmejevanju odgovornosti, kar posledično vodi k neracionalni, netransparentni in nepravilni porabi proračunskih sredstev,

- pri izvajanju nekaterih programov, financiranih s strani EU (Phare, Ispa, Sapard), je sistem notranjih kontrol pri pregledanih postopkih ustrezno postavljen in učinkovito deluje oziroma je bilo ugotovljeno izboljšano delovanje notranjih kontrol glede na začetek izvajanja projektov,
- sistemi notranjih kontrol na področju zaposlovanja in napredovanj pri proračunskih uporabnikih ne delujejo dovolj učinkovito,
- notranje kontrole pri financiranju dejavnosti javnih zavodov in izvrševanju ustanoviteljskih pravic ter dolžnosti ne delujejo dovolj učinkovito, nadzor nad poslovanjem zavodov s strani ustanoviteljev ni vedno ustrezen in dovolj učinkovit, ugotavljajo se nepravilnosti pri določitvi in načinih izvajanja dejavnosti, ki niso javna služba,
- iz ugotovitev revizij delovanja notranjih kontrol pri dodeljevanju občinskih transferov izhaja, da so občine izplačevale transfere za sofinanciranje projektov, preden je bil zaključen postopek javnega razpisa, da so bili dodeljeni transferi brez javnega razpisa ter da notranje kontrole nad porabo tekočih transferov niso zanesljivo vzpostavljene.

Vsi izvedeni revizijski pregledi, ki jih je iz leta v leto več in so vedno bolj kvalitetno izvedeni ter prinašajo dodano vrednost v obliki priporočil za izboljšanje poslovanja, kažejo na naraščajoči prispevek dejavnosti notranjega revidiranja k preglednejšemu, pravilnejšemu in racionalnejšemu poslovanju proračunskih uporabnikov.

5. 5. 1. 3 Pozitivne ugotovitve notranjerevizijskih služb proračunskih uporabnikov

Pozitivne ugotovitve in dejstva, ki kažejo na napredek dejavnosti notranjega revidiranja, so naslednje:

- vedno več je notranjerevizijskih služb, ki ugotavljajo, da so bila vsa priporočila s strani revidiranih enot sprejeta in izvedena, oziroma da so se le-te večinoma odzvale in izdelale načrt izvedbe priporočil,
- notranjerevizijske službe prejemajo večino odgovorov na svoja mnenja in priporočila že ob posredovanju osnutka revizijskega poročila,
- mnogokrat se realizacija popravljalnih ukrepov izvede že tekom revizije, s časovnim odlogom pa le ukrepi, ki zahtevajo daljši čas,
- v letu 2004 so bile izvedene tudi revizije, v katerih ni bilo ugotovljenih nepravilnosti, vendar so bila kljub temu izdana priporočila za izboljšanje poslovanja,
- obstajajo notranjerevizijske službe pri proračunskih uporabnikih, ki so že več kot enkrat izdelale revizijsko oceno tveganja kot osnovo za izdelavo letnih in korekcije strateških planov,
- sumi goljufij ali korupcije niso bili ugotovljeni.

Ne glede na zgoraj naštetá pozitivna dejstva in ugotovitve, sta vzpostavljánje in razvoj dejavnosti notranjega revidiranja v Republiki Sloveniji povezana s številnimi problemi. V

nadaljevanju so navedeni problemi, s katerimi se najpogosteje srečujejo notranjerevizijske službe pri proračunskih uporabnikih:

- notranjerevizijske službe opozarjajo na pomanjkanje usposabljanj na področju notranjega nadzora javnih financ,
- poudarjena je pomembnost povezav z UNP in mnenje, da je bilo v letu 2004 povezav med notranjerevizijskimi službami in UNP premalo,
- poudarjena je tudi pomembnost povezav z Računskim sodiščem kot institucijo z največ znanja in izkušnjami pri revidiranju javne porabe z željo po krepitvi tega sodelovanja,
- nezagotovljeni finančni pogoji za ohranjanje licence na SIR-u,
- skoraj vse notranjerevizijske službe se srečujejo s problemom nezadostnega števila revizorjev, ravno tako nekatere nimajo zagotovljene administrativno-tehnične pomoči,
- notranjerevizijske službe opozarjajo na probleme povezane z nepoznavanjem in nerazumevanjem dela notranjega revizorja ter na probleme povezane s sodelovanjem oseb, vključenih v revidiranje,
- neurejena pooblastila za vodenje notranjerevizijskih služb,
- omejitve neodvisnosti, področja delovanja in dostopa do informacij,
- izvajalci notranjerevizijske dejavnosti imajo v nekaterih primerih premalo stikov s predstojniki, posledično imajo premalo informacij.

5. 5. 2 Stanje notranjega nadzora javnih financ Republiki Sloveniji za leto 2005

Odzivnost proračunskih uporabnikov v obliki letnega poročila, posredovanega Uradu za nadzor proračuna, je bila glede na prejšnja leta boljša, saj so poročila posredovali 104 proračunski uporabniki, in sicer:

- **40 poročil lastnih notranjerevizijskih služb** (16 poročil od ministrstev in organov v sestavi, 10 od občin, 2 od univerz in 12 od ostalih proračunskih uporabnikov),
- **10 poročil skupnih notranjerevizijskih služb** Generalnega sekretariata Vlade RS (1 poročilo za 11 vladnih neposrednih proračunskih uporabnikov) in Kmetijsko gozdarske zbornice Slovenije (skupaj poslanih 9 poročil, in sicer za Kmetijsko gozdarsko zbornico Slovenije ter za različne kmetijsko-gozdarske zavode) in
- **54 poročil od zunanjih izvajalcev** (od tega 25 poročil občin, 1 poročilo neposrednega nevladnega proračunskega uporabnika in 28 ostalih večinoma posrednih proračunskih uporabnikov). Poročilo je poslalo skupaj 9 različnih zunanjih izvajalcev, ki so vpisani v seznam revizijskih družb za izvajanje storitev notranjega revidiranja in objavljeni na spletnih straneh UNP.

Notranjerevizijske službe pri vladnih in nevladnih neposrednih proračunskih uporabnikih so na splošno ocenile kakovost izvajanja funkcije notranjega revidiranja kot ustrezno. To pomeni, da so namen, pooblastila in odgovornosti notranjerevizijskih služb formalno opredeljeni v internih aktih - pravilnikih, ki so v večini primerov ažurirani. Notranji revizorji, razen v enem primeru, neposredno komunicirajo z ministrom oziroma predstojnikom. Napredek v primerjavi s preteklim letom predstavlja dejstvo, da dostop do informacij,

možnost udeležbe na pomembnih sestankih in kolegijih praviloma ni oviran, težave pa se včasih pojavljajo pri pridobivanju pravočasnih informacij s strani posameznih vodij notranjeorganizacijskih enot, ki lahko vplivajo na učinkovitejšo dejavnost revidiranja. Okolje dela praviloma zagotavlja izogibanje konfliktom interesov in funkcionalno neodvisnost notranjerevizijskih služb.

Pri proračunskih uporabnikih raste stopnja ozaveščenosti o prispevku, ki ga zagotavljajo notranjerevizijske službe, kar se kaže v povečanem zanimanju za delo služb s strani vodstev in njihovi želji po nadzorih, povečale pa so se tudi zahteve po svetovanju, predvsem z vidika zagotavljanja pravilnosti poslovanja.

Večina notranjerevizijskih služb ima pripravljene priročnike za delo, ki jih dopolnjujejo z delovnimi programi novih revidiranih področij, napredek v kvaliteti dela pa pri posameznih notranjerevizijskih službah predstavlja evidentiranje porabe časa za izvajanje posameznih revizijskih dejanj kot eno od meril vrednotenja rezultatov službe in uvedba kontrolnikov.

Nekatere notranjerevizijske službe poročajo tudi o neustreznih prostorih za delo, kar predstavlja določeno stopnjo tveganosti, predvsem pri varovanju zaupnih podatkov in informacij.

Glede na število prejetih letnih poročil v primerjavi s številom proračunskih uporabnikov Urad za nadzor proračuna ocenjuje, da je pokritost z izvajanjem notranjerevizijske funkcije še vedno nezadovoljiva, večina služb pa je kadrovsko tudi prešibkih. To vodi v omejeno izvajanje revizijskih nalog, tj. ožje, kot ga zahtevajo posamezna revizijska okolja, kar ima za posledico nezadostno uspešnost teh služb in tveganje, da možne pomanjkljivosti notranjih kontrol ne bodo odkrite.

Urad za nadzor proračuna v letu 2005 ni prejel nobenega posebnega poročila, ki so ga notranji revizorji dolžni izdati na podlagi 18. člena Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ v primeru povzročitve večje škode ali suma, da gre za kaznivo dejanje ali v primeru, da njihova priporočila niso bila ustrezno upoštevana in je bilo prevzeto s strani predstojnika preveliko tveganje.

Pri nekaterih neposrednih proračunskih uporabnikih (ministrstvih) lahko zasledimo, da so notranji revizorji člani kolegija (kolegija ministra, kolegija direktorja). V takih primerih je potrebno posebno pozornost posvetiti izogibanju konfliktu interesov. Notranji revizor ne sme imeti izven področja svojega delovanja nobenih izvršilnih funkcij.

Notranjerevizijske službe pri posameznih proračunskih uporabnikih so v svojih pravilnikih o delovanju služb načelno opredelile načrtovanje kot strateško in letno načrtovanje, ki bi moralo temeljiti na revizijski oceni tveganosti. Iz nekaterih letnih poročil proračunskih uporabnikov je sicer razvidno, da je načrtovanje temeljilo na revizijski analizi tveganosti,

vendar Urad za nazor proračuna ocenjuje, da se ta metodološki pristop še vse premalo uporablja.

Nekaj manj kot polovica vladnih proračunskih uporabnikov nima še izdelanega strateškega načrta dela za obdobje do petih let, pri občinah pa je ta delež še manjši. Iz prejetih letnih poročil javnih zavodov s področja izobraževanja ter kmetijstva in gozdarstva izhaja, da je metodološki pristop analize tveganj razvit in predstavlja osnovo za strateško, večletno načrtovanje notranjih revizij ter na tem temelječe letne plane dela. Na podlagi pravilnikov o delu notranjerevizijskih služb lahko podobno ocenimo tudi za dva zavoda s področja zdravstva. Pri agencijah, skladih socialnega zavarovanja in drugih proračunskih uporabnikih, katerih letna poročila smo prejeli, je razvidno, da nekateri že izdelujejo strateške plane. Notranje revidiranje oziroma potrebe po notranjem revidiranju se ugotavljajo na osnovi revizijske ocene tveganj.

Urad za nadzor proračuna za leto 2005 ugotavlja, da vse notranjerevizijske službe še ne načrtujejo dejavnosti notranjega revidiranja na osnovi revizijske ocene tveganj, kar predstavlja pomanjkljivost pri delu, neskladnost s strokovnimi standardi in tveganje pri odločanju revizorja o obsegu in načinu opravljanja dela.

V nadaljevanju so povzete nekatere najpogostejše ugotovitve, ki se nanašajo tako na nepravilnosti in kršitve posameznih določb Zakona o javnih financah, Zakona o izvrševanju proračuna, Zakona o računovodstvu, Zakona o javnih naročilih, Zakona o financiranju občin, Zakona o lokalni samoupravi, Zakona o računovodstvu kot tudi na določbe delovnopravne zakonodaje in plače v javnem sektorju ter podzakonske predpise:

- neuskkljenost in pomankljivost internih aktov in predpisov, ki urejajo finančno poslovanje,
- pomanjkljivosti pri sprejemanju finančnih načrtov ter pomanjkljiv sistem notranjih kontrol na področju izvrševanja proračuna, pomanjkljivo evidentiranje predobremenitev, neupoštevanje rokov plačil, naloge finančnih kontrol niso pisno opredeljene,
- izražen dvom o smiselnosti nadaljevanja postopkov dodeljevanja državnih pomoči po obstoječi zakonodaji – ni jasnih opredelitev pristojnosti in odgovornosti, meril ter ustreznega nadzora nad dodeljevanjem državnih pomoči,
- neuskkljenost letnih načrtov, namenov in virov državnih pomoči med ministrstvi,
- neustrezen nadzor nad procesi dela, sklepanje pogodb za nazaj, nejasni in nepregledni sistem podpisovanja vseh dokumentov,
- neustrezne evidence, nenamenska ali nedokumentirana poraba sredstev,
- interni pravilniki (kot na primer pravilnik o podpisovanju dokumentov) niso usklajeni s pravilnikom o notranji organizaciji,
- v internih aktih so nejasno opredeljena pooblastila odredbodajalcev, neuskkljenost pooblastil in odgovornosti – neučinkoviti, netransparentni in dolgotrajni postopki,
- ni sprejetega notranjega akta, ki bi urejal naloge in organizacijo računovodstva ter pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb, ni internih navodil na področju računovodenja (predvsem pri občinah in javnih zavodih),

- analitične evidence osnovnih sredstev niso usklajene z glavno knjigo, ni inventarnih števil, lokacije ne ustrezajo dejanskim nahajališčem, neurejeno lastniško stanje na stavbah, v registru niso zavedena nekatera kmetijska zemljišča in ceste, nekatera sredstva pa niso izločena iz evidenc, ni ustreznih navodil za prodajo,
- neusklajeno stanje dolgoročnih finančnih naložb,
- nespoštovanje določb zakonov pri izvajanju investicij in investicijskih stroškov (nepravilno evidentirani investicijski odhodki, pomanjkljiva izvenbilančna evidenca),
- ni sprejetih navodil za oddajo javnih naročil male vrednosti (ne upošteva se načelo zagotavljanja konkurence in enakopravnosti, naročilo oddano z naročilnico namesto z zbiranjem ponudb, vključeni so nepotrebni stroški, ne vodi se evidenca o postopkih naročanja, izvajanje pogodbe ni potekalo v skladu z javnim naročilom male vrednosti, ni ustreznih listin, ki jih določa pogodba, dokumentacija se ustrezno ne hrani),
- pomanjkljivosti pri javnih naročilih (pomanjkljiva merila za izbor ponudnikov, delitev javnega naročila oziroma neupoštevanje vrednosti celotnih istovrstnih nabav blaga in storitev znotraj proračunskega leta, postopke izvajajo osebe brez pooblastil, neizpolnjevanje pogojev določenih v razpisni dokumentaciji, premalo definiran predmet ponudbe),
- pomanjkljivosti pri sklenjenih pogodbah o zaposlitvi direktorjev javnih zavodov, agencij in skladov (ni mnenja pristojnega ministra, ni meril, na osnovi katerih so določene izhodiščne plače direktorjev, nedorečenost glede izplačil letnih nagrad),
- nepravilnosti in pomanjkljivosti pri različnih povračilih stroškov dela (nepravilna nadomestila za prehrano, jubilejne nagrade, nepravilno obračunane dnevnice, potni nalogi so nepopolno izpolnjeni, določitev dodatkov v pogodbah o zaposlitvi je nejasna),
- notranji akti o izobraževanju niso usklajeni s pravno podlago s tega področja,
- nepravilno izkazovanje stroškov pri nekaterih novih nabavah,
- nepregledna razmejitev javnih služb od tržne dejavnosti,
- pomanjkljivosti pri nakazilih transferjev,
- nesprejeti akti o sistemizaciji, neusklajenost akta o sistemizaciji z dejansko zasedenostjo delovnih mest, nesprejeti ali neposodobljeni akti o napredovanju in nagrajevanju delavcev, nedoločena pooblastila in odgovornosti zaposlenih, naskladnost sklenjenih pogodb z zakonom (predvsem pri javnih zavodih),
- nepopolna kontrola skladnosti osebnih spisov z dokumenti in neustrezni vpisi v delovno knjižico, nepopolna dokumentacija pri izpolnjevanju pogojev za napredovanje,
- ni internega predpisa za izvajanje dežurnih služb,
- kršitev Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah pri definiciji avtorskega dela,
- delo preko študentskega servisa je netransparentno,
- ni ustrezne pravne podlage v zvezi z obdelavo podatkov o zdravilih,
- pomanjkljivo vodenje evidenc o zahtevkih za izplačilo in refundacijo nadomestil,
- pomanjkljive kontrole pri plačilih upravnih taks,
- nevedenje določenih evidenc, ki so potrebne za popolnost vodenja določenih postopkov.

Skupna ugotovitev notranjerevizijskih služb glede obstoja in delovanja notranjih kontrol pri proračunskih uporabnikih je, da so le-te sicer vzpostavljene, vendar ne delujejo stalno, so pomanjkljive in včasih tudi neustrezne ter ne delujejo dovolj učinkovito. Iz teh razlogov tudi ni sprejemljivih zagotovil, da bodo doseženi cilji notranjih kontrol, to je: učinkovito izvajanje nalog proračunskega uporabnika, smotrna uporaba virov, poslovanje v skladu z zakonom in predpisi, varovanje sredstev pred izgubo zaradi slabega upravljanja, napak in nepravilnosti. Pri izvajanju nekaterih programov, financiranih s strani EU, je sistem notranjih kontrol pri pregledanih postopkih ustrezno postavljen in učinkovito deluje oziroma je bilo ugotovljeno izboljšanje delovanja notranjih kontrol glede na začetek izvajanja projektov.

Najpogostejša priporočila, ki so jih dale notranjerevizijske službe:

- uskladitev vseh podzakonskih aktov in odprava nepravilnosti, vezanih na izvajanje Zakona o javnih financah in Zakona o izvrševanju proračuna, upoštevanje predpisov za pripravo finančnega načrta, priprava navodila o postopkih za izplačilo iz proračuna in spremljanje izvajanja proračuna ter namenske porabe, pravočasnost odločanja o razporejanju in prerazporejanju posameznih proračunskih postavk;
- zagotoviti popolnost in pravilnost evidentiranja poslovnih dogodkov, sredstev in obveznosti ter prihodkov in odhodkov na podlagi pravilno odrejenih in verodostojnih knjigovodskih listin, opravljenega popisa sredstev in obveznosti ter njihovih usklajenih stanj, urejenih notranjih aktov o izvajanju računovodske funkcije, upoštevati denarni tok pri planiranju finančnih sredstev, knjižiti v skladu s kontnim planom in upoštevati SRS ter tako zagotoviti pravilnost, točnost in popolnost računovodskih poročil;
- zagotoviti spoštovanje predpisov s področja razpolaganja s premoženjem, določiti skrbnika posameznih pogodb in vzpostaviti registre za posamezne vrste pogodb;
- zagotoviti spoštovanje predpisov o javnih naročilih;
- dopolniti pravilnik o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest, proučiti upravičenost dodatkov in izdelati merila za različna izplačila;
- pripraviti ustrezne akte za delovanje krajevnih skupnosti, ureditev lastninskih in najemniških razmerij, pripraviti postopke za sofinanciranje javnih zavodov, katerih ustanoviteljica je občina, poenotiti oblikovanje cen za izvajanje javnih služb;
- izdelati pravilnik o izvajanju notranjih kontrol, uvesti registre tveganj, povečati pretok informacij in dokumentov in povečati kontrole glede pravic porabe.
- pripraviti interne akte s področja blagajniškega poslovanja, izvajanja računovodske in/ali finančne funkcije, dokumentiranja in evidentiranja investicij, premoženja oz. lastništva nad nepremičninami, popisa sredstev in virov, planiranja nabav in izvajanja javnih naročil, arhiviranja,
- posodobiti notranje akte s področja delovnopravne zakonodaje tj. sistemizacije, napredovanja in nagrajevanja, razmejevanja obveznosti in odgovornosti, izplačila stroškov dela zaposlenim,
- pripraviti notranje akte s področja izvajanja javnih služb in lastne dejavnosti vključno s pripravo kalkulacij cen.

5. 5. 3 Stanje notranjega nadzora javnih financ Republiki Sloveniji za leto 2006

Trditve v letnih poročilih izvajalcev notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih, ki so osnova za osrednji del letnih poročil o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji, je Urad za nadzor proračuna v letu 2006 obravnaval predvsem s pomočjo on-line prejetih in izpolnjenih vprašalnikov. Vprašalnik so razvili v preteklem letu s pomočjo priporočil Evropske komisije o strukturi letnega poročila zaradi racionalizacije dela, obvladljivosti in primerljivosti informacij, bolj poenotenega pristopa poročanja, možnosti statistične obdelave in možnosti boljše predstavitve trditev. Z njim so dosegli primerno visoko pokritost letnih poročil, katerih število se je, predvsem na račun zunanjih izvajalcev v manjših občinah in javnih zavodih, v primerjavi s preteklim letom povečalo za 38 odstotkov; kljub temu pa glede na število proračunskih uporabnikov državnega in občinskih proračunov pokritje z letnimi poročili dosega le 5 odstotkov, v katere pa so vključeni vsi neposredni uporabniki državnega proračuna, večji neposredni uporabniki občinskih proračunov in večji posredni proračunski uporabniki.

Ocena revizorjev o petih komponentah notranjih kontrol temelji na njihovem opravljenem delu, zato se ne nanaša na celote revizijskih okolij, ampak na revidirana področja. Zbrane ocene notranjerevizijskih služb o posameznih komponentah so v obsegu opravljenega dela največkrat »dobro« ocenjene. Vendar pa navedeni problemi, ki jih navajajo revizorji pri posameznih komponentah kažejo, da je ozaveščenost o potrebnosti notranjekontrolnih mehanizmov v nekaterih okoljih še zelo nizka in zato je sistem notranjih kontrol šele v uvajanju.

Zaposleni revizorji dosegajo zahtevano izobrazbo, sicer pa v notranjerevizijskih službah ni ustrezne kadrovske zasedenosti. Organizacijsko in funkcionalno so notranjerevizijske službe neodvisne, mnoge pa poročajo o ovirah pri seznanjenosti o pomembnih temah in dostopnosti predstojnika. Vse lastne notranjerevizijske službe imajo sprejete pravilnike o svojem delu in organizaciji, ostale strokovne podlage pa se še razvijajo. Informacijskotehnološka podpora za delo je ustrezna. Izvajanje revizijskih analiz tveganosti kot podlage za strateško načrtovanje revizijskega dela se je v primerjavi s preteklim letom pomembno izboljšalo, še bolj učinkovito pa bi lahko bilo, če bi tudi registri tveganj že bili vzpostavljeni. Izboljšati bi bilo potrebno še strategijo načrtovanja revizijskih dni in kadrov ter potrebnih finančnih virov.

Prav v strategiji načrtovanja pa prihaja do bistvenih razlik med lastnimi notranjerevizijskimi službami in zunanjimi izvajalci, ker predpisi o javnem naročanju načelno ne dopuščajo sklepanja dolgoročnih pogodb za javna naročila malih vrednosti in s tem strateške obravnave proračunskih uporabnikov kot predvidevajo mednarodni standardi za notranje revidiranje v kontekstu strateških načrtov.

Proračunski uporabniki so poročali o ovirah tako na področju načrtovanja, preveritve podatkov kot poročanja, izstopa pa pomanjkanje revizijskega kadra v notranjerevizijskih

službah, pomanjkanje specialnih znanj, kompleksnost okolij in obsežnost zakonodaje ter neodzivnost revidirancev pri zagotavljanju dokumentacije in izvajanju priporočil.

Urad za nadzor proračuna meni, da bi delež opravljenih rednih revizij v strukturi porabe revizijskega časa, ki se v letu 2006 giblje med 39 in 46 odstotki strukturnega deleža, v povprečju moral doseči vsaj 50 odstotkov porabe revizijskega časa. Skupna poraba časa za svetovanje, v povprečju 15 odstotkov, predstavlja primeren strukturni delež za to dejavnost. Glede na visoko in specializirano izobrazbeno strukturo revizorjev pa menimo, da je čas za administrativna dela, s čimer razumemo preprostejša pisarniška dela, negospodarno porabljen. Poraba časa za izredne revizije oz. število izrednih revizij bi naj v prihodnje izkazoval trend upadanja.

Predpostavljajo tudi, da se bo razlika med načrtovanim in porabljenim časom, ki zaenkrat v mnogih primerih izhaja še iz neizkušenosti revizorjev pri načrtovanju zahtevnih in obsežnih revizijskih nalog, v prihodnje manjšala, zavlačevanje s predajo dokumentacije s strani vodstev revidiranih enot pa ne bi smela biti praksa.

Ugotavljajo tudi, da notranjerevizijske službe s svojimi priporočili posegajo na številna področja urejanja poslovanja in skupaj s svetovanjem, z obsežnejšimi svetovalnimi projekti in s sprotnim svetovanjem, zagotavljajo vodstvu pomembno strokovno podporo pri njihovih odločitvah. Hkrati pa potrjujejo visoko stopnjo ozaveščenosti vodij notranjerevizijskih služb glede izvajanja samoocenitev pri ocenjevanju kakovosti dela, saj je večina notranjerevizijskih služb imela vnaprej razvite kazalnike in merila, ki jih je uporabila pri samoocenitvah.

V Uradu za nadzor proračuna menijo, da je še prevelik delež tistih, ki ocene kakovosti niso izvedli, čeprav se zavedamo, da je to dejstvo povezano tudi s kadrovsko majhnostjo oziroma (pre)majhnim številom zaposlenih v notranjerevizijskih službah, da bi oceno kakovosti bilo smiselno izvesti.

5. 5. 4 Stanje notranjega nadzora javnih financ Republiki Sloveniji za leto 2007

Proračunski uporabniki so v sklopu zaključnega računa oddali 2.723 izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2007. Vsebina in metodologija za pripravo izjave je bila prvič predpisana za leto 2006 tako, da je analizo ocen za leto 2007 možno primerjati z letom 2006.

Analiza ocen notranjega nadzora javnih financ kaže v povprečju vseh proračunskih uporabnikov izboljšanje v primerjavi z letom 2006. Najšibkejši element ostaja upravljanje s tveganji, to je vzpostavljanje in uporaba sistema za opredeljevanje in ocenjevanje tveganj oziroma registra tveganj.

Pomembna tveganja, ki jih proračunski uporabniki še ne obvladujejo, potrjujejo, da je sistem notranjih kontrol pri večini proračunskih uporabnikov v razvoju in še ne v zadostni meri

prilagojen dejanskim tveganjem. Z redkimi izjemami kontrolni sistemi ne temeljijo na analizi tveganj, ki omogoča smotrno vzpostavljane notranjih kontrol upoštevajoč stroške in koristi.

V primerjavi z letom 2006 se je pokritost proračunskih uporabnikov z letnimi poročili izvajalcev notranjega revidiranja – lastnih notranjerevizijskih služb in zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja za leto 2007 povečala za 8 odstotkov, Urad RS za nadzor proračuna je prejel 156 letnih poročil (za leto 2006 so jih prejeli 144). Število poročil se je povečalo predvsem na račun zunanjih izvajalcev, ki so za leto 2007 Uradu RS za nadzor proračuna posredovali 113 poročil (za leto 2006 so prejeli 101 poročilo). Glede na število proračunskih uporabnikov pokritje z letnimi poročili za leto 2007 dosega 5,7 odstotkov (v preteklem letu 5 odstotkov), v kar so vključene notranjerevizijske službe 13 od 15-tih ministrstev, večjih neposrednih uporabnikov občinskih proračunov in večjih posrednih proračunskih uporabnikov.

Tudi v letu 2008 je Urad RS za nadzor proračuna trditve v letnih poročilih izvajalcev notranjega revidiranja obravnaval predvsem s pomočjo računalniških obrazcev, ki bodo kot vir informacij postopoma nadomestili letna poročila izvajalcev notranjega revidiranja. Zaposleni revizorji dosegajo zahtevano izobrazbo, organizacijsko in funkcionalno so notranjerevizijske službe neodvisne, mnoge pa poročajo o ovirah pri dostopu do pomembnih informacij in do predstojnika. Vse lastne notranjerevizijske službe imajo sprejete pravilnike o svojem delu in organizaciji, ostale strokovne podlage, predvsem priročniki za delo s potrebnimi revizijskimi programi pa se še razvijajo. Programska podpora, uporaba Word – a, Excella, tudi Power Point-a, ACL-a, Access-a in Visio je ustrezna.

Revizijske analize tveganosti kot podlage za strateško načrtovanje revizijskega dela se po poročanju notranjerevizijskih služb izvajajo povsod, pomembno število proračunskih uporabnikov pa še nima vzpostavljenih registrov tveganja, ki bi sicer lahko izboljšali tudi metodiko izvedbe revizijske analize tveganosti.

V strategiji načrtovanja revizij prihaja do razlik med lastnimi notranjerevizijskimi službami in zunanjimi izvajalci, ki izhajajo iz predpisov o javnem naročanju – ti načeloma ne dopuščajo strateške obravnave proračunskih uporabnikov kot predvidevajo mednarodni standardi za notranje revidiranje v kontekstu strateških načrtov. Zunanji izvajalci tako pri osebah javnega prava pretežno opravljajo druge revizijske posle, omejene na preveritve pravilnosti poslovanja na določenih segmentih ali finančne preveritve na določenih kontih oz. v računovodskih izkazih.

Notranjerevizijske službe so poročale o ovirah tako na področju načrtovanja, preveritve podatkov kot poročanja, podobno kot v preteklem letu pa izstopa pomanjkanje revizijskega kadra, specialnih znanj, kompleksnost okolij in obsežnost zakonodaje ter nezadostna odzivnost revidirancev pri zagotavljanju dokumentacije in izvajanju priporočil.

Delež opravljenih rednih revizij v strukturi porabe revizijskega časa se je v primerjavi z letom 2006 znižal, v povprečju znaša 33 odstotkov strukturnega deleža (v preteklem letu med 39 in 46), čeprav Urad RS za nadzor proračuna meni, da bi v povprečju moral doseči vsaj 50 odstotkov porabe revizijskega časa. Skupna poraba časa za svetovanje pri neposrednih vladnih in posrednih proračunskih uporabnikih znaša v poprečju med 9 in 11 odstotki, medtem ko v občinah presega 20 odstotkov. Posebej je Urad RS za nadzor proračuna letos spremljal svetovanje pri pripravi izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ, za kar so notranjerevizijske službe v povprečju porabile med 2 in 7 odstotkov časa. Pri vseh skupinah proračunskih uporabnikov pa se je povečala postavka porabe časa za »drugo«, ki znaša v poprečju med 12 in 18 odstotki strukturnega deleža, zato jo bo potrebno v prihodnje vsebinsko nekoliko bolj analizirati. Poraba časa za izredne revizije je pri neposrednih vladnih proračunskih uporabnikih še visoka, 15 odstotkov strukturnega deleža, medtem ko je bila pri posrednih proračunskih uporabnikih prepolovljena, 7 odstotkov.

Pri proračunskih uporabnikih se je pretežni del opravljenih revizij nanašal na pravilnost poslovanja, pri neposrednih vladnih proračunskih uporabnikih sledijo revizije organizacijskih struktur, sicer pa finančne revizije. Najnižji delež izvajanja so dosegle revizije smotrnosti, kar odseva dejstvo, da se napor še vedno pretežno vlaga v revizije pravilnosti poslovanja, saj je pravilnost poslovanja osnovni pogoj, da lahko ocenjujemo tudi smotrnost.

Notranjerevizijske službe s svojimi priporočili posegajo na številna področja urejanja poslovanja in skupaj s svetovanjem, z obsežnejšimi svetovalnimi projekti in s sprotnim svetovanjem zagotavljajo vodstvu pomembno strokovno podporo pri njihovih odločitvah in prispevajo k boljšemu poslovanju.

Vodje notranjerevizijskih služb so za oceno kakovosti uporabili večinoma samoocenitev glede upoštevanja standardov notranjega revidiranja, mnogi pa so imeli tudi vnaprej razvite kazalnike in merila. Delež, pri katerem ocena kakovosti ni bila opravljena, je znašal 47 odstotkov, je pa povezan z majhnostjo oz. (pre)majhnim številom zaposlenih v notranjerevizijskih službah, da bi oceno kakovosti bilo smiselno izvesti.

Ocena revizorjev o petih komponentah notranjega nadzora za leto 2007 zaradi majhnega števila odgovorov ni bila izvedena v obsegu, ki bi bil primeren za pripravo verodostojnih zaključkov. Zato smo v prilogi k temu poročilu po skupinah proračunskih uporabnikov zbrali prejete vzorčne odgovore, s čimer želimo doprinesiti k delu notranjerevizijskih služb na tem področju, saj je mednarodno uveljavljena COSO1 metoda teoretično izhodišče, ki ga v okolju notranjerevizijske funkcije ni več mogoče prezreti.

Urad RS za nadzor proračuna ugotavlja, da je pravni okvir notranjega nadzora javnih financ, ki je bil uveljavljen leta 2002, celovit, skladen z najboljšo mednarodno prakso in standardi, vendar so, kot dokazuje praksa, potrebne izboljšave na področju zagotavljanja dostopnosti in kakovosti izvajanja notranjega revidiranja. Uvedba notranjega nadzora javnih financ je predvsem odvisna od prepričanosti predstojnikov oziroma poslovodnih organov proračunskih

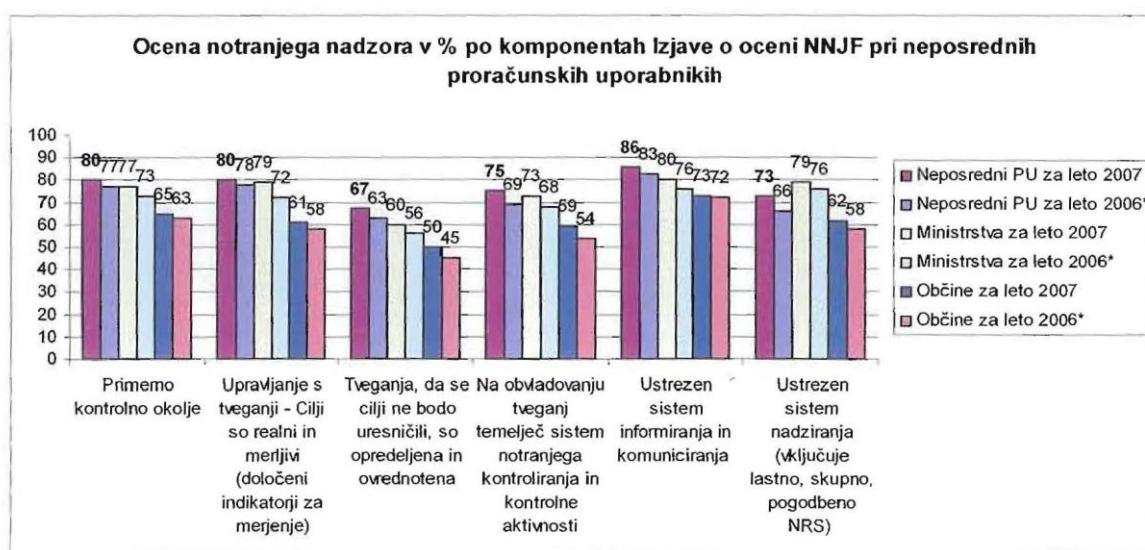
uporabnikov, da le ustrezen in uspešen sistem upravljanja s tveganji daje sprejemljivo zagotovilo, da bodo proračunski cilji uresničeni, upoštevajoč načela zakonitosti in smotrnosti.

Predpisana metodologija za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ je ob hkratnem izobraževanju pomembno prispevala k poznavanju upravljanja s tveganji kot sestavnemu delu poslovanja. Čeprav je notranje revidiranje neločljivo povezano z upravljanjem s tveganji, ga ima dejansko zagotovljenega le slabih 6 odstotkov proračunskih uporabnikov. Kljub organiziranemu posodobljenemu izobraževanju, ki ga izvaja Center za razvoj financ, kvalitetnega kadra za zasedbo delovnih mest notranjih revizorjev proračunskih uporabnikov primanjkuje, neustrezno pa je tudi vrednotenje revizorskih delovnih mest. To je najbolj razvidno iz neuspešnih razpisov za zasedbo delovnih mest notranjih revizorjev proračunskih uporabnikov.

Kot najustreznejšo rešitev za zagotovitev notranjega revidiranja za vse proračunske uporabnike, upoštevajoč relativno redkost državnih notranjih revizorjev in smotrnost uporabe sredstev, Urad RS za nadzor proračuna priporoča ustanavljanje skupnih notranjerevizijskih služb več proračunskih uporabnikov, kar je tudi eno od priporočil v Poročilu SIGMA o oceni notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji.

Ocena notranjega nadzora kaže pri vseh skupinah proračunskih uporabnikov in po vseh komponentah za leto 2007 izboljšanje v primerjavi z letom 2006. Splošna ocena notranjega nadzora oziroma povprečna skupna ocena za vse komponente notranjega nadzora v Izjavi znaša za vse neposredne proračunske uporabnike 77 % (za leto 2006 pa 73 %), za ministrstva, brez organov v sestavi, 75 % (za leto poprej 70 %) in za občine 62 % (za leto poprej 58 %).

Slika 10: Ocena notranjega nadzora v % po komponentah Izjave o oceni NNJF pri neposrednih proračunskih uporabnikih



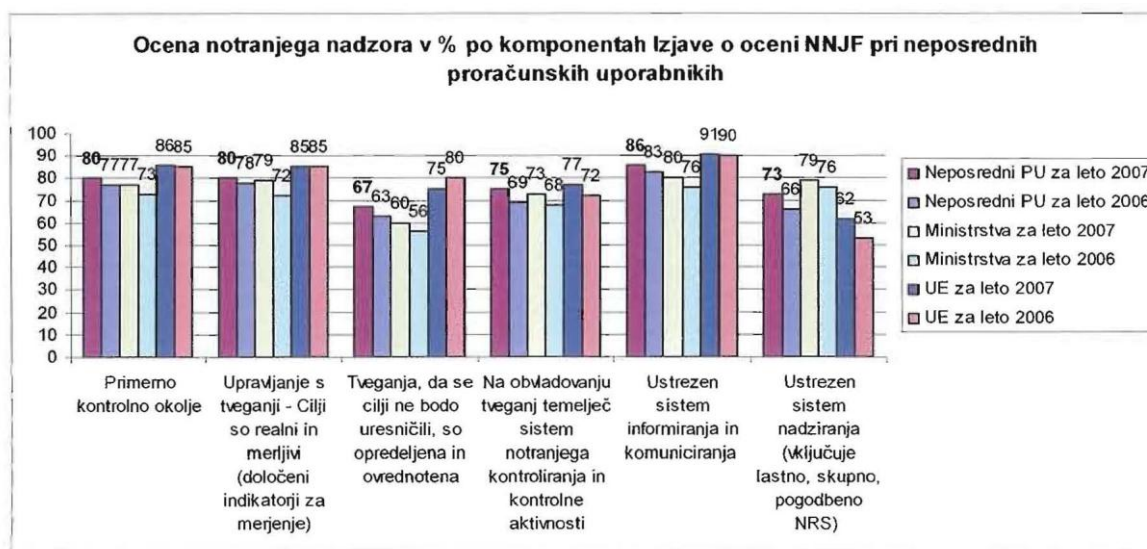
* Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2006, stran 10-15, http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/Letno_porocilo_2006.pdf (grafični prikaz po podatkih iz preglednice v Prilogi št. 2)

Analiza ocen notranjega nadzora po posameznih komponentah Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ pri neposrednih proračunskih uporabnikih za leto 2007 (tako kot je tudi za leto 2006) v sliki 10 kaže, da je najbolj šibek element upravljanje s tveganji, to je razvijanje in spremljanje sistema za opredeljevanje, ocenjevanje in obvladovanje tveganj, ki bi lahko vplivala na doseganje zastavljenih ciljev.

Navedena pomembna tveganja, ki jih proračunski uporabniki še ne obvladujejo, potrjujejo, da je sistem notranjih kontrol pri večini proračunskih uporabnikov še v razvoju in še ne v zadostni meri prilagojen dejanskim tveganjem, predvsem pa v večini primerov kontrolni sistemi ne temeljijo na analizi tveganj, ki omogoča smotrno vzpostavljanje notranjih kontrol upoštevajoč stroške in koristi.

Analiza ocen posameznih komponent notranjega nadzora za upravne enote kaže na zelo dober sistem informiranja in komunikacij (91 %, leto poprej 90 %), kar je tudi odraz uporabe standardov vodenja in zagotavljanja kakovosti (ISO standard, model CAF ...), hkrati pa kaže tudi na večje zavedanje pomena posameznih komponent, upoštevaje spremembe pojasnil metodologije za leto 2007, saj so upravne enote za leto 2007 v povprečju bolj kritično ocenile tveganja, da se cilji ne bodo uresničili (75 %) kot za leto 2006 (80 %).

Slika 11: Ocena notranjega nadzora v % po komponentah Izjave o oceni NNJF pri neposrednih proračunskih uporabnikih



(Grafični prikaz po podatkih iz preglednice v Prilogi št. 4.)

Vir: Poročilo o notranjem nadzoru javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2007, 2008, str. 20.

Ministrstva so za leto 2007 v povprečju bolj ocenila upravljanje s tveganji in postavljanje realnih in merljivih ciljev (79 %) kot za leto 2006 (72 %). Tri ministrstva še nimajo

vzpostavljenega registra tveganj, ob upoštevanju, da imajo vsa ministrstva z izjemo enega lastno notranjerevizijsko službo.

5. 6 PREDLOGI IZBOLJŠAV NA PODROČJU NOTRANJEGA REVIDIRANJA UPRAVNIH ENOT

Na podlagi analiz ocen notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji, v katerih so zajeta poročila posameznih notranjerevizijskih služb ugotavljam, da bi bilo področju notranje revizije upravnih enot potrebno posvetiti pozornost tudi v prihodnosti. Predvsem zato, ker upravne enote v Sloveniji nimajo lastne službe za notranjo revizijo. Za notranjo revizijo upravnih enot je zadolžena Služba za notranjo revizijo na Ministrstvu za javno upravo. Le-ta pokriva delovanje samega ministrstva in vseh 58 upravnih enot.

Glede na to, da se upravne enote razlikujejo po velikosti (glede na število prebivalcev v posamezni upravni enoti, število zaposlenih ...), in sicer velike, srednje in majhne, menim, da bi velike upravne enote morale imeti svojo službo za notranjo revizijo. Saj služba za notranjo revizijo na ministrstvu za javno upravo ne more kvalitetno opravljati svojega dela in nalog, ki zajemajo delovanje Ministrstva za javno upravo in vseh 58 upravnih enot. Menim, da je število zaposlenih v Službi za notranjo revizijo na Ministrstvu za javno upravo premajhno za pokrivanje delovanja vseh 58 upravnih enot.

Za srednje in majhne upravne enote pa bi bilo po mojem mnenju zelo dobro, da bi Služba za notranjo revizijo na Ministrstvu za javno upravo v zvezi z notranjim nadzorom organizirala seminarje, tečaje ali delavnice za načelnike in vodje notranjih organizacijskih enot, na katerih bi bil poudarek na pomembnosti notranjih kontrol in s tem spoštovanju zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti, gospodarnosti poslovanja, varovanja sredstev in ugleda. Srečanja načelnikov z vodjo Službe za notranjo revizijo upravnih enot bi po moji oceni morale biti vsaj dvakrat na leto. To pa zato, ker register tveganj ni dokument, ki ga pripravimo in naj pozabimo, temveč ga je potrebno nenehno spremljati in ustrezno dopolnjevati. Ravno to bi bila ena tema srečanja, drugo srečanje pa bi bilo potrebno pred izpolnjevanjem Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ. Vsi načelniki namreč niso ekonomisti in bi jim pred izpolnjevanjem Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ bila zelo dobrodošla delavnica na to temo.

Prav tako ocenjujem, da bi bilo dobro, da bi Služba za notranjo revizijo na Ministrstvu za javno upravo na spletni strani imela objavljene vzorce pravilnikov, vzorec registra tveganj, vzorce ostalih obrazcev, zapisnike o opravljenih notranjih revizijah, veljavno zakonodajo s tega področja, priporočeno literaturo ter povezave na koristne spletne strani, razna priporočila in podobno. Če bi upravne enote imele na voljo zapisnik o opravljeni notranji reviziji, priporočila in druga navodila, bi v primeru, da ugotovijo, da so v določenem dokumentu podani predlogi, ki bi bili dobri tudi za njih, takoj sprejeli ukrepe za izboljšanje poslovanja,

ne pa čakali, da jih obišče notranja revizorka in šele potem na podlagi njenih priporočil ustrezno ukrepali.

6 SKLEP

V magistrskem delu ugotavljam, da se notranja revizija v javni upravi šele razvija. Slovenija je zakonodajo povsem prilagodila zahtevam Evropske unije ter sprejela tudi strokovne podlage, na osnovi katerih notranja revizija deluje. Strokovne podlage pa so: Mednarodni standardi notranjih kontrol INTOSAI in Standardi notranjega revidiranja, ki jih je izdal Slovenski inštitut za revizijo.

Za kakovostno delo notranje revizijske službe in notranjih revizorjev pa je pomembno, da so pri svojem delu neodvisni. Služba notranje revizije mora biti organizirana kot funkcionalno ločena enota od ostalih organizacijskih enot. Notranji revizorji pa morajo imeti podporo vodstva, da lahko pridobijo sodelovanje strank pri reviziji in neodvisno izvajajo svoje delo. Torej, notranji revizor je neposredno vezan na najvišje ravnateljstvo, ki je prejemnik vseh njegovih poročil, na podlagi katerih lahko tekoče spremlja stanje v organizaciji, sprejema ustrezne ukrepe oziroma opravlja nadzor nad izvajanjem teh ukrepov. Notranji revizor se je po standardih notranjega revidiranja dolžan stalno izpopolnjevati in graditi svoje znanje, saj le tako lahko poda verodostojno in strokovno mnenje oziroma poročilo. Hkrati je neodvisnost in strokovna usposobljenost dejavnik večje nepristranskosti pri presojanju predmeta revidiranja.

Upravne enote v Sloveniji nimajo lastne službe za notranjo revizijo. Za notranjo revizijo upravnih enot je zadolžena Služba za notranjo revizijo na Ministrstvu za javno upravo, ki skrbi za neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja z namenom zagotavljanja spoštovanja načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti pri delovanju ministrstva. Le-ta pokriva delovanje samega ministrstva in vseh 58 upravnih enot.

Upravne enote imajo predvsem Poslovnik za vzpostavitev sistema notranjih kontrol in register tveganj. V skladu z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna morajo oddati Poslovno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih proračunskega uporabnika, ki mora vsebovati tudi oceno delovanja notranjega finančnega nadzora oz. izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ. Z izjavo proračunski uporabnik oceni ustreznost vzpostavljenega sistema notranjega nadzora, ki vključuje kontrolno okolje, upravljanje (oceno) tveganj, notranje kontrole, informiranje in komuniciranje ter nadziranje, navede najpomembnejše ukrepe za izboljšanje sistema, ki jih je izvedel v preteklem letu, in ukrepe, ki jih namerava izvesti v tekočem letu.

Analiza ocen notranjega nadzora javnih financ v letu 2007 pa kaže v povprečju vseh proračunskih uporabnikov izboljšanje v primerjavi z letom 2006. Najšibkejši element ostaja

upravljanje s tveganji, to je vzpostavljanje in uporaba sistema za opredeljevanje in ocenjevanje tveganj oziroma registra tveganj. Pomembna tveganja, ki jih proračunski uporabniki še ne obvladujejo, potrjujejo, da je sistem notranjih kontrol pri večini proračunskih uporabnikov v razvoju in še ne v zadostni meri prilagojen dejanskim tveganjem. Z redkimi izjemami kontrolni sistemi ne temeljijo na analizi tveganj, ki omogoča smotrno vzpostavljanje notranjih kontrol upoštevajoč stroške in koristi.

Vsekakor pa se hitrejši gospodarski in tehnološki razvoj odraža tudi na področju državne revizije ter od predstojnikov in notranjih revizorjev zahteva, da se soočajo z novimi trendi in izzivi na tem področju.

7 LITERATURA IN VIRI

1. Allen, R., Tommasi, D. (2001). *Managing Public Expenditure*. Paris: OECD.
2. Arens, A., A., Elder, R., J., Beasley, M., S. (2005). *Auditing and Assurance Services. An Integrated Approach. Tenth Edition*. New Jersey: Pearson Education International.
3. BATTERY, R., SIMPSON, R. (1990). *Audit in the public sektor*. (2nd ed.). Cambridge (UK): Woodhead – Faulkner.
4. Cukon M., N. *Priprava samoocenitve pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih*. Najdeno 6. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/priprava_samoocenitve.pdf.
5. De Konig, R. (1999). *Public Internakl Financial Control (PFIC) in the Context of European Union Enlargement Forum*. SIGMA-OECD, 5 (6), str. 4–5.
6. Gostiša, M. (2008). *Uvajanje registra tveganj*. Najdeno na 20. aprila 2009 na spletnem naslovu [http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/UVAJANJE_REGISTRA_TVEGANJ.ppt#272,21,Register tveganj Ocena tveganja](http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/UVAJANJE_REGISTRA_TVEGANJ.ppt#272,21,Register%20tveganj%20Ocena%20tveganja).
7. Hayes, R. e tal. (2005). *Principles of Auditing. An introduction to International Standards on Auditing*. (2nd ed.). London: Pearson Education.
8. Hren, M. (2001). Postavitev notranjerevizijskih služb pri neposrednih proračunskih uporabnikih in izvajanje nadzora nad njihovim delovanjem. *3. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju – Novosti v državnem revidiranju in izvajanje javnih financ* (str. 95-103). Portorož: Zveza ekonomistov.
9. *Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I*. SIGMA-OECD. Najdeno 15. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.sigmaweb.org/dataoecd/35/38/34891146.pdf>.
10. Janc M. (2008). Pogled v preteklost. *Konferenca 10 let sistema MFERAC* (str. 7–15). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
11. Kamnar, H. (1999). *Javni zavodi med državo in trgovino*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
12. *Kodeks notranjerevizijskih načel*. (2004). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
13. *Kodeks poklicne etike notranjega revizorja*. (2004). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

14. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
15. Korpič-Horvat, E. (1996). Urejanje državne revizije v Sloveniji. *XI- posvetovanje o računovodstvu, reviziji, svetovanju in financah* (str. 89-110). Maribor: Društvo računovodskih in finančnih delavcev Maribor in TEMPUS Joint European Project 9635 – EPF Maribor.
16. Korpič Horvat, E. (1997). *Zakon o računskem sodišču s komentarjem*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
17. Korpič-Horvat, E. (2002). *Revidiranje javnih financ (proračuna) po novem* (str. 47–61). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
18. Krušič, N. (2008). Splošni okvir notranjega nadzora javnih financ. *Seminar Notranji nadzor javnih financ in upravljanje s tveganji ter sistem notranjih kontrol v organih javne uprave* (str. 1–17). Ljubljana: Fakulteta za upravo.
19. Lah M. (2007a). Notranji nadzor javnih financ v občini. *Revija za javna naročila in javne finance*, 2 (2), 13–19.
20. Lah M. (2007b). Smernice za delo notranjega revizorja v občini. *Revija za javna naročila in javne finance*, 5 (2), 21–29.
21. Lipnik, D. (2008). *Upravljanje s tveganji in notranje kontrole pri proračunskih uporabnikih*. Najdeno 20. aprila 2009 na spletnem naslovu www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/UPRAVLJANJE_S_TVEGANJI_IN_NOTRANJE_KONTROLE_PRI_PU.ppt.
22. *Mednarodne smernice za notranje revidiranje*. (1992). Ljubljana: Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije.
23. *Dopolnjena ekonomska klasifikacija javnofinančnih prihodkov in odhodkov, finančnih terjatev in naložb, zadolževanja in odplačila dolga – Metodološki priročnik* (2001). Ljubljana : Ministrstvo za finance.
24. Metodologija za pripravo izjave o notranjem nadzoru javnih financ na ministrstvu za javno upravo Republike Slovenije in v upravnih enotah kot del zaključnega računa za leto 2007. Interno gradivo UE Metlika.
25. Milatovič, J. (2002). *Notranji nadzor javnih financ – nadzor proračuna po novem* (str. 35-47). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
26. Možič, C. (1999). *Zakon o računovodstvu s komentarjem*. Radovljica: Skriptorij KA.
27. Nemeč, A., (2006). Vloga notranjega revizorja pri preprečevanju in odkrivanju prevar. *Revizor*, Ljubljana, 17 , 12, str. 40–53.

28. Odar, M. (2007). *Vrste in namen revizij*. Najdeno 7. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc>.
29. *Poročilo o notranjem nadzoru javnih financ v RS za leto 2007*. Najdeno 8. aprila 2009 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/letna_porocila.htm.
30. *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2006*. Najdeno 8. aprila 2009 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/letna_porocila.htm.
31. *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2005*. Najdeno 8. aprila 2009 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/letna_porocila.htm.
32. *Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2004*. Najdeno 8. aprila 2009 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/letna_porocila.htm.
33. Poslovnik za vzpostavitev sistema notranjih kontrol v UE Metlika. Interno gradivo UE Metlika.
34. Pravilnik o skupnih kriterijih za organizacijo in postopke finančnega nadzora pri neposrednih uporabnikih proračuna RS (Uradni list RS, št. 14/2000).
35. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002).
36. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije. (2007). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
37. Proračun Republike Slovenije za leto 2007 (Uradni list RS, št. 116/2005).
38. Pustatičnik, I. (2007). *Obvladovanje tveganj v nefinančnih organizacijah*. Revizor, Ljubljana, 18 (2) str. 47–64.
39. Sawyer, L., B., et. al. (2003). *Sawyer's Internal Auditing: The practice of Modern Internal Auditing*. (5th ed.). Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
40. *Sistem javnih financ*. (2007) Ljubljana: Ministrstvo za javno upravo.
41. Slovenski računovodski standardi. (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
42. Stališča urada RS za nadzor proračuna. Najdeno 20. aprila 2009 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/zakonske_podlage/stalisca_urada_RS_za_nadzor_proracuna.pdf.

43. Taylor, D. H., Glezen, G. W. (1996). *Revidiranje : zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
44. Trunk-Širca, N., Tavčar, M. I. (1998). *Management nepridobitnih organizacij*. Koper: Visoka šola za management.
45. Turk, I. (1998). *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
46. Turk, I. (2000). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
47. *Upravljanje s tveganji in analiza tveganj*. (2004). Najdeno 25. aprila 2009 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/Upravljanje_s_tveganji.pdf.
48. Uredba o izvedbi postopkov oddaje skupnih javnih naročil za potrebe upravnih organov (Uradni list RS, št. 111/03, 52/05).
49. Uredba o organih v sestavi ministrstev (Uradni list RS, št. 58/03).
50. Usenik, M. (2001). *Računovodstvo in finančno poslovanje*. Novo mesto: Ekonomska šola Novo mesto.
51. *Usmeritve za državno notranje revidiranje*. (2003). Ljubljana: Ministrstvo za finance Republike Slovenije.
52. Vidovič, Z. (1999a). *Državna revizija*. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
53. Vidovič, Z. (1999b). *Kodeks etike za revizorje v javnem sektorju INTOSAI*. Revizor, Ljubljana, 10 (3), str. 23–29.
54. Vidovič, Z., Milatovič, J., Hren, M. (2001). *Nadzor nad porabo proračunskih sredstev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
55. Voljč, M. (2008). Sistem javnih financ. Najdeno 25. aprila 2009 na spletnem naslovu http://www.mju.gov.si/si/usposabljanje_in_strokovni_izpiti/sektor_za_usposabljanje_in_strokovne_izpite_javnih_usluzbencev/seminarji/prosojnice/.
56. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02, 110/02).
57. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99, 30/02) v povezavi s Slovenskimi računovodskimi standardi.
58. Zakon o izvrševanju proračuna za leti 2006 in 2007 (Uradni list RS, št. 116/2005).
59. Zakon o javnem naročanju ZJN-2 (Uradni list RS, št. 128/06).
60. Žnidar, S. (2008). postopki za izboljšanje ocene notranjega nadzora javnih financ v letu 2008. *Revija za javna naročila in javne finance*, 5 (3), 6–12.

8 PRILOGE

PRILOGA 1

REGISTER TVEGANJ

Datum: 11.12.2008

Datum vnosa	Zap. št.	Cilji UE (kratek opis vsebine)	Opis tveganja	Ocena tveganja		Stopnja tveganja	Ukrepi za obvladovanje tveganj		Izvajalec	Rok izvedbe ukrepa
				Verjetnost nastanka	Posledice nastanka		Opis obstoječih kontrol	Potrebne aktivnosti		
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7=5*6	8.	9.	10.	11.
08.12.2008	1	splošni cilji poslovanja pravilna uporaba kadrovskih virov	neskladnost z zakonodajo pri zaposlovanju in izplačilih	nizka	pomembne	3	- akt o notranji organizaciji in sistemizaciji - zaposlovanje v skladu z ZJU in podzakonskimi predpisi - potrjen kadrovski načrt - vnos v MFERAC-KE	- sprejem PN - seje kolegija	- načelnik - višja svet. - vodje	31.12.2008
08.12.2008	2	splošni cilji poslovanja - pravilna uporaba kadrovskih virov	neučinkovita uporaba kadrov	srednja	pomembna	6	- preместitve - delo v projektnih skupinah - ocenjevanje javnih uslužbencev - evidenca delovnega časa - pravilnost izplačil (plače, merila za delovno uspešnost, drugi osebni prejemki)	- izdaja sklepov po 95. členu ZJU in 22e. členu ZSPJS - evidenca delovnega časa - napredovanje javnih uslužbencev - kontrola vnosov izplačil - natančni opisi delovnih nalog za javne uslužbenke	- načelnik - višja svet. - vodje	stalna naloga
18.12.2008	3	splošni cilji poslovanja - učinkovita uporaba znanja in vzpostavljanje "učee organizacije"	zanje se ne uvaja v delo, nova znanja se ne prenašajo na kolektiv	srednja	srednje	4	- izpolnitev obrazcev po izobraževanjih - prenos znanj	- plan izobraževanja	- načelnik - višja svet. - vodje	oktober 2008, skozi vse leto 2008
08.12.2008	4	splošni cilji poslovanja - pravilna poraba finančnih virov	neskladnost s predpisi, nenamenska poraba, negospodarna poraba	srednja	srednje	4	- izvajanje ZJF, ZJN in podzakonskih aktov, ustrezno načrtovanje potrebnih finančnih virov, izvajanje notranjih navodil	- kontrola porabe do višine dodeljenih sredstev	- načelnik - višja svet. - vodje - finančnica	stalna naloga
08.12.2008	5	splošni cilji poslovanja - pravilna uporaba materialnih virov	neskladnost s predpisi nenamenska, negospodarna uporaba	srednja	srednje	4	- skrb za gospodarno uporabo in varovanje premoženja - inventura - ocena dobaviteljev	- letni popisi OS in virov sredstev	- načelnik - višja. svet. - vodje - finančnica	konec leta

							- predpisani postopki nabave in ustrezno evidentiranje OS			
08.12.2008	6	splošni cilji poslovanja - pravilno računovodsko evidentiranje stroškov in proračunskih prihodkov	nepopolni in nepravilni podatki o stroških in proračunskih prihodkih	nizka	pomembne	3	- računovodske kontrole pravilnosti računov - vnos v MFERAC	- analitika - kontrola verodostojnosti listin	- načelnik - višja svet. - finančnica	stalna naloga
08.12.2008	7	splošni cilji poslovanja - izterjava zapadlih neplačanih terjatev do strank	proračunski prihodki se ne izterjujejo	nizka	majhne	1	- mesečno poročilo o zapadlih terjativah do strank - spremljanje izterjave	- izvršba finančnih sredstev	finančnica	po potrebi
08.12.2008	8	splošni cilji poslovanja - zagotavljanje načela prijazne in partnerske javne uprave	nezadovoljna stranka in podjetnik oziroma gospodarska družba	srednje	pomembne	6	- ankete o zadovoljstvu strank - knjiga pripomb in pohval - svetovalec za pomoč strankam - koordinacijski sosvet načelnika	- spremljanje rezultatov anket in po potrebi ukrepanje	- načelnik - višja svet. - vodje	stalna naloga
08.12.2008	9	splošni cilj poslovanja - transparentnost dela in odprtost javnosti	izogibanje nalogam, skrivanje nedela s sklicevanjem na notranja pravila in nejasna delovna navodila, neizvajanje ZDIJZ, UUP	srednje	pomembne	6	- izvajanje pravil o upravnem poslovanju - pooblastila javnim uslužbencev - konkretizacija tipičnih opisov uslužbenskih delovnih mest - posredovanje informacij javnega značaja in izvajanje ZDIJZ - izvajanje UUP		- načelnik - višja svet. - vodje	stalna naloga
08.12.2008	10	splošni cilji poslovanja - kakovostno izvajanje upravnih nalog	nepravočasno in nestrokovno izvajanje upravnih nalog	srednje	pomembne	6	- mesečni plani oddelkov - poročilo o zaostankih - poročilo o pritožbah	- seje kolegija	vodje	stalna naloga
08.12.2008	11	- splošni cilji poslovanja - smotno izvajanje upravnih nalog	upravne naloge se ne izvajajo gospodarno, učinkovito, uspešno	manjše	srednje	2	- upravna statistika - mesečna oddelčna poročila	- seje kolegija	vodje	stalna naloga
08.12.2008	12	splošni cilji poslovanja - izvajanje upravnih nalog skladno z delovnimi navodili resorjev	upravne naloge se izvajajo različno po upravnih enotah	manjše	srednje	2	- upoštevanje navodil pristojnega ministrstva - upoštevanje zapisnikov inšpekcij, zunanjih revizorjev, notranjih revizorjev	- seje kolegija	vodje	stalna naloga
08.12.	13	splošni cilj poslovanja	zaposleni v upravni	majhno	pomembne	3	- ankete o zadovoljstvu	- seje kolegija	- načelnik	1x mesečno

2008		- skrb za dobro ime, posredovanje informacij javnega značaja	enoti omalovažujejo svoje delo, delo kolektiva, poslanstvo upravne enote, informacije javnega značaja niso posredovane strankam				zaposlenih - poročanje osebe, pooblaščenec za posredovanje informacij javnega značaja		- višja svet. - vodje	
08.12.2008	14	splošni cilj poslovanja - skrb za varstvo in zdravje pri delu	- zaposleni v upravni enoti ne morejo izvajati svojega dela zaradi napak na delovni opremi - prostori niso primerno ogrevani, hlajeni, osvetljeni	majhno	srednje	2	- periodični pregled delovne opreme - pregledi in meritve električnih inštalacij na delovni opremi - sistematični pregledi	- dosledno izvajanje pregledov, meritev, obdobjnih zdravstvenih pregledov - obnova preizkusa znanja iz varnosti pri delu in varstva pred požarom	- strokovni delavec pooblaščen za varnost in zdravje pri delu, - pooblaščen zdravnik medicine dela, - načelnik	- periodično - tekoče
08.12.2008	15	Nabava blaga in storitev je zagotovljena v proračunu	ni zadostnih pravic porabe	majhno	srednje	2	- kontrola obstoja pravic porabe proračunskih sredstev		- načelnik - višja svet. - vodje - finančnica	stalna naloga
08.12.2008	16	Racionalna uporaba poslovnih prostorov	prevelika poraba energije storitve, vzdrževanja	majhno	srednje	2	- spremljanje in kontrola porabe sredstev		- načelnik - finančnica	stalna naloga
08.12.2008	17	Pravilnost uporabe računalnikov in programske opreme	pogostost napak	srednje	srednja	4	- usposabljanje javnih uslužbencev za e-poslovanje	- usposabljanje za pridobitev znanja	- načelnik - višja svet. - vodje	po potrebi
08.12.2008	18	Pravilnost uporabe službenih avtomobilov	- službeni avtomobili so premalo izkoriščeni - stroški vzdrževanja presegajo koristi	srednje	srednja	4	- vodenje ustreznih evidenc o avtomobilih in voznjeh	- kontrola potnih nalogov in evidence o avtomobilih in voznjeh	- načelnik - višja svet. - finančnik	mesečno
08.12.2008	19	Pravilnost uporabe službenih telefonov	previsoki stroški, uporaba službenega telefona v zasebne namene	srednje	srednja	4	- pregled porabe po uslužbencih	- pridobivanje izpisov telefonskih izpisov	- načelnik - vodja	mesečno
08.12.2008	20	Preprečitev vloma in kraje opreme	izguba podatkov, opreme	nizka	pomembne	3	- izvajanje nadzora nad delovanjem alarmne naprave in senzorjev	- redni servisi alarmne naprave in testiranje občutljivosti senzorjev	- načelnik - vodja	- po potrebi, letno

IZJAVA O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC	
v / na <i>(naziv proračunskega uporabnika)</i>	
<i>(sedež proračunskega uporabnika, šifra in matična številka)</i>	
	Šifra:
	Matična številka:
<p>Podpisani se zavedam odgovornosti za vzpostavitev in stalno izboljševanje sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja v skladu s 100. členom Zakona o javnih financah z namenom, da obvladujem tveganja in zagotavljam doseganje ciljev poslovanja in uresničevanje proračuna.</p> <p>Sistem notranjega nadzora javnih financ je zasnovan tako, da daje razumno, ne pa tudi absolutnega zagotovila o doseganju ciljev: tveganja, da splošni in posebni cilji poslovanja ne bodo doseženi, se obvladujejo na še sprejemljivi ravni. Temelji na nepretrganem procesu, ki omogoča, da se opredelijo ključna tveganja, verjetnost nastanka in vpliv določenega tveganja na doseganje ciljev in pomaga, da se tveganja obvladuje uspešno, učinkovito in gospodarno.</p> <p>Ta ocena predstavlja stanje na področju uvajanja procesov in postopkov notranjega nadzora javnih financ v / na <i>(naziv proračunskega uporabnika)</i></p>	
Oceno podajam na podlagi:	
* ocene notranje revizijske službe za področja:	
* samoocenitev vodij organizacijskih enot za področja:	
* ugotovitev (Računskega sodišča RS, proračunske inšpekcije, Urada RS za nadzor proračuna, nadzornih organov EU,...) za področja:	
V / Na <i>(naziv proračunskega uporabnika)</i>	
je vzpostavljen(o):	
1. primerno kontrolno okolje (predstojnik izbere <i>samo eno</i> od naslednjih možnosti, <i>v označeno polje vpišite X</i>):	
a) na celotnem poslovanju,	
b) na pretežnem delu poslovanja,	
c) na posameznih področjih poslovanja,	
d) še ni vzpostavljeno, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,	
e) še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	

2. upravljanje s tveganji:	
2.1. cilji so realni in merljivi, tp. da so določeni indikatorji za merjenje doseganja ciljev (predstojnik izbere samo eno od naslednjih možnosti):	
a) na celotnem poslovanju,	
b) na pretežnem delu poslovanja,	
c) na posameznih področjih poslovanja,	
d) še niso opredeljeni, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,	
e) še niso opredeljeni, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	
2.2. tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena, določen je način ravnanja z njimi (predstojnik izbere samo eno od naslednjih možnosti):	
a) na celotnem poslovanju,	
b) na pretežnem delu poslovanja,	
c) na posameznih področjih poslovanja,	
d) še niso opredeljena, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,	
e) še niso opredeljena, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	
3. na obvladovanju tveganj temelječ sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven (predstojnik izbere samo eno od naslednjih možnosti):	
a) na celotnem poslovanju,	
b) na pretežnem delu poslovanja,	
c) na posameznih področjih poslovanja,	
d) še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,	
e) še ni vzpostavljen, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	
4. ustrezen sistem informiranja in komuniciranja (predstojnik izbere samo eno od naslednjih možnosti):	
a) na celotnem poslovanju,	
b) na pretežnem delu poslovanja,	
c) na posameznih področjih poslovanja,	
d) še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,	
e) še ni vzpostavljen, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	
5. ustrezen sistem nadziranja, ki vključuje tudi primerno (lastno, skupno, pogodbeno) notranje revizijsko službo (predstojnik izbere samo eno od naslednjih možnosti):	
a) na celotnem poslovanju,	
b) na pretežnem delu poslovanja,	
c) na posameznih področjih poslovanja,	
d) še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,	
e) še ni vzpostavljen, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi.	
V letu (leto, na katerega se Izjava nanaša) sem na področju notranjega nadzora izvedel naslednje pomembne izboljšave (navedite: 1, 2 oziroma 3 pomembne izboljšave):	

Kljub izvedenim izboljšavam ugotavljam, da obstajajo naslednja pomembna tveganja, ki jih še ne obvladam v zadostni meri <i>(navedite: 1, 2 oziroma 3 pomembnejša tveganja in predvidene ukrepe za njihovo obvladovanje):</i>
Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika:
<i>Podpis:</i>
Datum podpisa predstojnika:

Pojasnila kot dopolnitev Navodil za izpolnjevanje samoocenitvenega vprašalnika za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ

(Objavljena metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ k Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, 10. člen točka 8 in 16. člen točka 8 (Uradni list RS, št. 12/01, 10/06 in 8/07))

Objavljen samoocenitveni vprašalnik je enoten za vse proračunske uporabnike. V primeru, da kakšno vprašanje ni relevantno za proračunskega uporabnika, nanj ne odgovarja in ga tudi ne upošteva pri vrednotenju odgovorov, tako da ne vpliva na rezultat samoocenitve. Neupoštevanje vprašanja pa mora obrazložiti v opombi.

1. NOTRANJE (KONTROLNO) OKOLJE

1.1 Neoporečnost in etične vrednote

- a) Ali obstaja utečen postopek, ki zagotavlja, da so vsi zaposleni seznanjeni z Zakonom o javnih uslužbencih in s Kodeksom ravnanja javnih uslužbencev?

Državni organi in uprave lokalnih skupnosti, kjer javni uslužbenec s podpisom pogodbe o zaposlitvi prevzema obveznosti iz ZJU, ki povzema tudi etični kodeks, odgovarjajo z DA.

Javni zavodi in agencije odgovarjajo z DA, če je Kodeks ravnanja javnih uslužbencev vključen v pogodbo o zaposlitvi.

Dobra praksa je organizacija usposabljanja, da se javni uslužbenci seznanijo z vsebinami kodeksa in njegovim upoštevanjem pri svojem ravnanju. Dobra praksa je priporočena, ne vpliva pa na oceno.

- b) Ali ima PU sprejet kodeks ravnanja, ki je prilagojen posebnostim njegovega poslovanja?

Priporočljivo je, da imajo PU, ki imajo specifično poslovanje, ali pa je njihovo delo tako posebno, da splošni kodeks ne bi pokrival vseh aktivnosti (policija, vojska, DURS, CURS,...), kategorij zaposlenih (športniki), dodatne posebne kodekse ravnanja. Za večino PU pa to ni nujno. Tisti PU, ki imajo sprejet tudi tak poseben kodeks, odgovarjajo z DA, ostali PU pa na to vprašanje ne odgovarjajo in ga ne upoštevajo. Kot posebni kodeksi se ne upoštevajo poklicni kodeksi (npr. revizorjev), ki jih je javni uslužbenec dolžan upoštevati že v skladu z 10. členom ZJU.

Tudi najvišji funkcionarji so zavezani k spoštovanju posebnega etičnega kodeksa ministrov in državnih sekretarjev in ga morajo podpisati še pred imenovanjem.

- c) Ali se zaposleni zavežejo, da bodo ravnali v skladu s posebnim kodeksom PU iz točke b)?

Ni dovolj samo seznanitev s kodeksom, odgovor DA je možen, če zaposleni s podpisom potrdijo, da se bodo ravnali v skladu s posebnim kodeksom.

Kot primer dobre prakse je redna (letna ...) obravnava kodeksa in poklicnega etičnega ravnanja s predstavitev konkretnih primerov. Dobra praksa je priporočena, ne vpliva pa na oceno.

- d) Ali so predvideni preventivni ukrepi za primer nespoštovanja predpisov, usmeritev vodstva (kakršna koli pisna usmeritev, ki jo poda vodstvo – interni pravilniki, hišni red, pravila notranjega ravnanja, zapisniki kolegijev ipd.) in etičnih načel?

V veliki meri je sicer to področje urejeno z Zakonom o javnih uslužbencih, Zakonom o delavnih razmerjih in področnimi zakoni. Ne glede na to pa je predvsem v zvezi s spoštovanjem usmeritev vodstva smiselno, da PU v svojih notranjih aktih dodatno določi ukrepe za primere njihovega nespoštovanja.

Pritrdilno na to vprašanje odgovorijo samo tisti PU, ki imajo poleg omejenih splošnih predpisov tudi svoje notranje akte oziroma usmeritve na tem področju. Kot usmeritve vodstva se štejejo vsi notranji akti pa tudi druge pisne usmeritve vodstva kot npr.: zapisniki kolegija iz katerih izhajajo zadolžitv ... V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev.

- e) Ali vodstvo tudi dejansko izvaja ukrepe, ki bodo pripomogli k odpravi kršitev nespoštovanja predpisov, usmeritev vodstva in etičnih načel iz kodeksa ravnanja javnih uslužbencev ter izboljšanju stanja?

Pri tem vprašanju sta možna samo oba skrajna odgovora: ali DA (v celotnem poslovanju) ali NE – (mogoče je, da bo v naslednjem letu). Pozitiven odgovor (DA v celotnem poslovanju) je možen v primeru, da je v letu, na katero se ocena nanaša, bil sprejet ukrep (prekinitev pogodbe o zaposlitvi, kar je možno že na podlagi znakov o kaznivem dejanju, disciplinski ukrep, napotitev na dodatno usposabljanje, sprememba načina dela, sprememba organizacij, ...). V primeru, da ni bilo uvedenega nobenega postopka, ker ni bilo ugotovljenih nespoštovanj predpisov, navodi ... PU na to vprašanje ne odgovarj in ga ne upošteva.

1.2 Zavezanost k usposobljenosti in upravljanju s kadri

- a) Ali je vodstvo pripravilo ustrezno sistemizacijo in jo sproti usklajuje s spremembami predpisov in potreb?

Ustrezna je sistemizacija, ki je usklajena s predpisi (Zakon o javnih uslužbencih, Zakon o javni upravi, Uredba o notranji organizaciji, proračunom ...) in potrebami PU, tako da v celoti izpolnjuje svoj namen (ustreznost oceni predstojnik; navedite datum zadnjega posodabljanja – uskladitev s spremembami poslovnega procesa, uskladitev s spremembami predpisov..).

- b) Ali se v okviru upravljanja s kadri zagotavlja zaposlovanje ustreznih kadrov?

Odgovor DA je možen v primeru, ko obstaja dokument (usmeritev vodstva, kadrovski načrt,...) kot dokazilo, da se zaposluje usmerjeno.

- c) Ali obstajajo merila za ugotavljanje uspešnosti kadrovanja?

Za merjenje doseganja ciljev, ki so opredeljeni v kadrovski politiki, je treba oblikovati merila, s katerimi merimo uspešnost kadrovske funkcije (uspešnost je stopnja doseganja ciljev, uresničevanje kadrovskega načrta ...). V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev.

- d) Ali obstaja interno predpisan postopek oblikovanja izbirne komisije, ki že prej določi merila za izbiro kandidatov?

Odgovor DA je mogoč v primerih, ko se predpisan postopek tudi dosledno upošteva. V opombah navedite referenco na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev.

(Zakon o javnih uslužbencih in Uredba določata obveznost PU, da ima napisan interni postopek o izbiri komisiji)

- e) Ali obstajajo za zaposlene tudi individualni cilji, na podlagi doseganja katerih se jih nagrajuje?

Odgovor DA je mogoč takrat, ko so za vsakega zaposlenega določeni individualni cilji, ki izhajajo iz ciljev organizacijske enote oziroma ciljev PU. Delovna uspešnost

posameznika je določena na podlagi stopnje doseganja individualnih ciljev. V opombah navedite referenco na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev.

f) Ali se redno izvaja ocenjevanje zaposlenih?

Odgovor DA je mogoč, če je ocenjevanje skladno s predpisi in velja za vse zaposlene.

g) Ali se zaposleni redno strokovno izpopolnjujejo?

Odgovor DA je mogoč, ko je strokovno izpopolnjevanje redno v skladu s sprejetim načrtom izpopolnjevanja, ki ga sprejme vodstvo PU na podlagi analize stanja oziroma potreb po izpopolnjevanju in je ovrednoten v finančnem načrtu. V opombah navedite referenco na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev. (Strategija izobraževanja, usposabljanja in izpopolnjevanja javnih uslužbencev za obdobje od 2006 do 2008, Zakon o javnih uslužbencih)

h) Ali je sprejet načrt izobraževanja in določena oseba, ki usklajuje potrebe in zagotavlja smotno izvedbo izobraževanja?

Odgovor DA je mogoč, če je zagotovljeno, da je imenovana odgovorna oseba, ki skrbi za to, da je načrt izobraževanj, temelječ na strategiji usposabljanja, uresničen. Uresničenje načrta je dokaz, da je bil slednji pravilno pripravljen.

Kot primer dobre prakse mora načrtovanje in ugotavljanje potreb po izobraževanju in usposabljanju zaposlenih temeljiti na celoviti analizi teh potreb na različnih ravneh. Prvi korak analize potreb je ugotavljanje področij manjše uspešnosti, torej potreb po izboljšanju, drugi korak je ocenjevanje in odločanje, ali je za rešitev ugotovljenega problema usposabljanje primerno, in šele v tretjem koraku se ugotavljajo potrebe po usposabljanju. Šele tedaj se lahko izbira programe in izvajalce usposabljanja. Kadar potrebe niso analizirane, se usposabljanje najverjetneje ne bo ujemalo z dejanskimi potrebami organizacije in posameznika in ne bo prineslo bistvenih izboljšav, temveč bo pomenilo le nepotrebno izgubo virov.

Običajno je ključna pomanjkljivost v procesu ugotavljanja potreb po izobraževanju in usposabljanju, da proračunski uporabnik nima izdelane strategije usposabljanja, ki bi določala prednosti, standarde in cilje usposabljanja in tako odsevala odnos vodstva do usposabljanja in razvoja kadrov. Pomanjkljivost je tudi v tem, da se od vodij ne zahteva temeljite analize potreb po usposabljanju, od kadrovske strokovnjakov pa ne iskanja ustreznih izobraževalnih programov in spremljanje učinkov izobraževanja in usposabljanja za kakovostno delo posameznika in njegove organizacijske enote.

1.3 Filozofija vodenja in način delovanja

a) Ali je vodstvo prepričano, da je upravljanje s tveganji, notranje kontroliranje in notranje revidiranje za PU koristen proces oziroma sistem, ki pomembno prispeva k doseganju ciljev PU?

Odgovor na to vprašanje je povsem subjektiven – možnih odgovorov tu ni mogoče obravnavati dobesedno, ampak prilagojeno: prve tri možnosti so odgovori DA (z različnimi stopnjami prepričanosti) drugi dve možnosti (NE) pa pomenita, da vodstvo ni prepričano o koristnosti teh procesov (2 možni stopnji zanikanja).

b) Ali vodstvo načrtuje izvajanje svojih nalog za realizacijo ciljev PU?

Odgovor DA je mogoč v primerih, ko so aktivnosti za doseganje ciljev PU razčlenjene tudi na raven nalog, ki jih mora izvajati vodstvo PU – naloge vodstva morajo biti določene pisno (lahko tudi v zapisnikih kolegijev, akcijskih načrtih, programih ...).

c) Ali vodstvo na rednih srečanjih obravnava doseganje ciljev PU?

Odgovor DA je mogoč v primerih, ko je spremljanje doseganja ciljev kontinuiran, vnaprej načrtovan proces (zapisniki sestankov, poročila vodstvu ...).

1.4 Organizacijska struktura

a) Ali so organizacijska struktura, odgovornosti in pristojnosti zaposlenih jasno opredeljene in opisane v ustreznih aktih?

Odgovor na to vprašanje je subjektiven in zajema presojo predstojnika. Pri presoji upošteva morebitne probleme, ki nastajajo v vsakodnevnem vodenju zaradi premalo jasno opredeljenih odgovornosti in pristojnosti zaposlenih.

(Predpis o notranji organizaciji in sistemizaciji z opisom delovnih mest, strokovnih zahtev, opis del in nalog, dokazila o delegiranju pristojnosti, interni pravilniki, navodila, priročniki ...)

b) Ali so opredeljene vse izvedbene naloge, ki zagotavljajo, da se dosežajo cilji PU na vseh področjih?

To vprašanje je po vsebini razčlenitev prejšnjega; pri presoji upoštevajte morebitne probleme, ki nastajajo pri vodenju zaradi pomanjkljivo opredeljenih izvedbenih nalog oziroma zato, ker kakšna od izvedbenih nalog sploh ni bila opredeljena.

(Dokazila predstavljajo podrobni opisi procesov z delovnimi mesti, opravili na delovnih mestih, nastankom in potekom dokumentov, notranjimi kontrolami)

c) Ali je za vsako posamezno nalogo določena pristojna in odgovorna oseba?

To vprašanje je po vsebini razčlenitev točke a); pri presoji upoštevajte morebitne probleme, ki nastajajo pri vodenju zaradi slabo določenih pristojnosti in odgovornosti. V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev.

Vsako delovno mesto mora zasedati ustrezno usposobljena oseba, s potrebnimi pristojnostmi in jasnimi odgovornostmi, delegiranje mora biti pisno z jasno določenimi omejitvami.

d) Ali število zaposlenih in njihova usposobljenost zadoščata za izvajanje vseh poslovnih aktivnosti PU (če ne, navesti za katere poslovne aktivnosti ne zadoščata)?

Tudi pri tem vprašanju ni mogoče možnih odgovorov obravnavati dobesedno, ampak kot stopnje med možnostmi DA (prva alineja) do NE (zadnja alineja). V opombah lahko dodatno pojasnite odločitev za enega od odgovorov.

1.5 Odgovornost

- a) Ali je PU vzpostavil obveznost rednega poročanja o stanju na področju upravljanja s tveganji, notranjega kontroliranja in notranjega revidiranja?

Redno poročanje je v pisni obliki. Obveznost rednega poročanja mora biti določena pisno.

Opozoriti je treba, da se obveznost rednega poročanja ne nanaša samo na notranjo revizijo! Upravljanje s tveganji in notranje kontroliranje je odgovornost predstojnika in on določi osebe, ki mu bodo poročale (odgovorni za register tveganj, odgovorni za posamezne ukrepe obvladovanja tvegan ...)

(posamična in letna poročila notranjega revizorja, poročila vodij organizacijskih enot, projektov, programov ...)

2. UPRAVLJANJE S TVEGANJI

2.1 Cilji: Proračunski uporabnik mora imeti določene jasne cilje, ki so skladni med seboj in usklajeni s celovito strategijo poslovanja proračunskega uporabnika ter z njegovim proračunom in finančnim načrtom. Cilji morajo biti jasni, merljivi, ustrezni, zmožni in časovno opredeljeni, vodstvo pa mora z njimi seznaniti vse zaposlene.

- a) Ali ima PU določene in zapisane dolgoročne cilje delovanja?

V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev. Najsplošnejši dolgoročni cilji so predstavljeni v poslanstvu organizacije in strategiji.

- b) Ali ima PU določene in zapisane kratkoročne cilje poslovanja?

V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev. Cilji morajo biti jasni, merljivi, dosegljivi, ustrezni in časovno opredeljeni.

- c) Ali kratkoročni cilji izhajajo iz dolgoročnih?

Zagotovljeno mora biti preverjanje usklajenosti ciljev oziroma tak proces načrtovanja, da se zagotovi njihova usklajenost.

- d) Ali so zaposleni seznanjeni z dolgoročnimi in kratkoročnimi cilji PU?

V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev (zapisniki sestankov, letni razgovori z zaposlenimi, drugo).

- e) Ali so za merjenje doseganja ciljev PU določena merila?

Z določitvijo cilja morajo biti hkrati opredeljena tudi merila (sodila) za ocenjevanje doseganja cilja, upoštevajoč kriterije jasnosti, merljivosti, ustreznosti, zmožnosti in časovne opredeljenosti. V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev.

- f) Ali PU redno spremlja doseganje ciljev in analizira vzroke za morebitna odstopanja?

Redno spremljanje pomeni vsaj enkrat mesečno poročanje doseganja ciljev, njegovo obravnavo in ev. sprejemanje potrebnih ukrepov v primeru odstopanj. V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev.

2.2 Tveganja za uresničitev ciljev: Proračunski uporabniki razvijejo in sprejmejo sistem za opredeljevanje, ocenjevanje in obvladovanje tveganj, s katerimi se pri uresničevanju svojih ciljev srečujejo.

a) Ali so tveganja opredeljena?

V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev. Dokument, ki dokazuje opredelitev tveganj je register tveganj posamezna tveganja so lahko opredeljena tudi v zapisnikih sestankov, internih navodilih in drugih dokumentih.

b) Ali so tveganja ocenjena?

Vsakemu tveganju mora biti ocenjena možnost nastanka in posledice. V opombah navedite reference na ustrezne dokumente (register tveganj), ki podpirajo vašo trditev.

c) Ali je določen odziv na tveganje in so opredeljene notranje kontrole?

Vsakemu tveganju mora biti določen ukrep za njegovo obvladovanje na sprejemljivi ravni, upoštevajoč razmerje med stroški in koristmi. V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev (register tveganj, interna navodila, opisi del in nalog, izobraževanj ...)

d) Ali obstaja sistematičen način evidentiranja in spremljanja identificiranih tveganj – register tveganj?

Glede na to, da se cilji in s tem tveganja stalno spreminjajo, obstoj registra tveganj ne zadošča. Določen mora biti postopek njegovega posodabljanja in odgovorne osebe. V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev.

e) Ali se register tveganj redno preverja in posodablja?

Postopek mora predvidevati redno pregledovanje registra tveganj, saj se cilji in okolje spreminjajo in s tem tudi tveganja. V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev.

f) Ali se preverja učinkovitost in uspešnost delovanja notranjih kontrol?

Vzpostavljen sistem notranjih kontrol ne daje nobene gotovosti, če ni zagotovljeno njegovo redno pregledovanje glede na ustreznost in učinkovitost. Ena od oblik njegovega preverjanja (predpisana) je notranja revizija in druge oblike vodstvenih kontrol – občasna preverjanja izvajanja kontrolnih postopkov, ki morajo biti dokumentirana.

g) Ali je vzpostavljen pretok informacij, ki zagotavlja, da so zaposleni seznanjeni s tveganji na svojem področju delovanja in obratno, o možnih tveganjih obveščajo vodstvo?

V opombah navedite reference na ustrezne dokumente, ki podpirajo vašo trditev (zapisniki sestankov, navodila, obvestila ...)

3. KONTROLNE DEJAVNOSTI

a) Ali so za poslovne procese pripravljene podrobni opisi postopkov z določenimi smermi pretoka dokumentov, mesti odločanja in vzpostavljenimi notranjimi kontrolami?

Glavni procesi so:

- izvajanje osnovnih nalog,*
- oddaja javnih naročil, prevzemanje obveznosti, dodeljevanje državnih pomoči, transferi, izvrševanje plačil,*
- načrtovanje, računovodstvo in računovodsko poročanje,*
- informacijski sistemi,*
- kadri in plače.*

Postopki, ki obsegajo vse poglavitne procese proračunskega uporabnika, morajo biti v obliki internih aktov (pravilnikov, navodil, standardov, procesogramov ...) in na razpolago zaposlencem, katerih naloge in odgovornosti vključujejo. Obstajati mora tudi postopek, ki zagotavlja, da so vsi postopki posodobljeni in skladni z zakoni in predpisi ter da vsi zaposleni, ki jih zadeva, razpolagajo z najnovejšimi izdajami.

- b) Ali so natančno predpisani delovni postopki in dostopni vsem zaposlenim, ki jih pri svojem delu morajo poznati?

Zgolj pravilnik o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest ne zadošča. Za vsako delovno mesto mora obstajati poseben postopek (opis del in nalog), ki je sestavni del procesa, prikazan v procesogramu, iz katerega je razviden predhodni in nadaljnji postopek in tokokrog listin, ki ga dokumentirajo.

- c) Ali obstajajo operativna pisna navodila za naloge posameznega delovnega mesta?

Dokumentacija mora biti razdelana do mere, ko lahko novozaposleni z zahtevo izobrazbo in izkušnjami brez posebnih navodil opravlja standardne naloge (npr. priročnik za delo).

- d) Ali ta navodila vsebujejo tudi opise notranjih kontrol?

Opisi postopkov in procesogrami morajo vključevati tudi prikaz kontrolnih točk, opis kontrolnih postopkov in kontrolnike. Določanje postopkov mora upoštevati kriterije notranjih kontrol kot so razmejitev nalog, dvojno podpisovanje, naknadno kontrolo, beleženje odstopanj od napisanih postopkov, stalnost delovanja, menjava na tveganih delovnih mestih ali vzpostavitev dodatne kontrole ...).

- e) Razmejitev nalog: Ali je zagotovljeno, da ista oseba ne opravlja dveh ali več naslednjih nalog: predlaganje, odobritev, izvedbo in evidentiranje poslovnega dogodka?

V primeru, da zaradi nezadostnega števila zaposlenih razmejitev nalog ni možna, mora biti zagotovljena druga kontrola npr. dvojno podpisovanje, naknadna kontrola ...

- f) Ali so interni akti, delovni postopki in organizacijske sheme posodobljeni?

Obstajati mora postopek, s katerim se zagotavlja posodabljanje postopkov in da vsi zaposleni, ki jih postopki zadevajo, razpolagajo z njihovo najnovejšo izdajo. Določeni morajo biti skrbniki posameznih postopkov, zadolženi za posodabljanje internih aktov, postopkov in organizacijskih shem.

- g) Ali računovodski sistem vključuje računovodske kontrole?

Primeri računovodskih kontrol, vključenih v računovodske postopke so primerjave različnih zapisov iste informacije, oziroma dogodka, preverjanje zaporedja dokumentov, primerjave sklopov različnih dokumentov...

- h) Ali je zagotovljena kontrola dostopa do podatkov in evidenc?

Kontrola mora ustrezati standardom s področja IT in predpisom s področja varovanja osebnih podatkov, tajnih podatkov in drugih.

Za vstop v računalniške programe morajo obstajati postopek, ki zahteva redno uporabo in menjavo gesel. Dostop do dokumentov mora biti omejen v skladu s pristojnostmi posameznih zaposlenih. Zagotovljeno mora biti sledenje dostopov do dokumentov. Poslovanje z dokumenti mora ustrezati predpisom o hranjenju in zagotavljanju odrejene stopnje tajnosti tudi s fizičnim varovanjem.

- i) Nadzorne kontrole: Ali so določeni in se izvajajo postopki, s katerimi vodstvo preverja izvajanje kontrolnih aktivnosti?

Nadzorne kontrole izvaja vodstvo in odgovorni uslužbenci z namenom pridobivanja zagotovila, da vzpostavljene notranje kontrole delujejo, kot je bilo zamišljeno in dosegajo svoje cilje. Tudi delovanje nadzornih kontrol mora biti vključeno v opis del in nalog ter dokumentirano.

4. INFORMIRANJE IN KOMUNICIRANJE

- a) Ali vodstvo dobi pravočasne in ustrezne informacije (sumarne, analitične, izjeme, na posebno zahtevo ...), tako da lahko na njihovi podlagi sprejema potrebne odločitve?

Oceno poda vodstvo na podlagi svoje presoje.

- b) Ali informacijski sistem vodstvu omogoča spremljanje zastavljenih ciljev in izvajanje učinkovitega nadzora nad poslovanjem?

Vodstvo poda svojo oceno na podlagi pregleda načina spremljanja zastavljenih ciljev in dejanskega izvajanja nadzora nad poslovanjem.

- c) Ali se informacijski in komunikacijski sistem prilagaja spremembam PU v skladu s cilji in strategijo?

Podlaga za oceno DA je dokumentacija o spremembah ali morebitna navodila za potek procesa prilagajanja.

- d) Ali je zagotovljen uspešen in učinkovit sistem notranje pisne, elektronske in ustne komunikacije, ki zagotavlja, da zaposleni dobijo vse informacije, ki jih potrebujejo za opravljanje svojega dela?

Pri oceni je treba upoštevati morebitne dosedanje probleme pri izvajanju nalog zaradi pomanjkanja informacij. Primerno je, da se vodstvo pri odgovoru na to vprašanje posvetuje s podrejenimi.

- e) Ali zaposleni konstruktivno odgovarjajo na pritožbe drugih organizacijskih enot ali zunanjih strank?

Obstajati mora postopek sistematičnega spremljanja pritožb ali predlogov za izboljšanje poslovanja.

- f) Ali je vodstvo seznanjeno z obsegom in vsebino teh pritožb?

Obstajati mora postopek seznanjanja vodstva s pritožbami in njihovim reševanjem.

- g) Ali je zaposlenim omogočeno poročanje o morebitnih nepravilnostih, problemih in izboljšavah?

Obstajati mora postopek sistematičnega spremljanja pritožb ali predlogov za izboljšanje poslovanja.

5. NADZIRANJE

- a) Ali ima PU vzpostavljen sistem rednega nadziranja procesa upravljanja s tveganji oziroma notranjega kontroliranja?

Obstajati mora postopek, ki omogoča, da je vodstvo obveščeno o slabostih notranjih kontrol in posodabljanjih postopkov. Postopek je sestavni del procesa upravljanja s tveganji – posodabljanja registra tveganj.

- b) Ali se notranje kontroliranje prilagaja spremembam v PU in v njegovem zunanjem okolju?

Spremembe ciljev, zunanjega in notranjega okolja se obravnavajo na sestankih posodabljanja registra tveganj in se odražajo v njegovih spremembah in posledično prilagoditvah notranjih kontrol.

- c) Ali je v PU vzpostavljena funkcija notranjega revidiranja?

Vzpostavitev notranjerevizijske funkcije pomeni, da ima PU lastno notranjerevizijsko službo, je z drugimi PU ustanovil skupno notranjerevizijsko službo ali pa ima pogodbeno zagotovljene notranjerevizijske storitve. Revidiranje zaključnih računov s strani zunanjega revizorja, revizije Računskega sodišča ali druge revizije, ki niso izvedene na poziv PU za izvedbo notranjega revidiranja, se ne upoštevajo kot vzpostavitev funkcije notranjega revidiranja.

- d) Ali se vodstvo ustrezno odziva na ugotovitve notranje revizijske službe?

PU se praviloma odziva na priporočila notranjerevizijskih poročil z ustreznimi popravljivimi ukrepi. V primeru neupoštevanja priporočil in s tem po mnenju notranjega revizorja prevzemanju prevelikega tveganja, je notranji revizor dolžan o tem obvestiti Urad RS za nadzor proračuna.

- e) Ali se vodstvo ustrezno odziva na ugotovitve Računskega sodišča RS?

Ustrezen odziv na ugotovitve Računskega sodišča predstavlja ocena, da so popravljivi ukrepi zadovoljivi, ki jo Računsko sodišče poda v porevizijskem poročilu.

Ocena Notranjega nadzora v % po komponentah v Izjavi o oceni NNJF pri neposrednih proračunskih uporabnikih

Komponente sistema notranjih kontrol v Izjavi o oceni NNJF:	Neposredni PU za leto 2007	Neposredni PU za leto 2006*	Ministrstva za leto 2007	Ministrstva za leto 2006*	Upravne enote za leto 2007	Upravne enote za leto 2006	Občine za leto 2007	Občine za leto 2006*
Primerno kontrolno okolje	80	77	77	73	86	85	65	63
Upravljanje s tveganji - Cilji so realni in merljivi (določeni indikatorji za merjenje)	80	78	79	72	85	85	61	58
Tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena	67	63	60	56	75	80	50	45
Na obvladovanju tveganj temelječ sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti	75	69	73	68	77	72	59	54
Ustrezen sistem informiranja in komuniciranja	86	83	80	76	91	90	73	72
Ustrezen sistem nadziranja (vključuje lastno, skupno, pogodbeno NRS)	73	66	79	76	62	53	62	58
SPLOŠNA OCENA NOTRANJIH KONTROL (povprečna ocena za vse komponente)	77	73	75	70	79	78	62	58
Razlika splošne povprečne ocene za leto 2007 v primerjavi z oceno za leto 2006 (npr. ministrstva 75-70=5)	4		5		1		4	
Rumeno označena ocena pomeni, da je razlika dosežene ocene za posamezno komponento za leto 2007 višja od razlike pri skupni oceni Izjave med leti 2007 in 2006 (npr. pri ministrstvih - razlika ocene za upravljanje s tveganji je 7 in je višja od povprečne razlike za vse komponente, ki je 5)								

* Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2006, stran 10-15, objavljeno na spletni strani

http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/Letno_porocilo_2006.pdf