

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**VZPOSTAVITEV NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V
SLOVENIJI NA PODLAGI ZAHTEV EVROPSKE UNIJE IN
IZKUŠENJ DRŽAV ČLANIC**

Ljubljana, avgust 2004

MOJCA PIPAN

IZJAVA

Študentka Mojca Pipan izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 27.8.2004

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. TEORIJA NADZORA JAVNIH FINANC	4
2.1. Notranji nadzor javnih financ	4
2.1.1 Notranje kontrole	4
2.1.1.1 Opredelitev notranjih kontrol.....	5
2.1.1.2 Vloga vodstva pri razvoju notranjih kontrol.....	8
2.1.1.3 Ureditve uspešnih sistemov notranjega kontroliranja.....	10
2.1.1.4 Ravnanje s tveganji.....	12
2.1.1.5 Standardi notranjega kontroliranja.....	14
2.1.1.6 COSO okvir notranjih kontrol	16
2.1.2 Notranja revizija	17
2.1.2.1 Teorija revidiranja	17
2.1.2.2 Opredelitev notranjega revidiranja.....	18
2.1.2.3 Vloga vodstva pri vzpostavitvi notranjega revidiranja.....	21
2.1.2.4 Vloga notranje revizije pri ravnanju s tveganji.....	22
2.1.2.5 Standardi notranjega revidiranja	23
2.1.3 Inšpekcijski nadzor	25
2.2. Zunanji nadzor javnih financ	26
2.2.1 Zunanja revizija	26
2.2.1.1 Opredelitev zunanjega revidiranja	26
2.2.1.2 Vrhovne revizijske institucije.....	28
2.2.1.3 Vloga zunanjega revizorja pri izboljšanju sistema notranjih kontrol.....	29
2.2.1.4 Sodelovanje zunanje in notranje revizije.....	30
2.2.1.5 Revizijski standardi INTOSAI in evropske smernice za izvajanje teh standardov.....	32
3. NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC V EVROPSKI UNIJI	35
3.1. Nadzor evropskega proračuna	36
3.1.1 Razvoj evropskega proračuna.....	36
3.1.2 Reforma finančnega nadzora evropskega proračuna	38
3.1.2.1 Nadzor evropskega proračuna pred reformo	39
3.1.2.2 Posodobljen nadzor evropskega proračuna	40
3.2. Finančni nadzor	43
3.2.1 Opredelitev koncepta finančnega nadzora	43
3.2.2 Reforma javne uprave na področju finančnega nadzora	44
3.2.3 Pravni red EU za področje finančnega nadzora	45
3.2.4 Zahteve EK za prevzem pravnega reda na področju finančnega nadzora.....	47
3.3. Notranji nadzor javnih financ	49
3.3.1 Opredelitev sistema notranjega nadzora javnih financ	49
3.3.2 Koncept treh stebrov	50
3.3.2.1 Urejeno finančno poslovanje in notranje kontrole	50
3.3.2.2 Neodvisne notranjerevizijske službe.....	51
3.3.2.3 Centralna harmonizacijska enota.....	52
3.3.3 Osnovne zahteve EU za vzpostavitev učinkovitega notranjega nadzora javnih financ	53

3.4.	Sistemi notranjega nadzora javnih financ v starih državah članicah	55
3.4.1	Centralizirani pristop	56
3.4.1.1	Značilnosti centraliziranega pristopa.....	56
3.4.1.2	Portugalska kot primer centraliziranega pristopa	56
3.4.2	Decentralizirani pristop	57
3.4.2.1	Značilnosti decentraliziranega pristopa.....	57
3.4.2.2	Velika Britanija kot primer decentraliziranega pristopa.....	58
4.	VZPOSTAVITEV NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V SLOVENIJI.....	60
4.1.	Sprejem pravnega reda EU za področje finančnega nadzora.....	61
4.2.	Razvoj pravnih podlag za notranji nadzor javnih financ	62
4.3.	Sistem notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji	65
4.3.1	Finančno poslovanje in notranje kontrole.....	66
4.3.1.1	Vzpostavitev sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol	66
4.3.1.2	Opredelitev temeljnih načel, postopkov in pravil notranjih kontrol	67
4.3.1.3	Razvoj sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol	68
4.3.2	Notranja revizija javnih financ	69
4.3.2.1	Vzpostavitev dejavnosti notranjega revidiranja	69
4.3.2.2	Opredelitev temeljnih načel, organizacije in pravil izvajanja notranjega revidiranja.....	71
4.3.2.3	Razvoj notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih	72
4.3.3	Urad RS za nadzor proračuna	75
4.3.3.1	Sektor za notranji nadzor javnih financ.....	77
4.3.3.2	Sektor za revizijo in certificiranje.....	78
4.3.3.3	Sektor proračunske inšpekcije	78
4.4.	Primerjava slovenskega sistema s sistemi ostalih novih držav članic.....	79
4.4.1	Vzpostavljane notranjega nadzora javnih financ v novih državah članicah	79
4.4.2	Sistemi notranjega nadzora v novih državah članicah	80
4.4.2.1	Ciper.....	82
4.4.2.2	Češka	82
4.4.2.3	Estonija.....	83
4.4.2.4	Latvija.....	84
4.4.2.5	Litva.....	85
4.4.2.6	Malta	85
4.4.2.7	Madžarska	86
4.4.2.8	Slovaška.....	87
4.4.2.9	Poljska	88
4.5.	Predlogi za izboljšanje sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji.....	89
5.	SKLEP	92
	LITERATURA	95
	VIRI	98
	PRILOGE	

SEZNAM SLIK

Slika 1:	Strategija ravnanja s tveganji	13
Slika 2:	Ponazoritev pojmov gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti	27
Slika 3:	Prikaz splošnega okvira za revizijske standarde INTOSAI	33
Slika 4:	Sistem notranjega nadzora v EK	42
Slika 5:	Organizacijska shema UNP	77

SEZNAM TABEL

Tabela 1:	Kratek zgodovinski pregled razvoja notranjih kontrol	10
Tabela 2:	Pregled spreminjanja vloge notranje revizije	20
Tabela 3:	Povzetek glavnih standardov lastnosti in standardov dela	24
Tabela 4:	Glavne razlike med revidiranjem izvajanja nalog in revidiranjem pravilnosti poslovanja	28
Tabela 5:	Pregled evropskih smernic po skupinah	34
Tabela 6:	Opredelitev sistema notranjega nadzora javnih financ	50
Tabela 7:	Notranjerevizijske službe, ustanovljene po posameznih neposrednih proračunskih uporabnikih, in število zaposlenih državnih notranjih revizorjev leta 2003	74

1. UVOD

Javne finance imajo v družbi pomembno vlogo, saj omogočajo kritje njenih skupnih potreb. Imajo velik vpliv na razvoj gospodarstva, zato je potrebno vzpostaviti primeren sistem nadzora, ki zajema pregled zakonitosti, pravilnosti in namena porabe sredstev javnih financ ter v zadnjem času tudi gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti upravljanja s temi sredstvi.

Nadzor nad javnimi financami obsega vse uporabnike, ki koristijo ali pridobivajo sredstva javnih financ, in nastopa v obliki notranjega in zunanjega nadzora. Notranji nadzor javnih financ je odgovornost vlade, s katerim ta zagotavlja dobro gospodarjenje s proračunskimi sredstvi, upoštevajoč predpise. Notranji nadzor predstavlja vse dejavnosti, navodila in postopke proračunskih uporabnikov, ki zagotavljajo pravilno in varno upravljanje s premoženjem in finančnimi sredstvi, tako na strani prihodkov kot odhodkov. Cilj notranjega nadzora je zagotavljanje skladnosti z veljavnimi predpisi in postopki, zaščita javne lastnine, gospodarna, učinkovita in uspešna uporaba sredstev v skladu z načeli dobrega finančnega poslovanja, doseganje zastavljenih ciljev ter zagotavljanje primernih, celotnih in točnih podatkov o finančnem poslovanju. Zunanji nadzor navadno izvajajo vrhovne revizijske institucije posamezne države, ki poročajo parlamentu o tem, kako proračunski uporabniki porabljajo sredstva javnih financ ter kako upravljajo z njimi.

Zaradi razlik v ustavnih ureditvah, kulturi, zgodovini in obstoječih praksah se izvajanje nadzora javnih financ med državami razlikuje. Slovenija je imela sistem nadzora javnih financ, podoben sistemu ostalih socialističnih držav, kar je pomenilo, da se je nadzor izvrševal preko zunanje revizije, ki jo je izvajala za to z zakonom določena vrhovna revizijska institucija, in proračunskega inšpekcijskega nadzora, ki ga je izvajalo Ministrstvo za finance.

S priključevanjem Slovenije v Evropsko unijo (v nadaljevanju: EU) smo bili v skladu z njenimi zahtevami primorani k temeljiti reformi javnih financ in sistema njihovega nadzora. Reforma javnih financ naj bi prispevala k boljšemu in preglednejšemu upravljanju s sredstvi javnih financ, tako iz evropskega kot iz nacionalnega proračuna. Pomemben del reforme predstavlja vzpostavitev učinkovitejšega nadzora nad pridobivanjem in porabo teh sredstev.

Pred vstopom v EU je morala Slovenija zaključiti pogajanja na različnih področjih, med njimi tudi na področju finančnega nadzora, ki ga je zajemalo pogajalsko poglavje 28. Pri tem poglavju je EU od držav kandidatke zahtevala, da vzpostavijo sodoben in učinkovit finančni nadzor, ki vključuje urejen sistem notranjega nadzora, neodvisno zunanjo revizijo, ukrepe nadzora v povezavi s pobiranjem lastnih sredstev evropskega proračuna, sisteme za pravilno pridobivanje predpristopnih pomoči EU in sredstev evropskih skladov ter varovanje finančnih interesov EU (Chapter 28 - Financial Control, 2003).

Najpomembnejša zahteva EU glede finančnega nadzora je bila, da države kandidatke vzpostavijo sodoben in učinkovit notranji nadzor javnih financ ob izpolnjevanju temeljnih načel Evropske komisije (v nadaljevanju: EK) ter ob upoštevanju predlaganega koncepta treh stebrov notranjega nadzora, ki ga sestavljajo urejeno finančno poslovanje in notranje kontrole, vzpostavitev neodvisnih notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih, ter obstoj centralnega organa za usklajevanje in preverjanje delovanja sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranje revizije (De Koning, 2002a, str. 4-5).

EK ni predpisala enotnega sistema notranjega nadzora javnih financ, in je od držav kandidatk zahtevala le, da vzpostavijo učinkovit sistem ob upoštevanju temeljnih načel. Stare države članice imajo to funkcijo organizirano na različne načine in očitno je, da idealni sistem notranjega nadzora javnih financ ne obstaja.

Namen magistrskega dela je prikaz zahtev EU za vzpostavitev ustreznega sistema finančnega nadzora s poudarkom na sistemu notranjega nadzora javnih financ. Opisan je sistem notranjega nadzora javnih financ, ki je bil pred kratkim vzpostavljen v Sloveniji, in je zato njegovo učinkovito delovanje pod vplivom različnih sprememb in nadaljnega razvoja. Prikazana je vzpostavitev sistema notranjega nadzora javnih financ v EK in nekaterih starih ter ostalih novih državah članicah EU. Na podlagi izkušenj z vzpostavitvijo sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji ter primerjanja prednosti in slabosti vzpostavljenih sistemov notranjega nadzora v ostalih novih državah članicah, so predlagane izboljšave tega sistema v Sloveniji.

Cilj magistrskega dela je prikazati pomen notranjega nadzora javnih financ kot ključnega elementa finančnega nadzora ter predstaviti primer vzpostavitve sistema notranjega nadzora v Sloveniji na podlagi glavnih načel, ki jih je podala EU. Natančneje so predstavljeni trije stebri notranjega nadzora: prvi steber, zajema sistem urejenega finančnega poslovanja in notranjih kontrol kot temeljno odgovornost predstojnika proračunskega uporabnika s poudarkom na minimalnih zahtevah, ki jih mora sistem izpolnjevati; drugi steber je neodvisna notranjerevizijska služba, ki za predstojnika proračunskega uporabnika preverja učinkovitost sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter mu daje priporočila za njihovo izboljšanje; tretji steber predstavlja centralni organ, ki je odgovoren za razvoj in usklajevanje sistemov prvih dveh stebrov notranjega nadzora javnih financ.

Za primerjavo sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji s sistemi v novih državah članicah EU je analizirana zakonodaja, ki so jo te države sprejele kot temelj za vzpostavitev svojih sistemov notranjega nadzora javnih financ, organiziranost notranjerevizijskih služb, njihova neodvisnost in učinkovito delovanje pri proračunskih uporabnikih ter organiziranje centralnega organa v posamezni državi. Analiza je narejena na podlagi zaključnih poročil o napredku, ki jih je za vsako državo kandidatko letno pripravila EK.

Končni cilj magistrskega dela je predvsem predstavitev nove problematike s področja javnih financ, ki zajema vzpostavitev njihovega učinkovitega sistema notranjega nadzora ter razlaga sistema notranjega nadzora, ki je vzpostavljen v Sloveniji in predstavitev predlogov za njegovo izboljšanje. Pri pripravi predlogov so bile upoštevane prednosti in slabosti sistema, ki deluje v Sloveniji in sistemov ostalih novih ter tudi nekaterih starih držav članic EU. Za ta namen so poleg ugotovitev primerjalne analize, ki se nanaša v glavnem na zakonodajo notranjega nadzora javnih financ v novih državah članicah in kratek opis njihovih sistemov, upoštevane tudi ugotovitve in smeri razvoja v tistih starih državah članicah, ki imajo najbolj razvite sisteme finančnega nadzora.

Magistrsko delo temelji na proučevanju teoretičnih podlag za finančni nadzor s poudarkom na sistemu notranjega nadzora javnih financ ter na proučevanju in analiziranju prakse pri vzpostavitvi sistemov notranjega nadzora v Sloveniji ter v ostalih državah članicah EU. Pri proučitvi teoretičnih podlag je bila uporabljena predvsem tuja literatura s področja finančnega nadzora, pri opisu vzpostavitve sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji pa tudi domača literatura. Veliko sem si pomagala s svojimi delovnimi izkušnjami, saj sem zaposlena v Uradu Republike Slovenije za nadzor proračuna pri Ministrstvu za finance (v nadaljevanju: UNP), ki je odgovoren za vzpostavitev, koordiniranje in razvoj sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji in deluje kot centralni organ na tem področju.

Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabila znanje o metodologiji znanstveno-raziskovalnega dela, ki sem ga pridobila med svojim študijem. Uporabila sem naslednje znanstvene metode: metodo deskripcije, induktivno in deduktivno metodo, metodo analize in sinteze, metodo abstrakcije in konkretizacije, metodo generalizacije in specializacije, metodo kompilacije in metodo komparacije.

Magistrsko delo je razdeljeno v pet ključnih sklopov, ki obsegajo uvod, teorijo nadzora javnih financ, notranji nadzor javnih financ v Evropski uniji, vzpostavitev sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji ter sklep. V uvodu je povzeta problematika in namen magistrskega dela, predstavljeni so cilji ter metode dela. V poglavju o teoriji nadzora javnih financ je predstavljen sistem notranjega nadzora javnih financ, ki zajema notranje kontrole, notranjo revizijo ter inšpekcijski nadzor in sistema zunanega nadzora, ki zajema zunanjo revizijo. Poglavje o notranjem nadzoru javnih financ v Evropski uniji prikazuje nadzor, ki ga izvaja EK nad evropskim proračunom, poda opredelitev finančnega nadzora, predstavi koncept notranjega nadzora, kot ga definira EK, ter prikaže primere sistemov notranjega nadzora, ki so vzpostavljeni v starih članicah EU. V poglavju o vzpostavitvi sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji sta prikazana razvoj sistema, ki je vzpostavljen v Sloveniji, ter njegova struktura. V tem poglavju so za primerjavo predstavljeni tudi sistemi, ki so vzpostavljeni v ostalih novih članicah EU, ter podana priporočila za izboljšanje sistema v Sloveniji. V sklepu so zajete ključne ugotovitve magistrskega dela.

2. TEORIJA NADZORA JAVNIH FINANC

Javne finance obsegajo vsa finančna sredstva, s katerimi razpolaga javni sektor, in imajo v družbi pomembno vlogo. Klasična funkcija javnih financ je kritje skupnih kolektivnih potreb, kar ima velik vpliv na gospodarske tokove. Osnovne funkcije javnih financ so alokacija produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov, prerazdeljevanje dohodka in uravnovešanje delovanja gospodarstva. To je tudi razlog, da je mogoče javne finance uporabljati kot učinkovit ekonomski instrument za doseganje raznih makroekonomskih ciljev (Stanovnik, 1998, str. 1).

Gre torej za sredstva, katerih poraba ima pomembno vlogo pri razvoju države, zato je potrebno nadzirati zakonitost in namen njihove porabe ter presoјati ali je le ta gospodarna, učinkovita in uspešna. Nadzor nad javnimi financami obsega vse uporabnike, ki prejemajo sredstva javnih financ. Izvaja se v obliki notranjega nadzora, ki ga predstavljajo notranje kontrole, notranja revizija in inšpekcijski nadzor, ter v obliki zunanjega nadzora, ki ga na področju javnega sektorja navadno predstavlja zunanja revizija, ki jo izvaja vrhovna revizijska institucija.

Institucionalna ureditev tako notranjega kot zunanjega nadzora se po posameznih državah članicah EU razlikuje, vendar se predvsem zaradi pravnih podlag in zahtev EU razlike zmanjšujejo in nadzor postaja enotnejši. Medtem ko imajo države članice EU zunanji nadzor že nekaj časa vzpostavljen in utečen, pa je notranji nadzor, predvsem v zvezi s sistemom notranje revizije, novost, ki se v nekaterih državah šele uvaja. Predvsem nove države članice EU, pojmov, kot so notranja revizija, revizijska sled, itd. v preteklosti niso poznale. V teh državah je funkcijo notranjega nadzora predstavljal inšpekcijski nadzor.

2.1. Notranji nadzor javnih financ

Notranji nadzor javnih financ je del celotnega sistema finančnega nadzora javnega sektorja in zajema vse postopke, metode, institucije, sisteme, ki jih sprejme država z namenom, da bi izboljšala svoje upravljanje s proračunskimi sredstvi ter jih zaščitila pred morebitnimi nepravilnostmi in goljufijami. Sodobni koncept notranjega nadzora javnih financ, ki se uveljavlja v vedno več državah, obsega sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter sistem notranjega revidiranja.

2.1.1 Notranje kontrole

Vodenje državne uprave postaja zaradi različnih in številčnih nalog vedno bolj zapleteno. Zaradi te zapletenosti vodstvo ne more pregledovati pravilnosti opravljanja nalog vsakega posameznika, zato mora vzpostaviti učinkovit sistem notranjih kontrol, ki mu bodo dajale

primerno zagotovilo za doseganje vodstvenih ciljev. Notranje kontrole postajajo tako z vse večjo zapletenostjo vodenja državne uprave vedno pomembnejši instrument vodstva (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 5).

Mnoge državne uprave iščejo nove poti in načine za gospodarnejše, učinkovitejše in uspešnejše izvajanje svojih storitev in za vzpostavitev nadzora na tem izvajanjem, zato prihaja do reorganizacij starih sistemov na način, da se vodjem organizacijskih enot daje več neodvisnosti pri odločanju. Pri tem je zelo pomemben učinkovit sistem notranjih kontrol (Allen Richard et al., 1996, str. 19).

2.1.1.1 Opredelitev notranjih kontrol

Obstajajo različne mednarodno uporabljene opredelitve notranjih kontrol:

1. Po INTOSAI¹ smernicah za standarde notranje kontrole so notranje kontrole orodje vodstva za pridobivanje primernih zagotovil za doseganje zastavljenih ciljev. Sistem notranjih kontrol je opredeljen kot akcijski načrt organizacije, ki vključuje tudi stališča vodstva, metode, postopke in druge ukrepe, ki dajejo primerna zagotovila za doseganje naslednjih splošnih ciljev (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 11-12):
 - pospeševanje urejenega, gospodarnega, učinkovitega in uspešnega poslovanja;
 - varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, goljufij, slabega upravljanja, napak in drugih nepravilnosti;
 - poslovanje po zakonih ter drugih predpisih in navodilih vodstva;
 - razvijanje in ohranjanje zanesljivih računovodskih in drugih podatkov ter pošteno prikazovanje teh podatkov v obdobjnih poročilih.

Glede na njihovo vlogo so notranje kontrole lahko organizirane, kot (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 15-16):

- računovodske kontrole, ki obsegajo postopke in dokumentacijo, ki se nanaša na varovanje sredstev in verodostojnost računovodskih poročil;
- administrativne kontrole, ki jih sestavljajo postopki in dokumenti, ki se nanašajo na procese odločanja in na podlagi katerih uslužbenci izvajajo dejavnosti, za katere so pooblaščen pri uresničevanju ciljev organizacije;
- vodstvene kontrole, ki vključujejo tudi vse druge vrste kontrol in so organizacijski okvir za vse načrte, usmeritve, postopke in prakse, ki so jih zaposleni dolžni opraviti, ter omogočajo doseganje ciljev organizacije.

¹ INTOSAI (International Organisation for Supreme Audit Institutions) je Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij, ki si prizadeva pospeševati izmenjavo mnenj in izkušenj med posameznimi revizijskimi institucijami na področju nadzora nad javnimi financami (Maher, 1999a, str. 262).

Glede na namen so notranje kontrole lahko take, da preprečijo napake, jih odkrijejo in popravijo ali pa nadomestijo šibke kontrole, kjer je tveganje izgub veliko in so potrebne dodatne kontrole (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 16).

Vsaka vrsta kontrole ima prednosti in pomanjkljivosti, tako da je treba pri organizaciji uspešnih notranjih kontrol uporabiti kombinacijo raznih vrst. Da so notranje kontrole uspešne, morajo biti (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 16):

- ustrezne (prave kontrole na pravem mestu in tveganjem primerne kontrole),
- dosledne (vsi zaposleni jih morajo dosledno upoštevati in se jim ne izogibati),
- stroškovno uspešne (strošek za njihovo izvajanje ne sme biti večji od doseženih koristi).

2. SIGMA² upošteva priporočila INTOSAI smernic za standarde notranje kontrole in uporablja izraz vodstvene kontrole, ko se sklicuje na notranje kontrole. Vodstvene kontrole opredeli kot organiziranost, strategije in postopke, ki zagotavljajo, da (Allen Richard et al., 1996, str. 9):

- programi državne uprave dosegajo želeno rezultate;
- se sredstva, uporabljena za izvajanje teh programov, ujemajo z nalogami in zastavljenimi cilji posamezne organizacije;
- so programi zaščiteni pred izgubo, goljufijami in slabim gospodarjenjem;
- so informacije za sprejemanje odločitev zanesljive in pravočasno dostopne.

Večina sistemov notranjih kontrol vključuje kombinacijo treh vrst kontrol (Allen Richard et al., 1996, str. 19):

- **predhodne kontrole**, pri katerih mora posel poleg nadzornika ali vodje potrditi tudi eden od nadrejenih uslužbencev;
- **sprotne revizijske kontrole**, kjer se sproti preverjajo ocene in izvajanje za določeno časovno obdobje;
- **naknadne kontrole**, ki spremljajo in vrednotijo izid in uspešnost dejavnosti, porabe ali strategij.

3. Pri reviziji dejavnosti Evropske skupnosti so notranje kontrole definirane kot vsi instrumenti, postopki, metode in sistemi, ki jih uporablja organizacija z namenom, da doseže naslednje cilje (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 16):

- upoštevanje zunanjih in notranjih pravil;

² SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries) je program, ki je bil ustanovljen leta 1992 in deluje v sklopu sektorja za javno upravo pri OECD (Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj). Program SIGMA podpira izvajanje reform v javni upravi držav srednje in vzhodne Evrope na način, da posreduje državam članicam OECD informacije in primerjalne analize o vodenju v javni upravi, pomaga vzpostavljati stike in pri izmenjavi izkušenj med vodstvi v javnem sektorju (Allen Richard et al., 1996, str. 3).

- varovanje sredstev, tako evropskega kot nacionalnega proračuna, pred zlorabami, izgubo, slabim gospodarjenjem in goljufijami;
 - podpiranje načrtnih, gospodarnih, uspešnih in učinkovitih aktivnosti, razvoj, prikazovanje in vzdrževanje zanesljivih finančnih in vodstvenih informacij in indikatorjev.
4. Kanadski inštitut pooblaščenih računovodij³ definira notranje kontrole kot kontrole, ki vključujejo tiste elemente organizacije (vključujoč njena sredstva, sisteme, postopke, kulturo, strukture in naloge), ki vzeti skupaj, podpirajo zaposlene pri doseganju ciljev organizacije (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 17).
 5. Ameriški odbor sponzorskih organizacij⁴ definira notranje kontrole kot postopek, ki ga izvršujejo odbor direktorjev organizacije, vodstvo in ostalo osebje, z namenom da dobijo primerno zagotovilo glede doseganja ciljev, uspešnosti in učinkovitosti aktivnosti, zanesljivosti finančnega poročanja in skladnosti z zakoni in drugimi predpisi (Internal Control - Integrated Framework, 2004).

V skladu s prikazanimi opredelitvami notranjih kontrol lahko povzamemo, da je sistem notranjih kontrol vzpostavljen z namenom, da se kontrolira pravilnost izvajanja finančnih in vseh ostalih postopkov v organizaciji. Pomemben je za zagotavljanje, da se s sredstvi organizacije prav upravlja in da obstaja odgovornost vodstva. Sistem notranjih kontrol prispeva k pravilnosti in poštenosti izdatkov in zagotavlja, da je denar porabljen ter da so aktivnosti izvedene v skladu s predpisi.

Sistem notranjih kontrol lahko prinaša primerno, ampak ne absolutno zagotovilo, da so sredstva zaščiteni in da so transakcije odobrene ter pravilno zabeležene na način, ki dovoljuje pravočasno odkrivanje in odpravljanje materialnih napak. Notranje kontrole slonijo na sistemu poslovodskih informacij, finančnih uredb, administrativnih postopkov in sistemu odgovornosti kot tudi na močnem formalnem upravljanju projektov (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 6).

Notranje kontrole predstavljajo tudi okvir za upravljanje s tveganji, ki organizaciji omogoča, da jih opredeli in obvladuje. V številnih državah so sistemi notranjih kontrol odgovorni za upravljanje s tveganji v organizaciji, in sicer tako da varujejo organizacijo pred tveganjem finančne izgube, tveganjem, da bi se zastavljeni cilji organizacije ne dosegli in aktivnosti ne izvedle, ali tveganjem izgube ugleda organizacije zaradi slabega poslovanja, goljufij ali korupcije. Upravljanje s tveganji ne zavira dela, ki mora biti narejeno, ampak zagotavlja, da organizacija, pri izvajanju programa aktivnosti, upošteva tveganja, s katerimi se lahko med izvajanjem sooči, in razvije primeren sistem notranjih

³ The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)

⁴ The US Committee of Sponsoring Organisations (COSO)

kontrol za upravljanje in obvladovanje tveganj, ki se pojavljajo (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 6).

Vsak sistem notranjih kontrol ima veliko število komponent. Najprej mora biti vzpostavljen s finančnimi in proceduralnimi pravili, izvajati ga mora osebje, ki je odgovorno in primerno izučeno, ter izpostavljen mora biti ustreznemu neodvisnemu pregledu, da se zagotovi in oceni, če postopki delujejo, kot bi morali. Vlogo preverjanja navadno opravlja notranjerevizijska služba. Ključ k uspešnemu izvajanju notranjih kontrol je odnos osebja, ki je odgovorno za njihovo izvajanje (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 6).

Sistemi notranjih kontrol niso samo finančni sistemi; namen imajo zmanjšati tako nefinančna kot finančna tveganja, saj je pomembno, da je organizacija sposobna ne samo uspešno upravljati s sredstvi, ampak tudi izvajati dogovorjene programe. Ko sta sistema notranjih kontrol in notranje revizije enkrat vzpostavljena, ju je potrebno redno pregledovati in izboljševati, da lahko zagotavljata nadaljnjo uspešnost delovanja (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 7).

Okvir notranjih kontrol bi moral vključevati naslednje kontrolne postopke (Allen, Tommasi, 2001, str. 261):

- jasna navodila in primerno šolanje osebja glede ciljev, strategij in poslovnika organizacije;
- nedvoumno opredelitev odgovornosti osebja, predvsem delegiranih odgovornosti;
- jasno ločitev funkcij med osebjem, vključenim v finančne transakcije ali upravljanje s sredstvi;
- razvoj odprte kulture, z namenom, da se vzpodbudi osebje na vseh nivojih, da opozori na neskladnosti ali nepravilnosti;
- vztrajanje, da je osebje na vseh nivojih seznanjeno in da uporablja ustrezna navodila.

Sistem notranjih kontrol ne sme biti vzpostavljen kot poseben sistem znotraj organizacije, ampak mora biti integralni del celotnega sistema, ki ga vodstvo uporablja pri vodenju organizacije (Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government, 2001, str. 5).

2.1.1.2 Vloga vodstva pri razvoju notranjih kontrol

Za ustreznost in uspešnost sistema notranjih kontrol ter njegovo izvajanje je odgovorno vodstvo organizacije. Vodstvo je dolžno zagotoviti, da se vzpostavi in stalno nadzoruje celotni sistem notranjih kontrol, zato je pomembno, da razume bistvo in značilnosti sistema

ter cilje, ki naj bi jih s tem sistemom doseglo⁵ (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 11).

Vodstvo je odgovorno za vzpostavitev, izvajanje in spremljanje notranjih kontrol, zato mora:

- oblikovati, uvesti in ohranjati uspešen sistem notranjih kontrol,
- stalno spremljati delovanje notranjih kontrol,
- občasno ocenjevati notranje kontrole in ugotavljati njihovo učinkovitost in uspešnost ter presoditi, ali so morda stroški za njihovo delovanje višji od koristi.

Notranje kontrole ne smejo biti vsiljene, ampak se morajo sprejeti, vzpostaviti in izvajati prostovoljno s strani vodstva vsake organizacije. To pomeni, da morajo vsi nivoji vodstva priskrbeti pravo kontrolno okolje v organizaciji (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 17).

Da bi lahko oblikovali, vzpostavili in vzdrževali uspešen sistem notranjih kontrol, mora vodstvo razumeti cilje, ki jih je s kontrolami treba doseči. Vodstvo mora posvečati notranjim kontrolam posebno pozornost, ki je potrebna za pospeševanje njihovega učinkovitega in uspešnega delovanja. Vodstvo mora imeti izdelan jasan načrt za občasno ocenjevanje svojih notranjih kontrol, za poročanje ustreznim organom ter za odpravo pomanjkljivosti (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 33-34).

Vodstvo lahko ustanovi notranjerevizijsko službo, ki mu je v pomoč pri spremljanju notranjih kontrol, vendar pa ta ne more nadomestiti sistema notranjih kontrol. Notranji revizorji so dolžni poročati vodstvu o vseh primerih odkritih nepravilnosti ali neustrezne ureditve in odstopanj od pravil ter obvestiti, na katerih področjih so potrebne izboljšave. Notranji revizorji morajo tudi spremljati ukrepe vodstva za odpravo sporočenih nepravilnosti in slabosti v delovanju notranjih kontrol ter zagotoviti, da se vodstvo odziva z ustreznimi ukrepi (Vidovič, 2003, str. 11).

Samoocenjevanje notranjih kontrol je proces, v katerem izvajalci poslovnih procesov sami ocenjujejo učinkovitost delovanja sistema notranjih kontrol, dajejo predloge za izboljšave ter sodelujejo pri pripravi ukrepov za njihovo izvedbo. Ne nadomešča notranjega revidiranja, temveč ga dopolnjuje ter s tem povečuje učinkovitost tako pri poslovanju kot pri revidiranju. Samoocenjevanje je uspešno predvsem na področju revidiranja mehkih notranjih kontrol⁶ (Urankar, 2003, str. 7).

⁵ Večina držav članic organizacije OECD je že v preteklosti glavno odgovornost za vzpostavitev vodstvenih kontrol nalagala vodstvu, kar je bilo v nasprotju s prakso v večini držav srednje in vzhodne Evrope (Allen Richard et al., 1996, str. 5).

⁶ Mehke kontrole so neformalne in neotipljive (etične vrednote, slog vodenja, neoporečnost, odgovornost, raven medsebojnega razumevanja in sodelovanja zaposlenih ter komuniciranje) (Urankar, 2003, str. 12).

2.1.1.3 Ureditev uspešnih sistemov notranjega kontroliranja

Ureditev uspešnih sistemov notranjega kontroliranja je v vsaki organizaciji zahtevna naloga. Kompleksnejši je sistem državne uprave in odnosi z drugimi deli gospodarstva, obsežnejše in bolj zapletene bi morale biti notranje kontrole. Po državah se notranje kontrole vzpostavljajo različno, glede na njihove ustavne ureditve, kulturo in obstoječo prakso. Ni enega samega modela notranjega kontroliranja, ki bi ga lahko uporabili v vseh državah, prav tako ni edinstvenega vzorca, kako naj bi se taki sistemi notranjih kontrol časovno razvijali (Allen Richard et al., 1996, str. 10).

Naloge notranjih kontrol so se skozi različna časovna obdobja razvijale in spreminjale v skladu z usmerjenostjo načina vodenja organizacije. Potek razvoja nalog notranjih kontrol je prikazan v tabeli 1.

Tabela 1: Kratek zgodovinski pregled razvoja notranjih kontrol

Leto	Usmerjenost v	Naloga notranjih kontrol
1950	sredstva	varovanje sredstev
1960	podatke	zanesljivost podatkov
1970	usklajenost	zagotavljanje skladnosti z zakoni in drugimi predpisi
1980	učinkovitost	učinkovitost in uspešnost poslovanja
1990	cilje	doseganje ciljev

Vir: Vidovič, 2000, str. 26.

Različne države uporabljajo različne tehnike revidiranja notranjih kontrol in spremljanja ter vrednotenja njihove uspešnosti. V nekaterih državah so zakonske zahteve podrobno določene, v drugih državah je ureditev manj formalna in manj utemeljena na pravilih. Nekaterе države imajo zelo decentraliziran sistem, v katerem je vodstvo organizacijskih enot neodvisno pri vzpostavitvi sistema notranjih kontrol, vendar ima zunanja revizijska organizacija in/ali parlament pomembno pristojnost za njihov nadzor (Allen Richard et al., 1996, str. 19).

Uspešne notranje kontrole so pomembne, ne glede ne to, ali gre za centralizirano ali decentralizirano vodenje. Če imajo organizacije decentraliziran sistem vodenja, morajo imeti tudi temu prilagojen sistem notranjih kontrol. Z decentralizacijo mora vodstvo z novimi pooblastili prevzeti tudi del osebne odgovornosti za učinkovito delovanje sistema notranjih kontrol (Allen Richard et al., 1996, str. 18).

Uspešne notranje kontrole so pomembne za vsako dobro vodeno organizacijo, saj zagotavljajo vodstvu, da postopki in procesi, ki so potrebni za dobro upravljanje sredstev organizacije (kot so finančna sredstva, človeški viri, informacijska oprema, prostori, investicijska oprema, itd.), potekajo uspešno in učinkovito. Vodstvo se tako lahko osredotoči na poslovno strategijo ter načrtovanje in izvajanje poslovanja organizacije (Allen Richard et al., 1996, str. 11).

Za uspešno ureditev sistemov notranjega kontroliranja so pomembni naslednji dejavniki, brez katerih ni možno pričakovati uspeha na tem področju (Vidovič, 2003, str. 19):

- podpora zakonodaje, ki lahko s predpisi določi splošne cilje in sestavo notranjih kontrol;
- določitev standardov notranjega kontroliranja, ki jih je potrebno upoštevati pri oblikovanju notranjih kontrol;
- vodstvo se mora zavedati pomena notranjih kontrol ter prevzeti odgovornost za njihovo uspešnost;
- vodstvo mora vzpostaviti sistem občasnega samoocenjevanja notranjih kontrol;
- notranje revidiranje kontrol, ki se običajno zagotovi v obliki notranjerevizijske službe, in
- vrhovna revizijska institucija, ki je zadolžena za uvajanje in pregledovanje sistemov notranjih kontrol.

Noben sistem notranjih kontrol, naj je še tako podrobno opredeljen, ne more sam po sebi jamčiti uspešnega delovanja. Vsak tak sistem je namreč odvisen od človeškega dejavnika in zato izpostavljen napakam, napačnim presojam, nesporazumom, malomarnosti, utrujenosti ali raztresenosti. Vodstvo mora zato sistem notranjih kontrol stalno pregledovati, dopolnjevati, podpirati, obveščati zaposlene o uvedenih spremembah in samo dajati zgled z njegovim upoštevanjem (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 17).

Sisteme notranjih kontrol je treba stalno spremljati, saj lahko zaradi sprejemljivih okoliščin in postopkov poslovanja tudi najskrbneje zasnovani sistemi postanejo neuspešni. Notranje kontrole lahko dajejo lažen občutek varnosti. Sistemi notranjih kontrol naj bi vodstvu dajali primerna zagotovila, da zaposleni na vseh ravneh organizacije upoštevajo usmeritve vodstva in ščitijo finančne interese organizacije. Vendar ti sistemi vodstvu omogočajo nadzor nad delovanjem organizacije, ne nadzorujejo pa vodstva samega. Če vodje hočejo, se lahko vodstveni kontroli izognejo ali pa jo izničijo (Allen Richard et al., 1996, str. 14-15). Sistem notranjih kontrol lahko pred poneverbami in neodzivanjem na spremembe v okolju in postopkih delovanja zavarujemo le z nenehnim budnim spremljanjem njihovega delovanja (Allen Richard et al., 1996, str. 9).

2.1.1.4 Ravnanje s tveganji

Z rastjo in razvojem organizacije ter zaradi spremenljivosti okolja, v katerem le ta deluje, postaja pojem ravnanja s tveganji vse pomembnejši. Ravnanje s tveganji je logična, načrtna in premišljena metoda oziroma proces prepoznavanja, proučevanja, ocenjevanja in nadziranja tveganj, povezanih z dejavnostjo, področjem nalog ali procesom, ter obveščanja o njih na način, s katerim se organizaciji omogoči najmanjši obseg izgub in največji obseg možnosti (Tušek, 2004, str. 11-13).

Tveganje je merilo negotovosti. V poslovanju organizacije pomeni to negotovost pri doseganju njenih ciljev. Ta negotovost pa lahko vključuje pozitivne ali negativne posledice. Pozitivna tveganja imenujemo prednosti, negativna pa samo tveganja (Mc Namee, 2003).

Tveganje je verjetnost nastanka nekega dogodka, ki bo imel posledice za uresničevanje ciljev podjetja. Navadno se izraža s posledicami in verjetnostjo nastanka česa. Ravnanje s tveganji vključuje prepoznavanje tveganj, ocenjevanje tveganj, razvrščanje tveganj in sporočanje o tveganjih (Tušek, 2004, str. 12).

Za uspešno ravnanje s tveganji je odgovorno vodstvo organizacije, ki je dolžno opredeliti ustrezne načine ravnanja s tveganji. Tveganje je objektivno dano, obvladujemo pa ga lahko z notranjimi kontrolami, z zanemarjanjem, izoginitvijo, razpršitvijo, preusmeritvijo ali pa tveganje sprejmemo (Urunkar, 2003, str. 11).

Pri ravnanju s tveganji imamo opravka s procesom, ki obsega več stopenj (Tušek, 2004, str. 13):

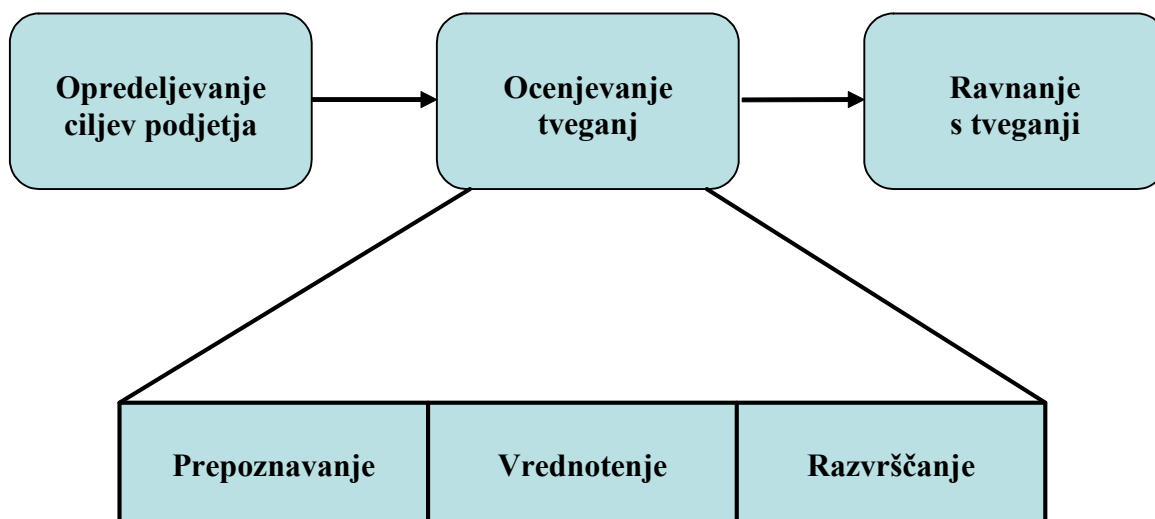
- prepoznavanje tveganj, povezanih s posameznimi cilji;
- ocenjevanje tveganj z vidika možnosti, pomembnosti in časa njihovega nastajanja ter vrednotenja možnih posledic in s tem povezano določanje prednostnih tveganj;
- odločanje o tem, kako ravnati s prepoznanimi tveganji, in
- nadziranje.

Ocenjevanje tveganj je pomemben del celotne strategije ravnanja s tveganji in je izhodišče za ravnanje s tveganji v ožjem pomenu. Ocenjevanje tveganj zajema prepoznavanje tveganj, ki vplivajo na uresničevanje ciljev organizacije, vrednotenje njihove verjetnosti in pomena ter razvrščanje tveganj. Pri ocenjevanju tveganja je pomembno, da so odločitve za vrednotenje in razvrščanje tveganj znotraj organizacije jasne in konsistentne in da je vodstvu jasno, kako bo doseglo zagotovitev, da se bo s tveganji primerno ravnalo (Tušek, 2004, str. 13).

Tveganje bo vedno ocenjeno glede na to, kaj je sprejemljivo za interesne skupine, ki so lahko javnost, vodstvo ali politične skupine v parlamentu. Za uspešno oceno in ravnanje s tveganji se mora vodstvo zavedati, katera tveganja so sprejemljiva za različne interesne skupine (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 8).

Pri ocenjevanju tveganj morajo revizor in vodstvo organizacije upoštevati verjetnost, da se tveganje pojavi, in kakšne so njegove posledice, če se pojavi, da lahko določijo primeren odgovor. Pomembno je, da se ovrednoti možne finančne posledice kot tudi nadaljnja tveganja za opravljanje storitev, možnosti za kasnejšo odpravo tveganj, kvaliteto dokazov o naravi in obsežnosti tveganj kot tudi njihov potencialni vpliv (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 8).

Slika 1: Strategija ravnanja s tveganji



Vir: Mc Namee, 2003.

Vsako tveganje potrebuje odgovor. Ta lahko sega od notranjih kontrol, ki v prvi vrsti preprečujejo nastanek tveganj, do odločitve vodstva, da je pripravljeno sprejeti določeno raven tveganja, ki ga predstavlja aktivnost ali projekt. Odgovori na tveganje morajo biti sporočeni vsem, ki so vključeni v proces upravljanja s tveganji, in vzpostavljene notranje kontrole morajo biti redno pregledane, da se zagotovi njihova učinkovitost in koristnost. Postopki izvajanja notranjih kontrol morajo biti jasno dokumentirani, da omogočajo ustrezen pregled s strani vodstva ter revizorjev. Postopek pregleda mora redno upoštevati primernost tveganj in vsake spremembe ravni tveganja morajo biti jasno pojasnjene, da se lahko potem tudi odgovor na tveganje spremeni. Pomembno je, da se izvaja neodvisni proces zagotovitve ustreznega ravnanja s tveganji, recimo z uporabo notranje revizije, ki svetuje vodstvu, ali je njegova opredelitev, ovrednotenje in odgovor na tveganje primeren (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 8).

Ključni problem pri razvoju modernih in učinkovitih sistemov notranjih kontrol je postopek ravnanja s tveganji. Notranje kontrole predstavljajo sistem, s katerim si vodstvo organizacije prizadeva upravljati s tveganji. Postopek se začne s postavitvijo obsežne strategije, ki določa, kakšen je pristop in naravnost k tveganju vsake organizacijske enote in z razvojem politike za ravnanje s tveganji v sprejemljivih okvirih. Postopek ravnanja s tveganji ne bo povsem odpravil ne finančnega ne ostalih tveganj, bo pa razložil, katera raven tveganj je sprejemljiva za organizacijo in kako naj le ta opravlja svoje aktivnosti, da obdrži tveganja v sprejemljivih okvirih (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 8).

Notranje kontrole ne zagotavljajo, da bodo programi državne uprave uspešni, in ne izključujejo možnosti malomarnosti, slabega upravljanja in goljufij. Notranje kontrole so sredstvo za nadzor tveganja, ki je povezano z izvajanjem teh programov in poslovanjem organizacije. Zato morajo notranje kontrole temeljiti na ustreznih analizah tveganja (Allen Richard et al., 1996, str. 13).

2.1.1.5 Standardi notranjega kontroliranja

Standardi notranjega kontroliranja so potrebni v državni upravi z vidika njene velikosti, raznolikosti, količine poslov, mnogovrstnosti dokumentov in številnih pravil ter zakonov in drugih predpisov. Zaradi predpisov, ki urejajo upravljanje in nadzor javnih sredstev ter javnih programov, so potrebni standardi, ki določajo in zagotavljajo skladnost s temi predpisi (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str.19).

Kljub raznolikosti sistemov državne uprave so standardi za močno notranjo kontrolo v splošnem enaki. Zajeti so v dokumentu Smernice za standarde notranje kontrole⁷, ki jih je pripravila INTOSAI in so uporabni za vse organizacijske enote državne uprave. Gre za najmanjši sprejemljivi obseg standardov, ki naj bi jih organizacije upoštevale pri uvajanju notranjih kontrol. Vodstvo državne uprave lahko te standarde uporabi pri vzpostavitvi učinkovitega sistema notranjih kontrol, državni revizorji pa jih lahko uporabijo pri vrednotenju tega sistema (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 7).

Področja, ki jih pokrivajo smernice, so naslednja (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 6):

- pojem in cilji notranje kontrole;
- najnujnejši zbir standardov notranjih kontrol, ki bi jih vsaka država lahko uporabila kot okvir za razvoj sistema notranjih kontrol;
- uvajanje sistema notranjih kontrol in
- občasno spremljanje uspešnosti sistema notranjih kontrol.

⁷ Veljavne smernice so nekoliko zastarele, saj zaostajajo za doseženim razvojem področja notranjega kontroliranja, zato je INTOSAI že pristopila k obnovi smernic za standarde notranje kontrole.

Standardi notranjega kontroliranja sestavljajo okvir najnujnejših zahtev za sprejemljivost sistema in delovanja notranjih kontrol in so razdeljeni v dve skupini:

- splošni standardi, ki zagotavljajo primernost okolja, in
- podrobni standardi, ki obsegajo mehanizme ali postopke, s katerimi se dosegajo cilji kontroliranja.

Splošni standardi notranjega kontroliranja so naslednji (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 12):

- **primerno zagotovilo:** Sistem notranjih kontrol mora dajati primerno zagotovilo, da bodo izpolnjeni splošni cilji organizacije.
- **pripravljenost za pomoč:** Vodstvo in uslužbenci so dolžni izkazovati pozitiven odnos do notranjih kontrol in pomagati pri njihovem delovanju.
- **neoporečnost in sposobnost:** Vodstvo in uslužbenci morajo biti moralno in strokovno neoporečni in morajo ohranjati tako raven usposobljenosti, da razumejo pomen razvijanja, izvajanja in vzdrževanja notranjih kontrol ter doseganja njihovih splošnih ciljev.
- **cilji kontroliranja:** Za vsako dejavnost organizacije je potrebno opredeliti ali razviti posebne cilje kontroliranja. Ti morajo biti ustrezni, vseobsegajoči, smotni in vgrajeni v splošne organizacijske cilje.
- **spremljanje kontrol:** Vodstvo je dolžno stalno spremljati in nadzorovati delovanje svoje organizacijske enote ter se hitro in ustrezno odzivati na ugotovljeno nepravilno, negospodarno, neučinkovito in neuspešno delovanje.

Podrobni standardi notranjega kontroliranja so naslednji (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 13):

- **dokumentacija:** Sistem notranjih kontrol ter vsi posli in pomembni poslovni dogodki morajo biti jasno dokumentirani, dokumentacija pa mora biti vedno na razpolago za pregled.
- **takojšnje in pravilno evidentiranje poslov in poslovnih dogodkov:** Posli in pomembni poslovni dogodki morajo biti takoj evidentirani in ustrezno razvrščeni.
- **odobritev poslov in poslovnih dogodkov ter njihovo izvajanje:** posle in pomembne poslovne dogodke lahko odobrijo ali izvajajo samo osebe, ki imajo za to pristojnosti.
- **delitev dolžnosti:** Ključne dolžnosti in odgovornosti za odobravanje, izvajanje, evidentiranje in pregledovanje poslov in poslovnih dogodkov morajo biti porazdeljene med posameznike.
- **nadziranje:** Poskrbeti je treba za pristojno in ustrezno nadziranje, ki zagotavlja, da bodo cilji notranjih kontrol doseženi.
- **dostop do sredstev in evidenc ter odgovornost zanje:** Dostop do sredstev in evidenc mora biti omejen na pooblašcene posameznike, ki so odgovorni za njihovo skrbništvo ali uporabo.

Smernice za standarde notranje kontrole predlagajo, da se v vsaki državi določi poseben organ, ki je odgovoren za razvoj in objavo veljavne opredelitve sistema notranjih kontrol, ciljev, ki naj bi jih s tem dosegli, ter standardov, ki jih je treba upoštevati pri vzpostavitvi sistema notranjih kontrol (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 31).

V nekaterih državah so lahko standardi in postopki notranje kontrole objavljeni po zakonski poti. V tem primeru zakonodaja ne sme biti preveč omejujoča, ampak mora vodstvu organizacijskih enot dopuščati prožnost glede sprememb kontrolnih postopkov v skladu s spremembami okolja, v katerem delujejo (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 32).

2.1.1.6 COSO okvir notranjih kontrol

Postavljenih in sprejetih je bilo več okvirov notranjih kontrol, ki se razlikujejo glede na individualne značilnosti organizacije. Največ pozornosti je pritegnil COSO okvir notranjih kontrol⁸, ki ga je razvil Ameriški odbor sponzorskih organizacij in je tudi v praksi najbolj uporabljen okvir notranjih kontrol⁹ (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 10).

COSO okvir notranjih kontrol je najpogosteje uporabljen model pri samoocenjevanju sistemov notranjih kontrol; uporablja se tudi pri njihovem klasičnem revidiranju. Predstavlja metodiko oblikovanja in revidiranja sistema notranjih kontrol. Je hkrati opomnik in zagotovilo, da so bile obdelane vse pomembne notranje kontrole. Razvil se je iz potrebe po širitvi vrednotenja sistema notranjih kontrol od trdih kontrol na mehke. Z vidika COSO okvira notranjih kontrol so mehke kontrole del kontrolnega okolja ter informiranja in komuniciranja. So težje določljive kot druge notranje kontrole; na primer finančne in računovodske (Urankar, 2003, str. 12).

COSO okvir notranjih kontrol opredeljuje pet osnovnih komponent, ki sestavljajo sistem notranjih kontrol v organizaciji:

- **kontrolno okolje:** daje značaj organizaciji in vpliva na zavedanje zaposlenih glede notranjih kontrol. Je osnova za vse ostale komponente notranjih kontrol. Dejavniki kontrolnega okolja vključujejo etične vrednote, stil vodenja in filozofijo vodstva, organizacijsko strukturo ter sposobnost, zanesljivost in odgovornost zaposlenih.
- **ocenjevanje tveganj:** pomeni opredelitev in analizo tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev organizacije, kar je osnova za odločitve, kako ravnati s tveganji.

⁸ Poleg COSO okvira notranjih kontrol se pogosto uporablja tudi CoCo, obstajajo pa še drugi kot na primer CARDmenu in Cadbury Report (Urankar, 2003, str. 12).

⁹ COSO okvir notranjih kontrol je povzela tudi EK pri svojem sistemu notranjih kontrol. Njegovo uporabo priporoča tudi državam članicam EU.

- **notranje kontrole:** predstavljajo strategije in postopke, ki pomagajo zagotavljati vodstvu, da se upoštevajo njegove usmeritve ter izvajajo potrebne aktivnosti, ki se nanašajo na ravnanje z opredeljenimi tveganji.
- **informiranje in komuniciranje:** je pomembno za razumevanje vloge posameznega zaposlenega v sistemu notranjega kontroliranja. Pomembna je razpoložljivost informacij, tako notranjih kot zunanjih, ter učinkovitost komuniciranja, da se odgovornosti za kontrole smatrajo resno.
- **spremljanje:** potrebno je stalno nadziranje in spremljanje učinkovitosti celotnega sistema notranjih kontrol.

Za učinkovito delovanje sistema notranjih kontrol mora biti prisotno vseh pet komponent in vsaka mora delovati učinkovito (Internal Control - Integrated Framework, 2004).

2.1.2 *Notranja revizija*

2.1.2.1 *Teorija revidiranja*

Revidiranje je širše opredeljeno kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Taylor, 1996, str. 32).

Glede na cilje delovanja lahko revidiranje razvrstimo na:

- **revidiranje računovodskih izkazov,** ki je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli ali drugimi splošnimi temelji računovodstva;
- **revidiranje skladnosti s predpisi,** čigar namen je ugotavljanje, ali oseba ali podjetje upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise;
- **revidiranje poslovanja,** ki je sistematično pregledovanje delovanja organizacije glede na določene cilje, katerega nameni so oceniti dosežke, ugotoviti možnosti za izboljšave in razviti priporočila za izboljšave ali nadaljnje delovanje.

Med temi tremi vrstami revidiranja ne moremo potegniti ostrih meja (Taylor, 1996, str. 33-34).

Glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo, lahko revidiranje razvrstimo na (Taylor, 1996, str. 36-37):

- **zunanje revidiranje:** Opravljajo ga zunanji revizorji, ki niso uslužbenci organizacij, katerih uradne trditve ali predstavitve revidirajo. Večina revizij zajema revidiranje računovodskih izkazov.

- **notranje revidiranje:** Opravljajo ga notranji revizorji, ki so uslužbenci organizacij, katerih delovanje revidirajo. Večina revizij zajema revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja. Za razliko od zunanjih revizorjev so notranjih revizorji lahko vključeni v vsakodnevno izvajanje njihovih priporočil.
- **državno revidiranje:** Državni uslužbenci na raznih ravneh iz različnih razlogov revidirajo različne organizacijske funkcije. Sem spadajo tudi vrhovne revizijske institucije, ki opravljajo revidiranje financiranja, skladnosti s predpisi in poslovanja.

2.1.2.2 Opredelitev notranjega revidiranja

V Evropskih smernicah za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI je notranja revizija opredeljena kot način, ki vodstvu posamezne enote iz notranjih virov zagotavlja, da se postopki, za katere je odgovorno, izvajajo tako, da je čim manj možnosti za prevare, napake ali neučinkovitosti ter za negospodarno delovanje (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 168).

V starih standardih notranjega revidiranja je notranje revidiranje opredeljeno kot neodvisna ocenjevalna funkcija znotraj organizacije, ki preiskuje in vrednoti njene dejavnosti; je torej storitev, namenjena lastni organizaciji. Namen notranjega revidiranja je pomagati članom organizacije, da uspešno opravljajo svoje naloge. Zato jih oskrbuje z analizami, ocenami, priporočili, nasveti in informacijami, povezanimi s preiskanimi dejavnostmi (Standardi za notranje revidiranje, 1998, str.5).

Novi standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, ki so v veljavi od začetka leta 2002, opredeljujejo notranje revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja; namenjena je povečevanju koristi in izboljšanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja (Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2003, str. 1).

Pomembne novosti, ki jih prinaša nova opredelitev notranjega revidiranja, so naslednje (Vezjak, 2003, str. 9-11):

1. **Notranji ali zunanji izvajalci notranjega revidiranja:** Prejšnja opredelitev je notranjo revizijo označevala kot funkcijo, ki je vzpostavljena v organizaciji, nova pa govori le o dejavnosti; s tem je omogočeno izvajanje notranjega revidiranja s pomočjo zunanjih izvajalcev, presoja o izbiri izvajalcev pa je prepuščena organizaciji.

2. **Svetovalna dejavnost:** Prejšnja opredelitev je notranje revidiranje zožila na ocenjevalno funkcijo, nova pa poudarja, da dajejo notranji revizorji zagotovila in svetujejo ter s tem zagotavljajo organizaciji revizijske in svetovalne storitve.
3. **Povečevanje koristi in izboljševanje delovanja:** V skladu z novo opredelitvijo notranjega revidiranja morajo notranji revizorji delovati za zadovoljevanje potreb organizacije na način, da povečujejo njeno vrednost in izboljšujejo njeno delovanje.
4. **Pomoč organizaciji:** V prejšnji opredelitvi je bil cilj notranjega revidiranja pomagati članom organizacije, po novi opredelitvi pa je cilj pomagati organizaciji v celoti.
5. **Ravnanje s tveganji in upravljanje organizacije:** Bistvena novost nove opredelitve notranjega revidiranja je poudarjena vloga notranjega revizorja, da pomaga vodstvu pri ravnanju s tveganji, njihovim obvladovanjem in upravljanjem v organizaciji ter tudi pri samem upravljanju organizacije.
6. **Stroka, ki temelji na standardih:** Nova opredelitev poudarja, da gre za sistematičen in urejen način delovanja notranjerevizijske dejavnosti. Upoštevati je treba standarde, predpisano metodologijo, dokumentirati postopke in ocenjevati kakovost delovanja notranjerevizijskih služb, kar daje stroki poseben status.

V skladu z novimi standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju imajo notranji revizorji pomembno vlogo pri uspešnem poslovanju organizacije. Na podlagi ocene tveganja za organizacijo so zavezani načrtovati svoje delovanje tako, da povečujejo koristi za organizacijo in izboljšujejo njeno delovanje. Poleg tradicionalnega izvajanja revizijskih storitev zagotavljajo organizaciji tudi svetovalne storitve (Vezjak, 2003, str. 7).

Notranje revidiranje se je skozi zgodovino razvijalo od računovodsko usmerjene dejavnosti k vodstveno usmerjeni stroki. Zgodovinsko je bila notranja revizija osredotočena na finančne sisteme in finančni nadzor v organizaciji, vendar se je sedaj žarišče notranje revizije premaknilo in se še vedno premika zelo opazno v sodobnejšo smer. Ta premik je tesno povezan z večjim razumevanjem in večjo pomembnostjo področja notranjih kontrol, dobrega gospodarjenja in upravljanja podjetij¹⁰. Sodobno notranje revidiranje zagotavlja storitve, ki vključujejo pregledovanje in ocenjevanje kontrol, učinkov, tveganj in vodenja v organizacijah tako javnega kot privatnega sektorja. Finančne zadeve predstavljajo le en vidik področja notranjega revidiranja (Sawyer et al., 2003, str. 3).

¹⁰ Gre za prevod angleškega izraza "corporate governance", ki ga različni avtorji zelo različno prevajajo:
- učinkovito upravljanje (Urankar, 2003 str. 8),
- sodobni vidiki upravljanja gospodarskih družb (Turk, 2002, str. 111).

Tabela 2: Pregled spreminjanja vloge notranje revizije

Zgodovinska vloga	Sodobna vloga
Policaј	Partner v organizaciji
Osredotočena na finance	Osredotočena na poslovanje
Osredotočena na trde kontrole	Osredotočena na mehke kontrole
Osredotočena na opredmetena sredstva	Osredotočena na neopredmetena sredstva
Na skladnosti zasnovana	Na tveganju zasnovana
Osredotočena na funkcije	Osredotočena na procese
Samozadostna	Prenašalec dobre prakse
Reaktivna	Proaktivna

Vir: Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 11.

Področje in cilji notranje revizije se razlikujejo glede na velikost in strukturo organizacije ter zahteve vodstva. Kljub temu obstaja neko skupno splošno razumevanje dejavnosti notranjega revidiranja v mednarodnih standardih. Ta naj bi zajemala (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 18):

- pregled računovodskih sistemov in z njimi povezanih notranjih kontrol,
- pregled finančnih in operativnih informacij,
- pregled gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti delovanja vseh kontrol.

Temeljne stopnje izvajanja dejavnosti notranjega revidiranja so (Tušek, 2004, str. 7):

- načrtovanje notranjega revidiranja,
- raziskovanje in ocenjevanje poslovanja,
- poročanje o izsledkih proučevanja in
- spremljanje uresničevanja ugotovitev.

Za razvoj notranje revizije morajo biti postavljeni naslednji temelji: (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 11):

- **splošni pogoji**, ki zajemajo pravni okvir, enoto za razvoj metodologij, obstoj notranjerevizijskih enot, ki so dovolj velike, da lahko zagotavljajo učinkovite storitve, neodvisnost notranjerevizijskih enot, dovoljšnja sredstva, centralni nadzor, vzpostavljene etične osnove, jasne cilje vodstva in zadovoljiv nivo njegovega zavedanja, spremljanje priporočil in upravljanje s tveganji institucije;
- **kadrovski pogoji**, ki obsegajo oblikovanje posebnih pravil za zaposlovanje notranjih revizorjev, dodeljevanje nazivov, primerne plačilne pogoje in razvito karierno strukturo notranjih revizorjev;

- **razvoj revizijske prakse**, ki zajema ocenitev revizijskih potreb, standarde dokumentiranja, širitev dobre prakse, zagotovitev kvalitete, pristop, ki temelji na analizi tveganj, sodelovanje med zunanjimi in notranjimi revizorji, naknadno revizijo in akcijske načrte za izvajanje priporočil;
- **razvoj revizijske stroke in izobraževanje**, ki obsega pridobljene strokovne kvalifikacije, stalno usposabljanje ter razvoj in uporabo priročnikov v praksi.

Koristi in potreba po notranji reviziji je očitna, ko preučimo namen stroke in obseg dela. Vendar prinaša notranja revizija tudi določene dodatne koristi, kot so (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 12):

- zagotavlja stalnost nadzornega procesa,
- ima natančen vpogled in pomembno znanje o organizaciji,
- prispeva k zagotovitvi kvalitete organizacije,
- predstavlja storitev organizaciji.

2.1.2.3 Vloga vodstva pri vzpostavitvi notranjega revidiranja

Vodstvo je odgovorno za vzpostavitev in organiziranje dejavnosti notranjega revidiranja v sklopu sistema notranjega nadzora organizacije in kot povezavo med vodstvom, interesnimi skupinami ter zunanjo revizijo. V skladu s sodobnim dojemanjem notranje revizije lahko ta pomaga pri realizaciji osnovnih ciljev organizacije, kot izhajajo iz nove opredelitve notranje revizije (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 25).

Notranja revizija je del sistema notranjega nadzora organizacije, vendar ni odgovorna za izvajanje postopkov notranjega kontroliranja, kar je popolnoma naloga vodstva organizacije. Vloga notranjega revizorja je, da revidira politiko notranjih kontrol organizacije, njenih praks in postopkov, z namenom, da presodi primernost notranjih kontrol za zagotovitev doseganja ciljev organizacije. Kljub temu da so lahko notranji revizorji del organizacijske strukture, ki jo revidirajo, je pomembno in potrebno, da se zagotovi njihova neodvisnost. Vodstvo lahko pokaže svojo podporo notranji reviziji, s tem da poudarja vrednost neodvisne in nepristranske notranje revizije. Vodstvo mora tudi določiti področja, kjer je potrebno izboljšati kvaliteto izvajanja in upoštevati informacije, ki izhajajo iz revizij (Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government, 2001, str. 4).

Vodstvo vsake organizacije bi moralo ustanoviti notranjerevizijsko službo, ki bi ga oskrbovala s potrebnimi analizami, ocenami in priporočili. Notranja revizija je zato definirana kot neodvisna in nepristranska dejavnost, ki daje zagotovila ter svetuje z namenom, da doda vrednost in izboljšuje organizacijski proces. Kot taka je pomemben dejavnik strukture notranjega nadzora. Vodstvo organizacij javnega sektorja mora biti odgovorno, da določi vlogo notranje revizije in zagotovi, da ima ta primeren nivo

pooblastil in neodvisnosti, vključno s pravico poročanja najvišjemu nivoju vodstva (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 7).

Notranjo revizijo lahko organizacija zagotavlja na več načinov. Običajna ureditev je, da organizacija zaposli notranji tim. Velikost in stroški izvajanja storitev notranje revizije so med odločilnimi dejavniki pri odločitvi o vzpostavitvi notranjerevizijske službe znotraj organizacije. Notranjerevizijska služba je lahko okrepljena s pogodbenimi izvajalci, ki zagotavljajo posebno strokovno znanje, in po potrebi z dodatnimi sredstvi. Alternativno lahko celotno storitev notranjega revidiranja izvajajo zunanji izvajalci. Manjše organizacije lahko razmislijo o skupni notranjerevizijski službi in s tem dobijo prednost fleksibilnosti, ki jo taka ureditev prinaša. Dodatno strokovno znanje ali izkušnje se lahko preskrbijo kratkoročno ali dolgoročno glede na potrebe (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 11).

V primeru, ko ima organizacija lastno notranjerevizijsko službo, je notranji revizor odgovoren vodstvu organizacije in je del osebja organizacije. Vodstvo organizacije mora v takem primeru notranjemu revizorju dopuščati njegovo neodvisnost; to je, da opravlja svoje delo prosto in nepristransko. Neodvisnost in nepristranskost notranjega revizorja je nujna za pravilno izvedbo revizij (Allen, Tommasi, 2001, str. 269).

2.1.2.4 Vloga notranje revizije pri ravnanju s tveganji

Notranji revizor mora temeljito poznati organizacijo, v kateri deluje, in njeno delovanje, kar zajema tudi poznavanje tveganj in sistema notranjih kontrol za doseganje njenih ciljev. Notranji revizor načrtuje svoje delo na način, da porabi več časa in sredstev na področjih, kjer je tveganje poslovanja organizacije večje in kjer so cilji pomembnejši (Mc Namee, 2003).

Notranji revizorji morajo bistveno spremeniti način dela iz inšpektorskega, netvornega načina revidiranja k novemu tvornemu načinu, umerjenemu k uporabniku revizijskih storitev. Ena izmed temeljnih nalog notranjega revidiranja je svetovanje vodstvu o možnem obvladovanju tveganj predvsem z oblikovanjem in nadziranjem ustrezne ureditve sistema notranjih kontrol. Notranje revidiranje pa se mora tudi vedno bolj usmerjati v prihodnost, s tem da daje nasvete v zvezi s predpostavljenimi prihodnjimi tveganji na posameznih področjih poslovanja (Tušek, 2004, str. 8).

Vloga notranjega revizorja pri ravnanju s tveganji je, da vodstvo podpira in mu pomaga, s tem da daje (Tušek, 2004, str. 13-14):

- neodvisno in nepristransko oceno oziroma zagotovilo o ustreznosti in učinkovitosti ravnanja s tveganji in notranjih kontrolah v organizaciji;
- nasvete in predloge za določanje prepoznavanja in strategije ravnanja s tveganji;
- predloge o možnostih za izboljšanje ravnanja s tveganji in notranjih kontrol.

Notranji revizor se mora osredotočiti na pomembne dejavnosti in področja nalog, za katera so značilne slabe notranje kontrole. Do teh ocen pride na podlagi analize tveganja, ki jo mora izdelati vodstvo, revizor pa mu lahko ob tem, s svojim poznavanjem organizacije in njenih procesov, pomaga (Tušek, 2004, str. 18).

Ocenjevanje tveganj postaja vedno pomembnejša naloga notranjega revizorja. Revizijska ocena tveganja ima namreč najpomembnejšo vlogo pri dolgoročnem načrtovanju notranjerevizijskega dela in načrtovanju posameznih revizij. Danes tako v teoriji kot v praksi prevladuje tako imenovano na ocenjevanju tveganj zasnovano revidiranje, pri katerem notranji revizor, s pomočjo revizijske ocene tveganja, določi, kam bo usmeril omejene dejavnike (časovne, finančne in človeške) za izvajanje notranjega revidiranja (Tušek, 2004, str. 7-9).

V preteklosti je imelo delo notranjih revizorjev poudarek na nadzorovanju notranjih kontrol. Zdaj pa velja, da notranje kontrole obstajajo le zato, da so v pomoč vodstvu organizacije pri ravnanju s tveganji in učinkovitih upravljavskih procesih (Vezjak, 2003, str. 9). V skladu s tem se je poudarek pri delu notranjih revizorjev preusmeril na pomoč vodstvu pri ravnanju s tveganji.

2.1.2.5 Standardi notranjega revidiranja

Trenutno obstajajo samo eni mednarodno priznani standardi notranjega revidiranja, ki jih je pripravil Inštitut notranjih revizorjev¹¹ za uporabo tako v privatnem kot v javnem sektorju. Namen teh standardov je (Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2003, str. 1):

- zasnovati temeljna načela, ki predstavljajo ravnanje pri notranjem revidiranju;
- ustvariti podlago za izvajanje in pospeševanje širokega razpona notranjerevizijskega delovanja, ki povečuje korist;
- vzpostaviti podlago za merjenje notranjerevizijskih dosežkov;
- pospeševati izboljševanje procesov in delovanja organizacije.

Standardi sestojijo iz standardov lastnosti, standardov dela in standardov izvedbe. Standardi lastnosti obravnavajo značilnosti organizacij in posameznikov, ki se ukvarjajo z notranjim revidiranjem. Standardi dela opisujejo naravo notranjega revidiranja in dajejo kakovostna sodila, po katerih je mogoče presojati njegove storitve. Standardi izvedbe pa uporabljajo standarde lastnosti in standarde dela za posamezne vrste poslov (Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2003, str. 1-2).

¹¹ The Institute of Internal Auditors (IIA) je najpomembnejši inštitut na svetu na področju notranjega revidiranja, ki izdaja certifikate, izobražuje, pripravlja usmeritve, standarde, metodologije za področje notranjega revidiranja in pospešuje dobro prakso s tega področja (The Institute of Internal Auditors, 2004).

Tabela 3: Povzetek glavnih standardov lastnosti in standardov dela

Standardi lastnosti	
1000 <i>Namen, veljava in naloga</i>	Namen, veljava in naloga notranjerevizijskega izvajalca naj bodo formalno opredeljeni v ustanovni listini, ki je v skladu s standardi in jo je sprejel svet.
1100 <i>Neodvisnost in nepristranskost</i>	Notranjerevizijski nosilec naj bo neodvisen in notranji revizorji naj bodo pri opravljanju svojega dela nepristranski.
1200 <i>Strokovnost in potrebna strokovna vestnost</i>	Posli naj se opravljajo strokovno in strokovno vestno.
1300 <i>Program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti</i>	Notranjerevizijski predstojnik razvija in vzdržuje program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti.
Standardi dela	
2000 <i>Vodenje delovanja notranjerevizijskega izvajalca</i>	Notranjerevizijski predstojnik naj uspešno vodi notranjerevizijskega izvajalca, da zagotavlja povečevanje koristi v organizaciji.
2100 <i>Narava dela</i>	Notranjerevizijski izvajalec ovrednoti in prispeva k izboljšanju ureditve ravnanja s tveganjem, obvladovanja in upravljanja tveganja.
2200 <i>Načrtovanje poslov</i>	Notranji revizorji naj razvijajo in razvidujejo načrt vsakega posla.
2300 <i>Izvajanje posla</i>	Notranji revizorji naj prepoznavajo, proučujejo, vrednotijo in razvidujejo informacije, ki zadoščajo za doseg ciljev posla.
2400 <i>Poročanje o izsledkih</i>	Notranji revizorji naj takoj poročajo o izsledkih poslov.
2500 <i>Spremljanje napredovanja</i>	Notranjerevizijski predstojnik naj postavi in vzdržuje ureditev spremljanja odziva na izsledke, ki so sporočeni poslovodstvu.
2600 <i>Spremljanje tveganja pri poslovodstvu</i>	Če notranjerevizijski predstojnik meni, da je ravnateljstvo sprejelo raven preostalega tveganja, ki ni sprejemljiva za organizacijo, mora o tem razpravljati.

Vir: Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2003, str. 3-15.

Poleg standardov strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju je Inštitut notranjih revizorjev v celoten okvir strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju vključil tudi kodeks poklicne etike. Kodeks postavlja sistem temeljnih načel in pravil obnašanja, ki jih morajo notranji revizorji sprejeti pri svojem delu. Ta pravila so pomembna, saj omogočajo večje zaupanje v objektivno presojanje obvladovanja tveganj, sistemov notranjih kontrol in drugih področji dela notranjih revizorjev. Njihov obstoj vzpodbuja zunanjo revizijo, da se pri svojem delu zanaša na profesionalen in pošten pristop notranjih revizorjev. V skladu s kodeksom so minimalna načela strokovnega obnašanja, ki jih mora notranji revizor upoštevati: poštenost, nepristranskost, zaupnost in strokovnost (Koletnik, 2002, str. 77).

2.1.3 Inšpekcijski nadzor

Inšpekcijski nadzor, kot način izvajanja notranjega nadzora javnih financ, je bil razvit predvsem v bivših socialističnih državah. Te države niso poznale dejavnosti notranjega revidiranja in notranjerevizijskih služb, ampak inšpekcijske službe, ki so v glavnem delovale na ožjem področju; izvajale so preiskave na podlagi domnevnih posameznih nepravilnosti ali pritožb glede goljufivih dejanj. Po definiciji, pri konceptu inšpekcijskega nadzora, ni šlo za proaktivni pristop, ki temelji na analizi tveganja. Ta koncept namreč ni dovolil sistematičnega odgovora (priporočil in naknadne revizije), ki ima za cilj izboljšati sisteme ter postopke finančnega poslovanja in notranjih kontrol (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 13).

Inšpekcijski nadzor je pretežno popravljalo, 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 s predpisi in pravili računovodske stroke. Glavni poudarek pri inšpekcijskem nadzoru je na finančnih transakcijah, vsebina pa ni pomembna. Bistveno je, da je realizacija takšna, kot je določena v načrtu. Inšpekcijski nadzor ni opredeljen niti v mednarodnih revizijskih standardih INTOSAI niti v Limski deklaraciji o revizijskih smernicah, pa tudi standardi vrhovnih revizijskih institucij drugih držav ga ne opredeljujejo (Korpič, 1997, str. 45).

Inšpekcijski nadzor se v mnogočem razlikuje od revizijske dejavnosti. Ena izmed razlik je v predmetu nadzora. Pri inšpekcijskem nadzoru je namreč poudarek na preverjanju pravilnosti in zakonitosti porabe sredstev, pri reviziji pa se poleg teh dveh meril upošteva tudi poglobljeno preiskovanje namenskosti, gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti pri porabi javnih sredstev. Inšpekcijski nadzor tudi ne išče slabosti v sistemu, temveč pregleduje posamezne transakcije (Korpič, 1997, str. 45). Zaradi tega se pri inšpekcijskem nadzoru ne podajo priporočila za izboljšanje sistema ter se ne izvedejo naknadni pregledi upoštevanja teh priporočil, kot se to izvaja pri revidiranju.

Inšpekcijski nadzor obsega naslednje aktivnosti (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004):

- preiskave na podlagi pritožb s strani tretje osebe;
- osredotočenje na vprašljive transakcije in kršitve proračunske zakonodaje;
- kaznovanje človeških napak, nepravilnosti in goljufij;
- naknadni finančni nadzor.

2.2. Zunanji nadzor javnih financ

Zunanji nadzor javnih financ je del celotnega finančnega nadzora in ga navadno v vsaki državi izvaja vrhovna revizijska institucija ali kakšen drug organ, ki nima izvršilne vloge v sistemu, ki ga nadzira. Namen zunanjega nadzora je isti kot pri notranjem; to je izboljšanje sistema upravljanja z javnimi sredstvi ter zaščita finančnih interesov tako države, v primeru sredstev nacionalnega proračuna, kot EU, v primeru sredstev evropskega proračuna.

2.2.1 Zunanja revizija

2.2.1.1 Opredelitev zunanjega revidiranja

Zunanje revidiranje javnih financ ali z drugo besedo državno revidiranje pokriva področje revidiranja javnih sredstev za razliko od komercialnega ali gospodarskega revidiranja gospodarskih družb. V skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi INTOSAI zajema državno revidiranje dve vrsti revidiranja (Maher, 1999a, str. 261):

- revidiranje pravilnosti (finančnega) poslovanja in
- revidiranje izvajanja nalog.

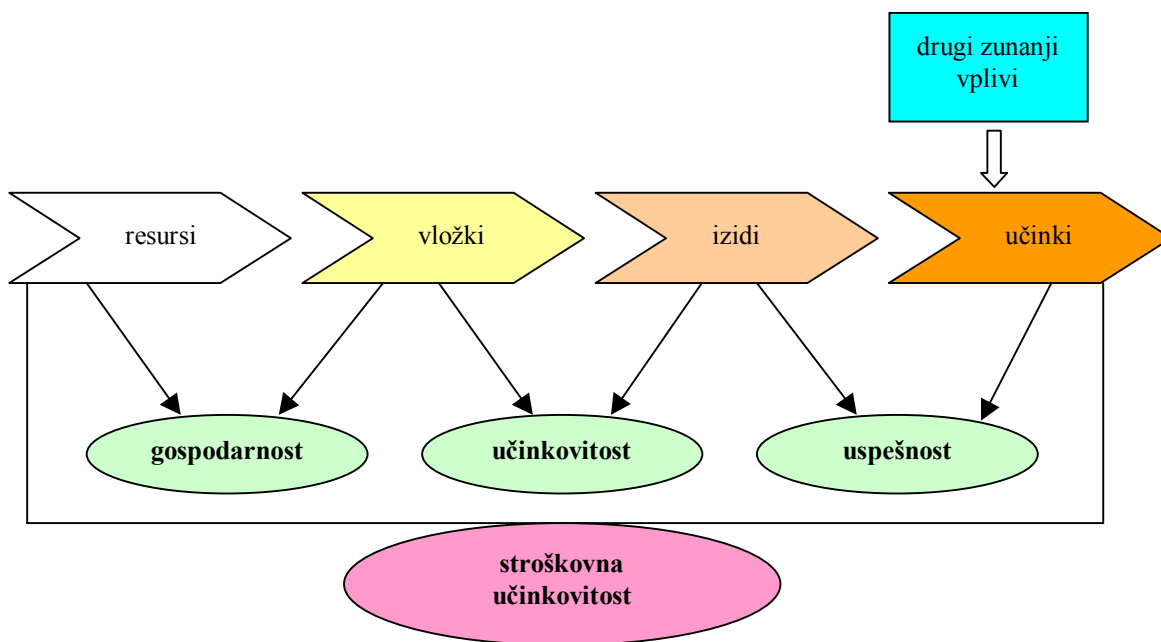
Revidiranje pravilnosti poslovanja je tradicionalna vloga zunanjega revidiranja in obsega ocenitev točnosti in popolnosti računovodskih izkazov dejavnosti, programa ali revidirane enote in zagotovitev, da so transakcije, ki jih kažejo računovodski izkazi, zakonite in v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi.

Revidiranje izvajanja nalog se ukvarja s pregledom gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti¹² dejavnosti, programa ali revidirane enote. Pri tem je gospodarnost definirana kot največje možno zmanjšanje stroškov virov ali javnih sredstev (resursi), porabljenih za neko dejavnost (vložki), ob upoštevanju ustrezne kakovosti; učinkovitost je definirana kot razmerje med proizvodi ter storitvami (izidi) in vložki, ki so bili zanje

¹² Imenujemo jih tudi 3 E: gospodarnost (economy), učinkovitost (efficiency) in uspešnost (effectiveness). K tradicionalnim 3 E se v zadnjem obdobju dodajajo še novi 3 E: okolje (environment), etika (ethics) in pravičnost (equity) (Maher, Revizor, 2002, str. 27).

porabljeni; uspešnost pa je definirana kot stopnja doseganja ciljev (učinki) ter razmerje med predvidenimi in dejanskimi izidi določenih aktivnosti (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 110-111).

Slika 2: Ponazoritev pojmov gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti



Vir: Bitenc, 2004, str. 64.

Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost je mogoče ocenjevati tudi v okviru revizije pravilnosti poslovanja. Razlika je v tem, da je ocenjevanje v okviru revizije pravilnosti poslovanja bolj kratkoročne narave, saj je namen dajanje razrešnic, pri reviziji izvajanja nalog pa gre za podpiranje strateškega upravljanja (Maher, Revizor, 2002, str. 27). V praksi lahko pride do prekrivanja med eno in drugo vrsto revizije. Lahko se tudi obe vrsti revizije izvajata v istem revizijskem postopku, saj se medsebojno podpirata (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 23-25).

Način upravljanja v javnem sektorju vpliva tudi na prioritete in oblike revidiranja poslovanja proračunskih uporabnikov. Tako so zadnje spremembe v načinu upravljanja v javnem sektorju, ki so prinesle koncept k ciljem in rezultatom usmerjenega proračuna, vplivale tudi na način revidiranja. Pravilnost, kot eden od standardnih ciljev nadziranja javne porabe, je začela izgubljati na pomenu, saj se umika k ciljem in rezultatom naravnemu proračunu. Cilj reform in uvajanja novega koncepta upravljanja je povečanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti delovanja javnega sektorja. Medtem ko je bila v preteklosti revizija pravilnosti poslovanja bistveni vidik državnega revidiranja, naj bi se državni revizorji v prihodnje bolj ukvarjali z revidiranjem izvajanja nalog (Bitenc, 2004, str. 59-61).

Revidiranje izvajanja nalog se v mnogih pogledih razlikuje od revidiranja pravilnosti poslovanja; hkrati imata obe vrsti revizije veliko podobnosti, saj izvajata iste vrste nalogo, to je ocenitev in pojasnitev poslovanja revidiranca. Glavne razlike med obema vrstama revizije so povzete v tabeli 4 (Handbook in Performance Auditing, 1999, str. 23).

Tabela 4: Glavne razlike med revidiranjem izvajanja nalog in revidiranjem pravilnosti poslovanja

Vidik	Revidiranje izvajanja nalog	Revidiranje pravilnosti poslovanja
<i>Namen</i>	Ocenitev ali je revidiranec uspešen	Ocenitev ali so računovodski izkazi resnični in pošteni
<i>Osredotočenje</i>	Organizacija, program in njene aktivnosti	Računovodski sistem in sistem poslovanja
<i>Akadska podlaga</i>	Ekonomija, politične vede, sociologija itd.	Računovodstvo
<i>Metode</i>	Se razlikujejo od projekta do projekta (priročniki imajo omejeno uporabnost)	Bolj ali manj standardizirane (priročniki so zelo pomembni)
<i>Kriteriji za ocenitev</i>	Bolj subjektivni Edinstveni kriteriji za posamezno revizijo	Manj subjektivni Standardizirani kriteriji primerni za vse revizije
<i>Poročila</i>	Različne strukture in vsebine Objavljena na ad hoc osnovi	Bolj ali manj standardizirana Objavljena na redni osnovi

Vir: Handbook in Performance Auditing, 1999, str. 23.

2.2.1.2 Vrhovne revizijske institucije

Nadzor nad porabo javnih sredstev izvaja vrhovna revizijska institucija, katere poslanstvo je revidirati v okviru zakonskih pooblastil in temelji na načelih, postavljenih z Limsko deklaracijo o revizijskih smernicah¹³, ki je bila sprejeta leta 1977. V skladu s to deklaracijo je vrhovna revizijska institucija ustanovljena z namenom, da bi zagotavljala pravilno in učinkovito rabo javnih sredstev, razvijala pregledno vodenje financ, zagotavljala pravilnost delovanja javne uprave, komuniciranje javnih služb z javnostjo in objektivno poročanje, ter je za to tudi odgovorna (Maher, 1999, str. 15).

¹³ Načela Limske deklaracije o revizijskih smernicah so temelj delovanja in položaja vrhovnih revizijskih institucij, ne glede na državno ureditev in posamezne države članice INTOSAI. Z obvezo članic, da bodo načela te deklaracije vključile v nacionalno zakonodajo svojih vrhovnih revizijskih institucij, so se njihov položaj, pristojnosti in način delovanja dokaj poenotili, ne glede na njihovo poimenovanje (Korpič, 1997, str. 11).

Vrhovna revizijska institucija lahko izpolnjuje svoje naloge objektivno in učinkovito samo, če je funkcionalno in organizacijsko neodvisna od organizacije, ki jo revidira, in ni pod vplivom zunanjih institucij. Vrhovno revizijsko institucijo imajo vse parlamentarne države, zagotavlja pa red in gospodarnost pri porabi denarja davkoplačevalcev; poroča parlamentu ali drugemu pristojnemu organu o revizijskih ugotovitvah, njene pravice in pristojnosti glede poročanja pa morajo biti določene v ustavi (Maher, 1999, str. 16).

Koristi državnega oziroma zunanjega revidiranja se odražajo v večji preglednosti poslovanja javnega sektorja, dvigu kakovosti storitev, pri prihrankih proračunskih sredstev, informiranosti davkoplačevalcev in zadovoljstvu različnih uporabnikov revizijskih dokazov in ugotovitev (Maher, 1999a, str. 262).

2.2.1.3 Vloga zunanjega revizorja pri izboljšanju sistema notranjih kontrol

Zunanja revizija ni pristojna ali odgovorna za vzpostavljanje notranjih kontrol in za njihovo učinkovito ter uspešno delovanje, vendar ima pomembno vlogo pri razvijanju njihovega sistema. Spodbujala in podpirala naj bi vodstvo, da uvaja in krepi notranje kontrole. Zunanji revizor je odgovoren tudi za vzpostavitev postopkov preizkušanja obstoja in delovanja notranjih kontrol ter dajanje formalnih in neformalnih priporočil za izboljšanje njihovega sistema (Vidovič, 2003, str. 12).

Vrhovne revizijske institucije lahko pomembno prispevajo k zagotavljanju kakovosti notranjega kontroliranja z (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 158-159):

- analizo kontrolnega okolja organizacije, pri kateri se ovrednoti kakovost kontrolnega okolja organizacije na način, da se pregleda, kako so bila dosežena merila, ki ustrezajo dobri praksi glede organiziranosti in poslovanja;
- podrobno analizo postopkov notranjega kontroliranja, ki se nanaša na postopke za sestavitve in predstavitev računovodskih izkazov;
- kakovostjo komuniciranja, ki ga mora vrhovna revizijska institucija zagotoviti, da revidirane organizacije opozori na odkrite probleme in slabosti;
- ugotavljanjem primerov dobre prakse notranjega kontroliranja, s katerimi seznani vse zainteresirane v obliki poročil, seminarjev, objav itd.

Pomembna naloga zunanje revizije je izboljšanje sistemov notranjih kontrol, ne samo s kontroliranjem obstoja notranjih kontrol in ovrednotenja njihove primernosti ter delovanja, ampak tudi s širjenjem dobre prakse, ki izhaja iz revizorskega dela. Pomembna naloga vrhovnih revizijskih institucij je tudi ozaveščanje parlamenta in ostalih interesnih skupin o pomembnosti ravnanja s tveganji in učinkovitih notranjih kontrolah (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 9).

Zunanji revizor naj bi vzpodbujal in podpiral vodstvo organizacije pri vzpostavljanju sistema notranjih kontrol. Poleg tega naj bi notranje kontrole pregledoval in s tem zagotavljal, da bodo ustrezno delovale za doseganje želenih rezultatov (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 33). Pri svojem delu bi si moral zagotoviti dostop do poročil notranjega revizorja, njegovega delovnega gradiva in informacij o notranjerevizijskih priporočilih (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 37-38).

Vloga zunanjega revizorja je, da oceni delo, ki ga izvaja notranja revizija, ter se nanj opre, kjer je to mogoče. Zunanji revizor lahko dobi revizijsko zagotovilo iz uspešnega sistema notranjih kontrol, vendar, da se nanj lahko zanese, mora najprej zagotoviti, da je sistem, v določenem obdobju, deloval pravilno. Zunanji revizor presoja o tem na podlagi ocene uspešnosti sistema notranjih kontrol in ocene zaupanja v delo notranje revizije (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 7).

Pri ovrednotenju učinkovitosti notranjih kontrol se lahko zunanji revizor poslužuje dela notranjih revizorjev, ki predstavljajo del strukture notranjega nadzora in lahko zunanjega revizorja usmerjajo glede učinkovitosti vzpostavljenega sistema notranjih kontrol. Vsekakor pa se mora zunanji revizor vedno zavedati, da je odgovornost za končne ugotovitve samo njegova in temelji na pregledu vzpostavljenega sistema, kvaliteti notranjerevizijske službe in naravnosti revidirane organizacije k notranjemu nadzoru in ravnanju s tveganji.

2.2.1.4 Sodelovanje zunanje in notranje revizije

Mnenja o sodelovanju med državno in notranjo revizijo segajo od tistih, ki trdijo, da gre za dve popolnoma različni in neodvisni vrsti revizije, do tistih, ki zagovarjajo najvišjo stopnjo medsebojnega sodelovanja. Čeprav so med državno in notranjo revizijo, glede njune narave, vloge, načinov in metod dela, pomembne in številne razlike, ni sporno, da sta obe instituciji sestavni del celotnega nadzornega sistema, postavljenega zaradi učinkovitosti in preglednosti izvajanja proračuna ter nadzora nad njim (Colić, 2000, str. 35).

Pri primerjanju dela zunanjih in notranjih revizorjev ugotovimo številne podobnosti. Skupne imajo na primer nekatere strokovne podlage, na katerih izvajajo svoje naloge, oboji izvajajo revizije pravilnosti in smotrnosti¹⁴ poslovanja ter pri tem posebno pozornost posvečajo oceni tveganj in sistemu delovanja notranjih kontrol. Poleg opravljanja revizij je njihova pomembna vloga svetovanje ter dajanje priporočil za izboljšanje poslovanja. Zasledujejo isti cilj, to je pravilno, gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje organizacije (Korpič, 2003, str. 182).

¹⁴ Ponekod se uporablja smotrnost kot skupni izraz za gospodarnost, učinkovitost in uspešnost.

Glede na omenjeno je za razvoj stroke državne revizije pomembno, da se vzpostavlja odnos sodelovanja med notranjimi in zunanjimi revizorji. Pomen tega sodelovanja je v pridobivanju znanja, zagotavljanju enake revizijske prakse o pravilni in smotrni porabi javnih sredstev ter večji učinkovitosti dela notranjih in zunanjih revizorjev (Korpič, 2003a, str. 2).

Sodelovanje med vrhovno revizijsko institucijo in notranjerevizijskimi službami se lahko dokaže kot koristno, ker se naloge, ki jih opravljata obe strani, pogosto dopolnjujejo. Vendar morajo vrhovne revizijske institucije upoštevati, da se cilji obeh strani deloma prekrivajo in da bi se morale prepričati o kakovosti dela notranje revizije (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 159).

Temeljna določila glede povezanosti zunanje in notranje revizije vsebuje Limska deklaracija o revizijskih smernicah. V deklaraciji je zapisano, da ima vrhovna revizijska institucija nalogo, da pregleda uspešnost notranje revizije. Če je ta ocenjena kot uspešna, potem bi bilo potrebno poiskati način za doseganje najprimernejše razdelitve oziroma naložitve nalog in sodelovanje med vrhovno revizijsko institucijo in notranjo revizijo (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, 2004, str. 3).

Da se delo notranje revizije učinkovito oceni, mora zunanji revizor razumeti namen, postopke in metode dela notranjerevizijskih enot, upoštevati neodvisnost in nepristranskost pri njihovem delovanju ter kvaliteto osebja (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 7).

Zunanja revizija je zainteresirana za obstoj močnih notranjerevizijskih enot in je tudi dolžna razviti dobre delovne odnose z njimi, tako da si lahko izmenjujejo izkušnje in znanje in se delo obojih medsebojno dopolnjuje ali nadgrajuje. Tak odnos se lahko razvije, s tem da se v poročila zunanje revizije vključijo ugotovitve notranje revizije in da se prizna njen prispevek. Pri tem mora zunanja revizija razviti postopke za ocenjevanje dela notranjerevizijskih enot ter opredeliti, v kolikšni meri se nanje lahko zanaša. Z upoštevanjem dela notranje revizije si lahko zunanja revizija zmanjša potrebno delo ter se izogne njegovemu nepotrebnemu podvajanju (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 37-38).

Sodelovanje zunanjih revizorjev z notranjimi revizorji običajno ni formalizirano. Najpogostejši stiki so v postopku revidiranja ali prek revizijskih poročil. Področja, kjer lahko zunanji in notranji državni revizorji sodelujejo, so (Korpič, 2003, str. 182):

- skupno razvijanje revizijske stroke in prakse, revizijskih standardov, metod in tehnik revidiranja;
- vzpostavitev koordinacije delovanja med zunanjimi in notranjimi revizorji, medsebojno obveščanje ter izmenjava izkušenj in poenotenje mnenj;
- načrtovanje in izvajanje revizij s ciljem maksimizirati izrabo sredstev, kadrov in časa, na način, da se delo ne podvaja, ampak dopolnjuje;

- sodelovanje na področju izobraževanja ter svetovanje, kjer lahko zunanji revizorji s svojim znanjem in izkušnjami prispevajo k boljši učinkovitosti dela notranjerevizijskih enot.

V revizijskih standardih INTOSAI ni standarda, ki bi definiral notranjo revizijo. Samo v INTOSAI smernicah za standarde notranje kontrole je omenjeno, da je notranja revizija pomembna sestavina notranjega nadzora, s tem ko stalno in tekoče zagotavlja možnost za izboljšave v delovanju organizacije (Smernice za standarde notranje kontrole, 1995, str. 37).

Da bi zunanji revizor razumel namen postopkov in metod notranje revizije in uporabljal to pri planiranju revizij in pri vzpostavljanju revizijskega pristopa, mora poznati definicijo notranje revizije. Definicija namreč, kot pomembna določitev opisa koncepta, naj bi pokazala, kakšna je vloga notranje revizije v organizacijski strukturi in kaj je njen namen. Kot osnovni okvir za državno revizijo bi morali revizijski standardi INTOSAI v skladu z naraščajočo pomembnostjo in razvojem notranje revizije v javnem sektorju zagotoviti definicijo dejavnosti notranjega revidiranja in njeno relacijo z dejavnostjo zunanjega revidiranja javnega sektorja (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 25).

2.2.1.5 Revizijski standardi INTOSAI in evropske smernice za izvajanje teh standardov

Zunanje revidiranje poteka v najbolj razvitih državah sveta bolj ali manj poenoteno po revizijskih standardih INTOSAI¹⁵. Za poenotenje prakse izvajanja revizij pravilnosti poslovanja in revizij izvajanja nalog v državah članicah EU pa je leta 1998 Evropsko računsko sodišče izdalo Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. Osnova tako za standarde kot za evropske smernice je Limska deklaracija o revizijskih smernicah (Maher, 1999a, str. 262).

Uporaba revizijskih standardov INTOSAI ni zakonsko predpisana, vendar predstavljajo ti standardi najvišjo v praksi doseženo stopnjo soglasja med vrhovnimi revizijskimi institucijami (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 5).

Revizijski standardi INTOSAI so po vsebini razdeljeni v štiri skupine (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 13-65):

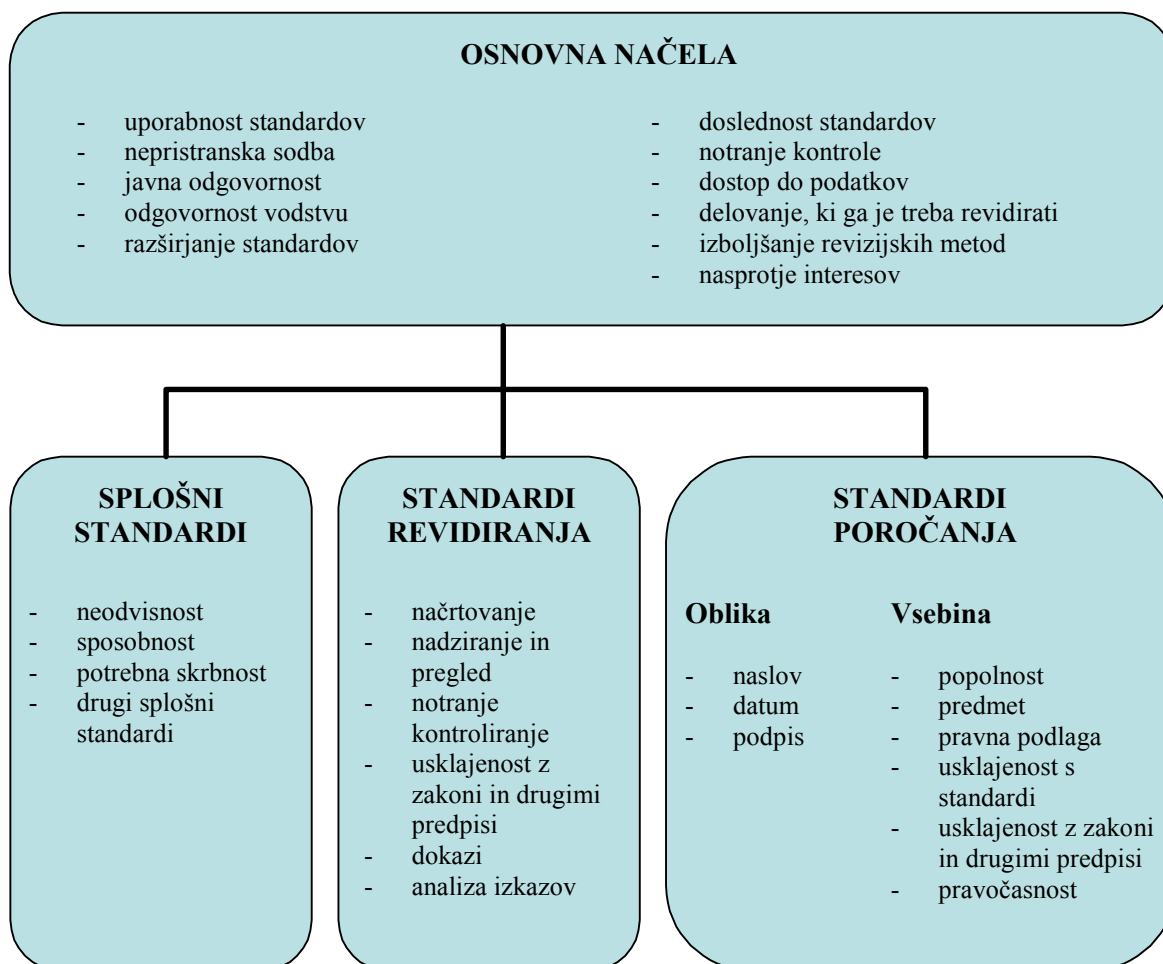
- splošna načela, ki predstavljajo temeljne predpostavke, nedvoumne trditve, logična vodila in zahteve, ki pomagajo pri razvijanju revizijskih standardov in služijo

¹⁵ Poleg revizijskih standardov INTOSAI, ki se uporabljajo za javni sektor, so znani tudi mednarodni revizijski standardi IFAC (International Federation of Accountants) oziroma mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov. Ponekod se za primere, ki jih ne urejajo revizijski standardi INTOSAI, smiselno uporabljajo standardi, ki jih je določil IFAC (Korpič, 1997, str. 42-43).

revizorjem pri oblikovanju njihovih mnenj in priporočil, zlasti v primerih, ko ne veljajo nobeni drugi posebni standardi;

- splošni standardi, kjer je opisana potrebna usposobljenost revizorja in revizijske institucije za primerno in uspešno izvajanje nalog v zvezi s standardi dela in standardi poročanja;
- standardi revidiranja, katerih namen je določitev sodil ali splošnega okvira za smotrne, dosledne in uravnotežene postopke, po katerih se mora ravnati revizor, da lahko pride do določenih izsledkov in pomenijo okvir za izvajanje in vodenje revizijskega dela;
- standardi poročanja, ki le pomagajo revizorju pri pripravi mnenja ali poročila, saj pravil za poročanje v vsaki posebni okoliščini ni mogoče določiti, ampak je stvar presoje revizorja.

Slika 3: Prikaz splošnega okvira za revizijske standarde INTOSAI



Vir: Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 27.

Kontaktni odbor predsednikov vrhovne revizijske institucije EU je ustanovil delovno skupino za revizijske standarde, ki je pripravila 15 evropskih smernic za uporabo mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI v zvezi z revidiranjem posamezne dejavnosti EU. Evropske smernice za uporabo mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI so operacionalizirana načela, postopki in standardi dobre revizijske prakse v državah članicah EU. Pri pripravi evropskih smernic so bili upoštevani tudi mednarodni revizijski standardi IFAC (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 9).

Evropske smernice so enotna podlaga, ki jo lahko vse vrhovne revizijske institucije v EU sprejmejo v okvir svojih metod revidiranja dejavnosti EU. Razvrščene so v pet skupin:

- priprava revizije,
- pridobivanje revizijskih dokazov,
- dokončanje revizije,
- revizija izvajanja nalog,
- druge zadeve.

Tabela 5: Pregled evropskih smernic po skupinah

Skupine	Evropske smernice
1. skupina: priprava revizije	Načrtovanje revizije Pomembnost in revizijsko tveganje Revizijski dokazi in način dela
2. skupina: pridobivanje revizijskih dokazov	Ovrednotenje notranjega kontroliranja in preizkušanje kontrol Revizija informacijskih sistemov Revizijsko vzorčenje Analitični postopki Uporaba dela drugih revizorjev in izvedencev Dokumentacija
3. skupina: dokončanje revizije	Poročanje Druge informacije v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze
4. skupina: revizija izvajanja nalog	Revizija izvajanja nalog
5. skupina: druge zadeve	Zagotavljanje kakovosti Nepravilnosti Uveljavljanje dobre računovodske prakse

Vir: Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 8.

3. NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC V EVROPSKI UNIJI

Za izvajanje proračuna Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: evropskega proračuna) je v skladu s Pogodbo o ustanovitvi Evropske skupnosti¹⁶ in finančno uredbo¹⁷ odgovorna EK. Z izvajanjem evropskega proračuna uresničuje EK razne politike skupnosti. Pri tem mora spoštovati osnovna načela proračunskega prava, med katere spada tudi načelo dobrega finančnega poslovođenja¹⁸ s sredstvi evropskega proračuna.

Glede na dejstvo, da države članice prispevajo prihodke evropskega proračuna in tudi same porabijo več kot 80% tega proračuna, zasleduje EK pri izvajanju proračuna v državah članicah in kandidatkah decentralizirani pristop izvajanja in nadzora proračuna. EK je tako delegirala izvajanje, kljub temu da svoje odgovornosti za izvajanje proračuna ne more delegirati (The Impact of EU Accession on Budgeting, Control and Audit, str. 5).

Decentralizirani pristop izvajanja evropskega proračuna pomeni, da države članice in kandidatke na svojem teritoriju same vodijo in nadzirajo poslovne procese za izvajanje programov skupnosti. Takšna decentralizacija je prinesla zahtevo po povečani okrepitvi finančnega nadzora v teh državah z namenom, da se kar najbolj obvladujejo tveganja nenamenske uporabe sredstev evropskega proračuna in da se lahko stalno ocenjuje in tudi potrjuje uspešnost finančnega poslovođenja in učinkovitost notranjega kontroliranja poslovnih procesov (Milatovič, 2003a, str. 1).

Zakonodaja EU določa glede na vsebino finančnega nadzora dve temeljni vrsti nadzora: zunanji in notranji, ki sta med seboj upravno strogo ločena: zunanji nadzor izvaja organ državne revizije zunaj vlade; notranji nadzor nad sredstvi evropskega proračuna pa obsega sistem finančnega poslovođenja in notranjih kontrol ter sistem neodvisne notranje revizije (Maher, 2001, str. 7).

Skladnost z zahtevami EU glede izvajanja proračuna in njegovega finančnega nadzora je sicer eden od osnovnih ciljev, ki jih morajo dosegati države članice EU, vendar velja ta zakonodaja za države članice le pri sredstvih evropskega proračuna, medtem ko je ureditev za področje nacionalnih proračunov prepuščena vsaki državi posebej, in ni urejena s pravom EU (Milatovič, 2003a, str. 1-2).

¹⁶ Treaty establishing the European Community (TEC) oziroma Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti (PES), podpisana 2. oktobra 1997 (Official Journal C 340, 10.11.1997).

¹⁷ Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities (Official Journal L 248, 16.9.2002).

¹⁸ Načelo dobrega finančnega poslovođenja je povezano z upoštevanjem načel gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Za doseganje dobrega finančnega poslovođenja mora institucija izvajati predhodno in naknadno ovrednotenje programov in aktivnosti v skladu s smernicami EK (Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002).

EK namreč nima pravnih podlag za harmoniziranje sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol v državah članicah. Njena finančna uredba velja samo za evropski proračun in za države članice, takrat ko gre za izvajanje in nadzor sredstev, ki se črpajo iz evropskega proračuna ali pa prispevajo vanj (De Koning, 2002a, str. 4).

Nov pristop pa je EK zavzela do držav kandidatk. V okviru procesa širitve EU so se morale obvezno prilagoditi na različnih področjih. EK je posamezna področja prilagajanja razdelila v tako imenovana pogajalska poglavja in za vsako od njih določila pogoje in kriterije, ki so morali biti izpolnjeni, da bi država kandidatka dobila povabilo za vstop v EU. Eno teh poglavij je bilo poglavje 28, ki je pokrivalo finančni nadzor in se je nanašalo na ureditev zunanjega in notranjega nadzora javnih financ (Milatovič, 2003a, str. 2).

Za področje finančnega nadzora je EK razvila splošne smernice za reformo sistemov nadzora v takratnih državah kandidatkah s poudarkom na sistemu notranjega nadzora, kot pomembnem delu finančnega nadzora. Te smernice so bile zasnovane na najnovejšem mednarodnem razvoju področja notranjih kontrol in notranje revizije ter na najboljših izkušnjah držav članic s tega področja. Istočasno se je EK odločila, da izpelje tudi reformo svojih lastnih postopkov notranjih kontrol in notranje revizije (De Koning, 2002a, str. 4).

Glede na dejstvo, da so takratne države kandidatke za vstop v EU izhajale večinoma iz bivših socialističnih držav in so imele zelo različne sisteme notranjega nadzora javnih financ, ki so temeljili večinoma na inšpekcijskem nadzoru, je bilo očitno, da bo potrebno veliko dela pri vzpostavitvi novega sistema notranjega nadzora, ki ga je EU zahtevala za sredstva evropskega proračuna. V izogib zmešnjavi med dvema sistemoma notranjega nadzora: enega za sredstva nacionalnega in drugega za sredstva evropskega proračuna, se je EK odločila, da se v državah kandidatkah vzpostavi enak sistem notranjega nadzora javnih financ, ki bo veljal za oba vira sredstev. EK je tako v okviru poglavja 28 postavila zahteve, da države kandidatke vzpostavijo enoten sistem notranjega nadzora vseh svojih financ, ki zadostuje zahtevam pravnega reda EU.

S tem je EK uvedla oziroma natančneje opredelila nov koncept notranjega nadzora javnih financ, ki obsega sisteme finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranje revizije. Notranji nadzor mora vzpostaviti izvršilna oblast, zunanji pa je ostal v domeni vrhovnih revizijskih institucij, in ni bil deležen tolikih sprememb (Milatovič, 2003a, str. 1).

3.1. Nadzor evropskega proračuna

3.1.1 Razvoj evropskega proračuna

Finančni sistem Evropske skupnosti je od svojega nastanka v začetku 50-tih doživel veliko sprememb v smeri (Budget: Introduction, 2003):

- poenotenosti proračunskih instrumentov,
- napredovanja k finančni neodvisnosti in
- iskanju institucionalnega ravnotežja.

Zametki sistema evropskega proračuna segajo nazaj v leto 1951, ko je šest držav¹⁹, iniciator procesa evropske integracije, ustanovilo Evropsko skupnost za premog in jeklo²⁰ (v nadaljevanju: ESPJ). Kasneje sta bili leta 1957 ustanovljeni še Evropska gospodarska skupnost²¹ (EGS) in Evropska skupnost za jedrsko energijo²² (ESJE) (Knez, 2002, str. 106).

Do poenotenosti proračunskih instrumentov je prišlo leta 1965, ko je vstopila v veljavo Pogodba o združitvi²³. Pred tem je imela vsaka skupnost svoj proračun, s to pogodbo pa sta ostala samo dva proračunska instrumenta (splošni proračun in operativni proračun ESPJ). Leta 2002, ko se je iztekla Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo, je bilo upravljanje s sredstvi ESPJ zaupano ostalim skupnostim, vendar je bilo zagotovljeno, da so ta sredstva ostala ločena od ostalih sredstev skupnosti (Budget: Introduction, 2003).

Do leta 1970 je bil sistem evropskega proračuna financiran s prispevki držav članic. Leta 1970 je bil sprejet sistem lastnih sredstev, ki je radikalno spremenil financiranje evropskega proračuna. Skupnost je dobila lastna sredstva, in ni bila več odvisna od prispevkov držav članic, kar je pomenilo velik napredek pri finančni neodvisnosti evropskega proračuna. Sistem lastnih sredstev je bil v naslednjih letih večkrat prenovljen²⁴ (Allen, Tommasi, 2001, str. 87).

Kar se tiče institucionalnega ravnotežja, je proračunska moč Evropskega parlamenta v preteklosti naraščala. Sedaj je ta moč porazdeljena med Evropski svet in parlament. Evropski parlament ima še vedno zadnjo besedo o neobveznih izdatkih, lahko zavrne proračun ali pa da razrešnico (Budget: Introduction, 2003).

Kljub vsem spremembam in korakom k proračunski avtonomiji skupnosti je prišlo v sredini 70-ih prejšnjega stoletja do proračunske krize, ki je trajala do poznih 80-ih. Krizo je povzročila kombinacija treh dejavnikov (Allen, Tommasi, 2001, str. 87):

¹⁹ Nemčija, Francija, Italija, Belgija, Nizozemska in Luksemburg.

²⁰ European Coal and Steel Community (ECSC)

²¹ European Economic Community (EEC)

²² European Atomic Energy Community (Euratom)

²³ The Merger Treaty oziroma Pogodba o združitvi; njen polni naslov je: Pogodba o ustanovitvi enotnega Sveta in enotne Komisije Evropskih skupnosti. S to pogodbo sta Evropski svet in EK postala enotna organa vseh treh Skupnosti (Pravni viri Evropskih skupnosti, 2004).

²⁴ Prvi vir lastnih sredstev so bile carinske dajatve in prelevmanske dajatve na kmetijske proizvode (kasneje so se jim pridružile še prelevmanske dajatve na sladkor), ki so skupaj tvorile tradicionalna lastna sredstva. Leta 1979 je bil uveden nov lastni vir: sredstva na osnovi davka na dodano vrednost, leta 1988 pa še sredstva na osnovi bruto družbenega proizvoda držav članic. Danes je struktura virov lastnih sredstev naslednja (EU Budget, 2003): tradicionalna lastna sredstva (12%), sredstva na osnovi davka na dodano vrednost (29%) in sredstva na osnovi bruto družbenega proizvoda (59%).

- izdatki so strmo naraščali zaradi velike rasti kmetijskega sektorja in razvoja novih politik skupnosti; v istem času so tradicionalna lastna sredstva upadala in prihodek iz vira sredstev na osnovi davka na dodano vrednost je bil omejen zaradi nizkega nivoja ekonomske aktivnosti;
- nekatere države članice so oporekale načinu delitve proračunskega bremena;
- skupnost je šele morala najti notranje institucionalno ravnotežje, predvsem glede razmerja med vlogo Evropskega parlamenta, Evropskega sveta in EK v proračunskem procesu.

To težko obdobje v zgodovini evropskega proračuna se je končalo leta 1988 s sprejetjem večletnega finančnega okvira²⁵ in reformo sistema lastnih sredstev. Te spremembe so pomagale normalizirati stanje evropskega proračuna v prihodnosti in so prinesle močnejši nadzor nad porabo njegovih sredstev. Kasnejša reforma sistema finančnega poslovanja je okrepila učinkovitost in uspešnost programov skupnosti in vpeljala novi finančni nadzor sredstev evropskega proračuna (Allen, Tommasi, 2001, str. 87).

3.1.2 *Reforma finančnega nadzora evropskega proračuna*

Reforma na področju finančnega nadzora evropskega proračuna je bila posledica odkritih nepravilnosti in goljufij pri porabi njegovih sredstev. Po kritikah Evropskega parlamenta glede finančnega poslovanja v EK so marca 1999 takratni predsednik EK Jacques Santer in celotno njegovo vodstvo odstopili. Odbor neodvisnih strokovnjakov, ki je preiskoval zadevo, je prišel do ugotovitve, da je do obstoječih nepravilnosti pri poslovanju EK prišlo med drugim zaradi obstoječega sistema finančnega poslovanja. Sistem je bil centraliziran, kar je pomenilo, da so bile vse transakcije odobrene pri posebni službi finančnega nadzora, kar je bil poglavitni razlog, da se je vodstvo EK razbremenilo občutka osebne odgovornosti za transakcije, ki jih je odobrilo. Finančna odgovornost je bila tako predstavljena z vodij k finančnim nadzornikom. Odbor je po končani preiskavi dal priporočila, da se vzpostavi strokovna in neodvisna notranjerevizijska služba, ki bo poročala neposredno predsedniku EK, ter da se ukine obstoječa centralizirana funkcija predhodnega kontroliranja in se vzpostavijo notranje kontrole, ki so del vodenja, decentralizirano pri vsakem generalnem direktoratu in službi EK.

EK je marca 2000 z Belo knjigo o reformi sprejela obsežni paket reform javne uprave. Do januarja 2003 je bila večina teh reform že izvedenih. Med njimi je pomemben del predstavljala reforma sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol v EK. Gre za največjo reformo od ustanovitve EK leta 1958. Eno izmed področij reforme javne uprave je bilo izboljšanje finančnega poslovanja, učinkovitosti in odgovornosti ter zagotovitev izboljšanja upravljanja s sredstvi davkoplačevalcev.

²⁵ Finančni okvir ali finančna perspektiva je dogovor, ki določa strukturo in zgornjo mejo odhodkov evropskega proračuna za večletno obdobje. Skupaj ga sprejmejo EK, Evropski parlament in Evropski svet (The New Financial Framework, 2003).

3.1.2.1 Nadzor evropskega proračuna pred reformo

Pred reformo sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol v EK je bil notranji nadzor nad upravljanjem s sredstvi evropskega proračuna, tako na prihodkovni kot odhodkovni strani, odgovornost Generalnega direktorata za finančni nadzor²⁶. Ta je izvajal celotno funkcijo notranjega kontroliranja, upoštevajoč vse proračune, ki so bili pod odgovornostjo EK. Bil je kot dodatek k funkcijam notranjega kontroliranja posameznih generalnih direktorats, ki so bili odgovorni za posebna področja proračunskih izdatkov (Allen, Tommasi, 2001, str. 101-102).

Generalni direktor Generalnega direktorata za finančni nadzor je imel status finančnega nadzornika EK. Ta je izvajal predhodno kontrolo nad transakcijami z odobritvami vseh predlogov, ki so mu jih poslali odredbodajalci. To mu je omogočalo, da je preveril, ali so dodeljena proračunska sredstva na voljo, ali so transakcije zakonite in ali so bili postopki finančnega poslovanja pravilno izvedeni (Allen, Tommasi, 2001, str. 101-102).

Generalni direktorat za finančni nadzor je izvajal tudi redne revizije sistemov notranjih kontrol vseh generalnih direktorats EK. EK je namreč leta 1990 vpeljala svojo lastno funkcijo notranjega revidiranja z vzpostavitvijo posebne službe v obstoječem Generalnem direktoratu za finančni nadzor. Notranjerevizijska služba EK je imela pooblastilo, da izvaja finančne revizije v vsakem generalnem direktoratu vsake tri do pet let. Te revizije so zajemale preglede proračunskih in finančnih sistemov ter izvedbe obsežnih testov na vzorcih transakcij. Poleg finančnih revizij je notranjerevizijska služba izvajala tudi revizije izvajanja nalog (Allen, Tommasi, 2001, str. 268).

Za zunanjo revizijo evropskega proračuna je bilo odgovorno Evropsko računsko sodišče²⁷, ki je izvajalo naknadno revizijo vseh proračunskih in finančnih transakcij in je imelo veliko moč pri pregledovanju dokumentov ter izvajanju pregledov na kraju samem. Evropsko računsko sodišče je izvajalo dve vrsti nalog: revizijo pravilnosti, z namenom, da je zagotovilo, da so bile aktivnosti vodstva izvedene pravilno glede na formalne proračunske in računovodske postopke, ter revizijo izvajanja nalog, da je ocenilo kvaliteto sistema finančnega poslovanja EK glede na njegovo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost (Allen, Tommasi, 2001, str. 101-102).

EK se je obrnila na razne revizijske oddelke in institucije držav članic za sodelovanje pri revizijah aktivnosti in postopkov pri uporabi sredstev evropskega proračuna, ki so jih države članice upravljale po pooblastilu EK. Šlo je za aktivnosti, ki so pomenile okoli 80% celotnega evropskega proračuna (Allen, Tommasi, 2001, str. 101-102).

²⁶ The Directorate-General for Finance Control

²⁷ The European Court of Auditors (ECA)

3.1.2.2 Posodobljen nadzor evropskega proračuna

EK je leta 2001 pričela z reorganizacijo svojega finančnega nadzora. Reorganizacija je pomenila prehod iz centraliziranega pristopa notranjega kontroliranja, ki ga je izvajal Generalni direktorat za finančni nadzor, k decentraliziranemu, ki je vgrajen v sistem poslovanja vsakega posameznega direktorata in revidiran s strani centralizirane in funkcionalno neodvisne notranjerevizijske enote. Glavni cilj reforme na področju finančnega nadzora v EK, poleg vzpostavitve decentraliziranega sistema notranjega kontroliranja, je bil ustanovitev notranjerevizijske službe EK (Reorganisation of Financial Control and Internal Audit in the Commission, 2001, str. 2).

Notranjerevizijska služba, ustanovljena v sklopu Generalnega direktorata za finančni nadzor, je postala leta 2001 samostojni generalni direktorat. Osebe iz Generalnega direktorata za finančni nadzor je bilo prerazporejeno v druge generalne direktorate, nekaj osebja pa je začasno ostalo v Generalnem direktoratu za finančni nadzor, da je zagotavljalo enak nivo nadzora v obdobju reorganizacije (Organisational Arrangements for Decentralising the Ex-ante Control of Transactions, 2002, str. 2).

Za namen izvedbe reorganizacije se je morala spremeniti obstoječa finančna uredba iz leta 1977, ki je določala centralizirani finančni nadzor ter da je za izvajanje notranjega revidiranja odgovoren finančni nadzornik. Z letom 2003 je stopila v veljavo nova finančna uredba, ki predstavlja pravne osnove za decentralizirano odgovornost za notranje kontroliranje in definira odgovornosti vsakega od finančnih akterjev ter odredbodajalca in notranjega revizorja (Clarification of the Responsibilities of the Key Actors in the Domain of Internal Audit and Internal Control in the Commission, 2003, str. 2).

Z novo finančno uredbo se je odgovornost za finančno poslovanje in notranje kontrole formalno prenesla na osebe, ki imajo resnično moč, da notranje kontrole izvajajo na vsakodnevni osnovi. EK je izbrala model, v katerem je odgovornost za ustrezne in učinkovite sisteme notranjih kontrol na generalnih direktorjih in vodjah služb EK, medtem ko je določanje minimalnih standardov notranjih kontrol in pregled njihovega izvajanja naloga Centralne finančne službe²⁸ (Clarification of the Responsibilities of the Key Actors in the Domain of Internal Audit and Internal Control in the Commission, 2003, str. 6).

Centralna finančna služba je bila ustanovljena v Generalnem direktoratu za proračun. Njena naloga je, da pripravlja usmeritve, pospešuje dobro prakso in svetuje pri izboljšanju celotnega sistema notranjih kontrol EK ter standardov, ki ta sistem podpirajo. Ta služba pa ni odgovorna za preverjanje zanesljivosti in primernosti celotnega sistema ali za dajanje zagotovil, da le ta funkcionira, kot je bilo načrtovano (Clarification of the Responsibilities of the Key Actors in the Domain of Internal Audit and Internal Control in the Commission,

²⁸ Central Financial Service

2003, str. 6). Centralna finančna služba deluje kot neke vrste centralna harmonizacijska enota za sisteme finančnega poslovanja in notranjih kontrol.

Nova reforma je prinesla tudi nov sistem notranjega revidiranja v EK. Ta sistem sedaj sestavljajo posamezne notranjerevizijske kapacitete, ustanovljene v sklopu vsakega generalnega direktorata ali službe EK, skupna notranjerevizijska služba in odbor za razvoj revizije.

Vsak generalni direktor je moral znotraj svojega generalnega direktorata zagotoviti tako imenovane notranjerevizijske kapacitete²⁹, katerih cilj je, da dodajajo vrednost svojemu generalnemu direktoratu ali službi. Odgovorne so za izvajanje revizij znotraj generalnih direktorats in služb EK. Izraziti morajo mnenje o stanju notranjih kontrol. Niso del funkcije finančnega poslovanja in notranjih kontrol, ampak so v pomoč svojim generalnim direktorjem, pri tem da so obdržale svojo neodvisnost. Niso tudi hierarhično odvisne od skupne notranjerevizijske službe EK, morajo pa z njo sodelovati (Clarification of the Responsibilities of the Key Actors in the Domain of Internal Audit and Internal Control in the Commission, 2003, str. 4).

Naloga notranjerevizijskih kapacitet je, da pomagajo generalnemu direktorju in ostalemu vodstvu pri nadzoru tveganj in spremljanju skladnosti s pravnimi podlagami in drugimi pravili, dajejo neodvisna in objektivna mnenja o kvaliteti sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter dajejo priporočila za izboljšanje učinkovitosti in uspešnosti aktivnosti ter gospodarnosti pri uporabi sredstev posameznega generalnega direktorata ali službe EK (Conditions for the Provision of an Internal Audit Capability in each Commission Service, 2000, str. 1).

Medtem ko notranjerevizijske kapacitete zagotavljajo storitve notranjega revidiranja, prirojene potrebam posameznega generalnega direktorata, je skupna notranjerevizijska služba tista, ki daje podporo in svetuje EK glede njenih aktivnosti v vseh generalnih direktoratih in službah. Naloga notranjerevizijske službe je, da izvaja revizije sistemov notranjih kontrol v EK z namenom, da oceni učinkovitost in uspešnost svojih generalnih direktorats in služb pri izvajanju politik, programov in aktivnosti ter pripomore k njihovem stalnemu izboljševanju (Internal Audit Service, 2004).

Poleg revizijskega dela opravlja notranjerevizijska služba tudi vlogo centralne harmonizacijske enote za sistem notranjega revidiranja v EK. V sklopu te vloge pospešuje učinkovito in uspešno upravljanje s sredstvi v EK in njenih generalnih direktoratih ter službah, zagotavlja splošne revizijske usmeritve notranjerevizijskim kapacitetam in koordinira izobraževanje notranjih revizorjev ter ocenjuje delovanje notranjerevizijskih kapacitet po posameznih generalnih direktoratih in službah (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004).

²⁹ Internal Audit Capability

Odbor za razvoj revizije³⁰ pomaga kolegiju komisionarjev pri izpolnjevanju njegovih odgovornosti v skladu s temeljnimi pogodbami in drugimi pravnimi podlagami, tako da zagotavlja, da se delo notranjerevizijske službe EK pravilno upošteva v generalnih direktoratih ter službah in da se izvaja primerno nadaljnje ukrepanje v skladu z njenimi priporočili; zagotavlja neodvisnost notranjerevizijske službe, poroča o sistemu notranjih kontrol, spremlja izvajanje priporočil po generalnih direktoratih in službah ter kvaliteto revizijskega dela. Glavna naloga odbora je zagotavljanje, da EK izvaja primerne aktivnosti za izboljšanje sistemov notranjih kontrol v skladu s priporočili njene notranjerevizijske službe (The Audit Progress Committee of the European Commission, 2000, str. 2-3).

Slika 4: Sistem notranjega nadzora v EK

Vir: Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004.

Notranji nadzor izvršuje vsaka institucija, ki črpa ali prispeva sredstva v evropski proračun. EK je vzpostavila tudi vrsto mehanizmov za nadzor nad izvajanjem porabe ali pridobivanja sredstev evropskega proračuna v državah članicah. Te morajo vzpostaviti zahtevane mehanizme za notranji nadzor znotraj svojih institucij, ki porabljajo ali pobirajo sredstva evropskega proračuna. EK nadzira te sisteme s pregledi na kraju samem, ki jih izvajajo njeni pooblaščen uradniki (Budget Control, 2003).

Poleg notranjega nadzora ima EK tudi zunanji nadzor, ki ga izvajata dve instituciji: Evropsko računsko sodišče in Evropski parlament. Zunanji nadzor Evropskega računskega sodišča obsega preverjanje dobrega finančnega poslovanja, dajanje zagotovil o zanesljivosti računovodskih izkazov in zakonitosti ter pravilnosti transakcij. Evropski parlament pokriva politični vidik zunanjega nadzora. Na podlagi pregledov računovodskih izkazov in finančnega poročila, poročila Evropskega računskega sodišča ter po priporočilu Evropskega sveta, da razrešnico EK glede odgovornosti za poslovanje sredstev evropskega proračuna in s tem zaključi proračunsko obdobje (Budget Control, 2003).

3.2. Finančni nadzor

Istočasno kot je EK izvajala reformo svojega sistema finančnega nadzora, se je ukvarjala tudi s sistemi finančnega nadzora v takratnih državah kandidatkah, ki so se pripravljale za vstop v EU. Z namenom, da bi olajšala ter poenotila razumevanje tega področja ter da bi bili vzpostavljeni sistemi čimbolj enotni, je opredelila koncept finančnega nadzora ter določila njegove osnovne elemente, ki so jih morale takratne države kandidatke vzpostaviti.

3.2.1 Opredelitev koncepta finančnega nadzora

Ključni elementi finančnega nadzora, kot so na primer notranji finančni nadzor in zunanja revizija, še vedno niso jasno definirani v literaturi s tega področja. V nekaterih državah je definicija drugačna kot v drugih, v tretjih se ti elementi šele pojavljajo, in jih v preteklosti niso poznali. Zaradi tega se je EU odločila, da postavi neko enotno razumevanje ključnih elementov finančnega nadzora (Larsson, Madsen, 1999, str. 3).

Izraz finančni nadzor (financial control) se navadno nanaša na finančni vidik notranjih kontrol. Take kontrole so lahko predhodne kontrole ali naknadne kontrole. EK pa daje izrazu finančni nadzor malce drugačen pomen. V njenem kontekstu pokriva finančni nadzor tako notranji finančni nadzor (internal financial control) kot zunanji finančni nadzor (external financial control).

Notranji finančni nadzor se nanaša na sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol oziroma kontrolne postopke, ki si jih izmisli in izvaja vodstvo organizacije, vključno z notranjo revizijo kot orodjem za ocenjevanje učinkovitosti sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol, zunanji finančni nadzor pa se nanaša na zunanjo revizijo. Ključna razlika med finančnim nadzorom in revizijo je, da finančni nadzor zajema tako predhodno kot naknadno kontrolo, medtem ko pokriva revizija izključno naknadno kontrolo (Allen, Tommasi, 2001, str. 262).

Finančni nadzor pomeni zagotovilo instituciji, EK ali državi, da se proračun izvaja v skladu z ustreznimi zakoni in načeli dobrega finančnega poslovanja. Ključni elementi uspešnega finančnega nadzora so (Allen, Tommasi, 2001, str. 263):

- močno osrednje ministrstvo, ki je odgovorno za finančne zadeve;
- standardi za računovodstvo, finančno poročanje in notranje revidiranje in sistem, ki zahteva uporabo teh standardov;
- jasne in pregledne linije odgovornosti organizacijskih enot in javnih uslužbencev;
- uspešen in jasen sistem ter postopki za predhodne kontrole;
- jasni, obsežni in pregledni postopki za finančno in ostalo poročanje vseh institucij javnega sektorja;
- močan zunanji nadzor, ki ga izvaja parlament, in uspešno zunanje revidiranje javnega sektorja.

3.2.2 *Reforma javne uprave na področju finančnega nadzora*

Pričetek novega stoletja je pomenil tudi neke vrste začetek reforme javne uprave, tako v EK kot tudi v njenih članicah. Razlogov za reformo javne uprave v EU je bilo več: od vedno večje vrzeli med nalogami, ki so jih države članice in parlament pričakovali od EK, da jih bo izvedla, do velikega izziva pridružitvenega procesa na koncu katerega se je EU povečala za 10 novih članic (The Reform of the European Commission - Sound Financial management, 2003).

Reforma javne uprave oziroma z drugo besedo nov način vodenja v javni upravi, je dala poudarek na izvajanju nalog, ki mora biti gospodarno, učinkovito in uspešno, ter ne le usklajeno z določenimi postopki in predpisi. Poudarek je bil predvsem na (Allen Richard et al., 1996, str. 18):

- preusmerjanju vodenja iz uporabe in nadziranja vložkov k ugotavljanju in merjenju izločkov;
- manjši kontroli vodij in povečanju njihove odgovornosti pri sprejemanju odločitev v zvezi s programi in sredstvi, za katere so zadolženi;
- večji osebni odgovornosti.

Pomemben del reforme javne uprave je bila reforma javnih financ, ki je imela poudarek na dobrem finančnem poslovanju in učinkovitem nadzoru evropskega proračuna. Reforma na področju finančnega nadzora je pomenila predvsem vzpostavljanje novih ali pa spreminjanje starih sistemov notranjega nadzora javnih financ, kot najpomembnejšega elementa finančnega nadzora. Namen teh sistemov je bilo doseganje primerne delovanja organizacij, ki zagotavlja upoštevanje načela dobrega finančnega poslovanja, to je načel gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti upravljanja z javnimi sredstvi (De Koning, 1999, str. 4).

Reforma javne uprave v EK je imela velik vpliv na takratne države kandidatke, ki so se pripravljale na vstop v EU. EK je postavila vrsto pogojev za vstop, ki so zahtevali reformo javnih financ v teh državah. Na začetku pristopnih aktivnosti je bil poudarek na sistemu upravljanja in nadzora sredstev evropskega proračuna; države naj bi razvile uspešen finančni nadzor z namenom zaščite finančnih interesov EU. Pozneje pa se je EK odločila, da morajo države kandidatke vzpostaviti enake sisteme, tako za sredstva nacionalnega kot evropskega proračuna. S tem je prišlo do potreb po spreminjanju že obstoječih sistemov nadzora proračuna v teh državah (De Koning, 2002, str. 4).

Izboljšanje sistemov finančnega nadzora, organizacij, postopkov in metod v javni upravi ter njihova uskladitev z evropsko prakso, ni bilo nujno samo zaradi doseganja evropskih zahtev, ampak tudi zaradi izboljšanja upravljanja s sredstvi domačih davkoplačevalcev (Larsson, Madsen, 1999, str. 3).

Potreb po spremembi obstoječih sistemov proračuna in njihovega nadzora pa se je začelo zavedati tudi vse več starih držav članic EU. Pri tem so države z anglosaksonsko tradicijo delovanja državne uprave (Velika Britanija, skandinavske države, itd.), ki bolj uporabljajo nova načela vodenja v javni upravi kot druge države, svoje postopke in sisteme notranjega kontroliranja le delno spremenile in jih tako prilagodile novemu načinu vodenja v javni upravi; medtem, ko v ostalih državah (Italija, Francija, itd.) reforma področja javnih financ še vedno poteka (Allen Richard et al., 1996, str. 18).

3.2.3 *Pravni red EU za področje finančnega nadzora*

Nove države članice so morale pred vstopom v EU prevzeti celotni pravni red EU³¹. Da bi lažje spremljale prevzete pravne reda EU je bilo pripravljenih 31 pogajalskih poglavij, ki so se nanašala na različna področja. Poglavje 28 je zajemalo področje finančnega nadzora. Pravni red EU za področje finančnega nadzora je bil sestavljen v glavnem iz splošnih, mednarodno sprejetih in z EU skladnih načel nadzora javnih financ, ki morajo biti prenesena v sistem nadzora in revizije celotnega javnega sektorja.

³¹ Acquis Communautaire

Primarno zakonodajo za področje finančnega nadzora predstavlja Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti. Pogodba ne navaja kakšnega vnaprej določenega modela za finančni nadzor, ki bi ga izvajale države članice, ampak postavlja glavne zahteve³² za države članice (Control and Management System Baselines for European Union Membership, 1999, str. 3).

Druge, podrobnejše zahteve o tem, kako vzpostaviti in izvajati postopke upravljanja in nadzora sredstev evropskega proračuna, so določene v sekundarni zakonodaji, ki zajema številne uredbe in direktive za naslednja področja (European Union Regulations Concerning Budget, Financial Control & Audit, 2003):

- proračun,
- lastni viri,
- splošne uredbe v zvezi s finančnim nadzorom in zunanjo revizijo,
- kmetijstvo in ribištvo,
- strukturni skladi,
- kohezijski sklad,
- predpristopna sredstva,
- povrnjeni zneski in sankcije in
- boj proti goljufijam in korupciji.

S sekundarno zakonodajo je vpeljanih vrsta zahtev, ki se nanašajo na sisteme notranjega in zunanjega nadzora, tako na področju izvajanja proračuna kot na področju pridobivanja proračunskih sredstev. Namen teh zahtev je, da se zagotovijo zakonitost, pravilnost, namenskost in smotrnost porabe in pridobivanja sredstev evropskega proračuna (Control and Management System Baselines for European Union Membership, 1999, str. 3).

Osnovni princip, ki ga postavlja evropska sekundarna zakonodaja na področju finančnega nadzora, je, da so države članice odgovorne za notranji in zunanji nadzor, odkrivanje, odpravljanje in sporočanje nepravilnosti ter zaščito finančnih interesov skupnosti, tako pri porabi sredstev evropskih skladov kot pri pridobivanju lastnih sredstev evropskega proračuna (Milatovič, 2003a, str. 1). Pomembnejša sekundarna zakonodaja iz omenjenih področij je prikazana v prilogi 1.

³² V 10. členu te pogodbe so postavljene splošne obveznosti držav članic, 211. člen pogodbe določa obveznosti in odgovornosti EK, medtem ko členi od 246. do 248. vsebujejo določbe za Evropsko računsko sodišče. Pomembni so še členi od 268. do 279., kjer so vsebovane finančne določbe glede priprave, sprejetja in izvrševanja evropskega proračuna ter 280. člen te pogodbe, ki določa boj proti goljufijam, ki škodijo finančnim interesom EU. Prav ta zadnji člen je s tem, ko določa, da sprejmejo države članice za zaščito finančnih interesov Skupnosti enake ukrepe, kakršne sprejmejo za zaščito lastnih finančnih interesov, postal osnova za zahtevo, da se tako za sredstva evropskega kot nacionalnega proračuna uporabljajo enaki standardi upravljanja in nadzora (Treaty establishing the European Community, 1997).

3.2.4 *Zahteve EK za prevzem pravnega reda na področju finančnega nadzora*

Za države srednje in vzhodne Evrope prinaša članstvo v EU številne posledice na področju proračunske politike in upravljanja ter nadzora javnih financ. Ko stopi država v EU, mora namreč narediti vrsto pomembnih korakov z namenom, da uskladi svojo zakonodajo in postopke pri izvajanju in nadzoru nacionalnega proračuna s sistemom evropskega proračuna (Allen, Tommasi, 2001, str. 87).

Ker Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti ne določa nikakršnih pravil o skupnem oblikovanju javne uprave, jo lahko vsaka država članica EU oblikuje po svoje. Mora pa država spoštovati nekatera osnovna načela in standarde delovanja javne uprave. Za razliko od starih držav članic so bile novim v okviru pogajalskih poglavij postavljene določene zahteve³³, ki so bile osnovane na podlagi pravnega reda EU za področje finančnega nadzora (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004).

Na področju finančnega nadzora je EK od držav kandidatk zahtevala, da vzpostavijo sodoben in učinkovit sistem nadzora, ki bo vključeval naslednje pomembne elemente (Chapter 28 - Financial Control, 2003):

- notranji nadzor javnih financ

Gre za ključni element finančnega nadzora v javnem sektorju, ki vključuje dejavnosti notranjega nadzora s strani centraliziranih in/ali decentraliziranih državnih organov. Glavna značilnost učinkovitega sistema notranjega nadzora javnih financ so jasne meje med finančnim poslovanjem in notranjimi kontrolami ter notranjo revizijo, ki zagotavlja pravilnost delovanja sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol, in funkcionalna neodvisnost notranjih revizorjev.

- zunanja revizija

Obsega zmožnost držav kandidatk, da zagotovijo neodvisnost svojih organov zunanjega nadzora glede odločitve o vprašanih revizijskega pristopa in izbire preiskave kot tudi poročanja brez omejitev oziroma vmešavanja vlade ali drugih organov.

- ukrepi nadzora v povezavi z lastnimi sredstvi evropskega proračuna

Organi, ki so zadolženi za zbiranje in nadziranje lastnih sredstev evropskega proračuna, se morajo zavedati zahtev za pravilno izvajanje svojih nalog. V tem kontekstu je pomembno zagotoviti pravočasne fiskalne kontrole in uspešno carinsko upravo.

³³ Pristopna pogajanja so se začela leta 1996. Generalni direktorat za širitev je v sodelovanju z ostalimi službami EK pripravljala od leta 1998 redna letna poročila, s katerimi je informiral EK in Evropski svet o napredku, ki so ga naredile države kandidatke pri različnih pogajalskih poglavjih glede sprejemanja zahtev, ki jih je postavila EK (Interno gradivo Ministrstva za finance RS).

- predpristopne pomoči EU in prihodnje strukturne aktivnosti

Pravilna raba, nadzor, spremljanje in ovrednotenje črpanja sredstev evropskega proračuna predstavlja pomemben element v določanju zmožnosti držav kandidatk za prevzem pravnega reda EU na področju finančnega nadzora. Glede na dejstvo, da se ne sme delati razlik v nadzoru sredstev nacionalnega in evropskega proračuna, se morajo postopki notranjega nadzora javnih financ izvajati na enak način za vsa javna sredstva, ne glede na njihov vir. EK je zahtevala, da države kandidatke še pred vstopom v EU vzpostavijo postopke notranjega nadzora za vsak predpristopni instrument EU (Phare, SAPARD in ISPA). Ti postopki notranjega nadzora se po vstopu v EU izvajajo za strukturne sklade in kohezijski sklad³⁴.

- varovanje finančnih interesov EU

Obsega zmožnost držav kandidatk za izvajanje uredb, ki se nanašajo na zaščito finančnih interesov EU pred goljufijami in ostalimi nepravilnostmi. Od držav kandidatk je EK zahtevala, da vzpostavijo kontaktno točko za sodelovanje z Evropskim uradom za boj proti goljufijam³⁵ (v nadaljevanju: OLAF) in da zagotovijo razvoj potrebnih kapacitet, ki se bodo ukvarjale s primeri, v katerih bodo ogroženi finančni interesi EU.

Vsak izmed naštetih elementov finančnega nadzora zajema samostojno in široko področje, ki ga uravnava specifična evropska zakonodaja, hkrati pa je treba poudariti, da so ta področja med seboj tesno prepletena in delujejo povezano z namenom celovitega izvajanja finančnega nadzora nad sredstvi evropskega proračuna.

Skupni imenovalec vseh elementov ter hkrati ključni element finančnega nadzora je vzpostavitev sistema notranjega nadzora. Le ta mora biti vzpostavljen tako pri izvajanju evropskega proračuna v sklopu predpristopnih instrumentov ali pa pri koriščenju sredstev evropskih skladov kot pri samemu prispevanju sredstev v evropski proračun. V vsakem primeru mora namreč organ, zadolžen za porabo ali pridobivanje sredstev evropskega proračuna, vzpostaviti primeren sistem notranjega nadzora, vzpostavljen pa mora biti tudi neodvisen zunanji nadzor. Primeren sistem je tisti, ki zagotavlja EU pravilno in pregledno upravljanje z evropskimi sredstvi ter zaščito pred goljufijami in ostalimi oblikami nepravilnosti; skratka, zagotavlja zaščito njenih finančnih interesov.

³⁴ Postopke notranjega nadzora za področje pridobivanja sredstev evropskega proračuna izvajajo ustrezni organi, ki so odgovorni za zagotavljanje pravilnosti in preglednosti poslovnih procesov ter finančnih tokov, tako da vzpostavijo notranje kontrole, ki temeljijo na analizi tveganj in imajo opredeljeno ter dokumentirano revizijsko sled za celotno izvajanje pomoči. Država članica EU mora zagotoviti takšen nadzor, ki daje primerna zagotovila, da ti organi dejansko učinkovito in zakonito izpolnjujejo svoje naloge na tem področju. To zagotovi z izvajanjem funkcije notranjega revidiranja in dodatnega neodvisnega revidiranja, ki morata državi dajati primerna zagotovila o učinkovitosti finančnih postopkov in poslovnih procesov. Neodvisni finančni nadzor mora dati tudi zagotovila o zakonitosti, upravičenosti in točnosti zahtevkov za plačila iz evropskega proračuna (Interno gradivo Ministrstva za finance RS).

³⁵ European Anti Fraud Office (OLAF). Glavna naloga OLAF je zaščita finančnih interesov Skupnosti, to je boj proti goljufijam in vsem ostalim nezakonitim aktivnostim, ki lahko imajo za posledico finančno oškodovanje evropskega proračuna. Tesno sodeluje z glavnimi nacionalnimi službami na področju boja proti goljufijam (sodstvo, policija, carina in upravni organi). Pregleduje zakonodajo na področju boja proti goljufijam, predlaga izboljšave in obvešča javnost o dejavnosti OLAF (Milatović, 2003, str. 1).

3.3. Notranji nadzor javnih financ

Ključna zahteva EU pri poglavju 28 za prevzem pravnega reda EU, ki pokriva finančni nadzor, je bila, da države kandidatke vzpostavijo sodoben in učinkovit sistem notranjega nadzora javnih financ ob izpolnjevanju temeljnih načel EK.

3.3.1 *Opredelitev sistema notranjega nadzora javnih financ*

Notranji nadzor javnih financ se nanaša na nadzor, ki ga izvaja država z namenom, da zavaruje tako svoje kot tudi finančne interese EU, medtem ko se zunanji nadzor nanaša na aktivnosti finančnega nadzora, ki ga izvajajo zunanji organi (vrhovna revizijska institucija in/ali parlament), katerih naloga je med drugim, da pregledajo in ocenijo sistem notranjega nadzora javnih financ (De Koning, 1999, str. 5).

Pristop k notranjemu nadzoru v javnem ali privatnem sektorju je podoben. Pomembno je predvsem, da organizacija zagotovi notranji nadzor, ki je ustrezen, pravočasen in uspešen in 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 zaznanimi 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.

Na splošno obsega sistem notranjega nadzora vse oblike nadzora, ki se izvajajo na nivoju organizacije, vključujoč notranjo revizijo. Vključuje postopke, metode in odgovornosti, katerih cilj je zagotoviti skladnost s pravnimi podlagami, preglednost, gospodarnost, učinkovitost in uspešnost delovanja organizacije (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 13).

Danes si ne moremo zamišljati države, ki bi učinkovito in gospodarno delovala brez vzpostavljenega sistema notranjega nadzora javnih financ. 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.

Za nadaljnje razumevanje zadeve je EK, na podlagi izkušenj pri vzpostavljanju notranjega nadzora v državah kandidatkah, razvila in uporablja izraz "sistem notranjega nadzora javnih financ" (public internal financial control system - PIFC system), ki ga opredeljuje na način, kot je prikazano v tabeli 6.

Tabela 6: Opredelitev sistema notranjega nadzora javnih financ

Izraz	Opredelitev
<i>Javni (public)</i>	Zajema nadzorne aktivnosti v javnem sektorju za razliko od nadzora v privatnem sektorju.
<i>Notranji (internal)</i>	Pokriva nadzor, ki ga izvajajo centralizirane in/ali decentralizirane vladne organizacije, za razliko od zunanjega nadzora, ki ga izvaja organ izven vlade (npr. vrhovna revizijska institucija in/ali parlament).
<i>Finančni (financial)</i>	Poudarja finančni (administrativni, poslovodski ali proračunski) značaj pregledanih aktivnosti.
<i>Nadzor (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).
<i>Sistem (system)</i>	Zajema organizacije, izobraževanje, osebje, metodologijo, poročanje, odgovornosti, sankcije in kazni.

Vir: De Koning, 1999, str. 4.

3.3.2 *Koncept treh stebrov*

Koncept treh stebrov sodobnega in učinkovitega sistema notranjega nadzora javnih financ, ki ga zastopa EK, vsebuje naslednje osnovne elemente (De Koning, 2002a, str. 4-5):

- urejeno finančno poslovanje in notranje kontrole,
- vzpostavitev funkcionalno neodvisnih notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih, ter
- obstoj centralnega organa za usklajevanje in preverjanje delovanja sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranje revizije.

O urejenem finančnem poslovanju in notranjih kontrolah ter neodvisni notranjerevizijski službi je bilo v prejšnjih poglavjih že veliko napisanega, medtem ko je obstoj centralnega organa, ki usklajuje obe aktivnosti, novi koncept, ki ga vpeljuje EK z razvojem sistema notranjega nadzora javnih financ v novih državah članicah.

3.3.2.1 *Urejeno finančno poslovanje in notranje kontrole*

Obstajati morajo urejeni sistemi finančnega poslovanja in notranjih kontrol, ki pokrivajo celotni vodstveni proces od definiranja ciljev do zagotavljanja rezultatov. Ta prvostopenjski nadzor mora biti na nivoju uporabnika. To pomeni, da je vsak vodja organizacije odgovoren za vzpostavitev, izvajanje in vzdrževanje ustreznega sistema

finančnega poslovođenja in notranjih kontrol za izvajanje nalog računovodenja, nadzornih mehanizmov, poročanja, arhiviranja in spremljevalnega nadzora (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004). Metode za finančno poslovođenje in notranje kontrole morajo biti zasnovane na podlagi standardov, ki so mednarodno sprejeti in skladni z uporabljenimi v EU (Internal Control, 2004).

Sistem finančnega poslovođenja pomeni odgovornost vodstva, da vzpostavi in zagotovi izvajanje pravil glede planiranja, proračuna, računovodstva, poročanja ter predhodnih finančnih kontrol. S tem vodstvo zagotovi doseganje zastavljenih ciljev in zavaruje programe, ki se izvajajo, pred izgubami, goljufijam in malomarnostjo (Interno gradivo Ministrstva za finance RS).

Sistem notranjih kontrol pomeni celoten sistem tako finančnih kot ostalih kontrol. Vsaka organizacija mora vzpostaviti svoj sistem notranjih kontrol, ki sovpada s potrebami in okoljem organizacije. Sistemi notranjih kontrol so del sistema finančnega poslovođenja z opredelitvijo številnih minimalnih zahtev, kot je na primer ločitev pristojnosti med zaposlenimi. Zasnovani morajo biti na podlagi analize tveganj (Interno gradivo Ministrstva za finance RS).

Finančne kontrole so lahko del sistema poslovođenja z opredelitvijo številnih minimalnih zahtev, kot je ločitev pristojnosti med odredbodajalcem in računovodjo, ali pa so del zunanje funkcije finančnega nadzornika, ki odobri vsako finančno transakcijo, preden se ta izvrši. Tukaj je mogoče ločiti tako imenovane lastne finančne nadzornike (kot del poslovođenja) ali delegirane finančne nadzornike, ki delujejo v sklopu centralne institucije, kot je na primer ministrstvo za finance. Finančne kontrole pokrivajo predhodne finančne kontrole, ki so odgovorne za predhodno odobritev finančnih odločitev v skladu z načeli pravilnosti in zakonitosti ter naknadne finančne kontrole³⁶ (Interno gradivo Ministrstva za finance RS).

Uspešni sistemi finančnega poslovođenja in notranjih kontrol so pomembni tako pri ravnanju s sredstvi, ki temeljijo na programih ali proračunskih izdatkih EU, kot pri ravnanju s sredstvi nacionalnega proračuna (Allen Richard et al., 1996, str. 18).

3.3.2.2 Neodvisne notranjerevizijske službe

Notranjerevizijska služba predstavlja podporo vodstvu. Daje mu nepristranska zagotovila o delovanju sistema finančnega poslovođenja in notranjih kontrol. Organizirana je lahko centralizirano v okviru ene institucije (ponavadi je to ministrstvo za finance) ali pa decentralizirano po posameznih proračunskih uporabnikih (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004).

³⁶ Naknadne finančne kontrole se ponekod enačijo s finančno inšpekcijo, ki deluje v nekaterih novih državah članicah EU.

Notranjerevizijska služba pregleduje sisteme finančnega poslovanja in notranjih kontrol z vidika gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti, ugotavlja njihove slabosti in daje priporočila vodstvu za izboljšanje teh sistemov; ni pa odgovorna za njihovo delovanje. Notranji revizor torej ocenjuje in priporoča, vodstvo pa je tisto, ki se potem odloči, ali bo upoštevalo njegova priporočila. Notranji revizor tako ne prevzema odgovornosti za izboljšanje sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004).

Notranji revizor poroča vodstvu, vendar je neodvisen od mnenja vodstva o tem, kako in kaj naj dela. Pri svojem delu se opira samo na pravila, svoje strokovno znanje in mednarodno sprejete standarde za področje notranjega revidiranja (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004).

3.3.2.3 Centralna harmonizacijska enota

Centralna harmonizacijska enota je odgovorna, tako za razvoj in pospeševanje metodologij za notranje kontrole in notranjo revizijo na osnovi mednarodno sprejetih standardov in dobre prakse kot tudi za koordiniranje izvajanja zakonodaje glede vodstvene odgovornosti za sisteme finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranje revizije v celotnem javnem sektorju. Navadno je ta funkcija naložena ministrstvu za finance, vendar so možne tudi druge rešitve (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 48).

Centralna harmonizacijska enota je ustanovljena v skladu z zahtevami, ki so bile postavljene pri sprejemanju pravnega reda za vstop v EU, v pogajalskem poglavju za področje finančnega nadzora. Vodja centralne harmonizacijske enote mora biti strokovnjak na področju finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja, neodvisen ter ne sme biti pod političnim pritiskom (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004).

Glede na naloge, ki jih centralna harmonizacijska enota izvaja, bi njeno vlogo na področju notranjega nadzora javnih financ lahko razdelili na razvojno, ki jo opravlja, ko se sistem notranjega nadzora šele vzpostavlja, ter nadzorno, ki jo začne opravljati, ko je sistem vzpostavljen in deluje (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 48).

Ko se država odloči, da bo izboljšala svoje sisteme notranjih kontrol in notranje revizije z upoštevanjem sodobnih, mednarodno priznanih standardov, je najboljša opcija, da določi tako imenovano centralno harmonizacijsko enoto, ki bo v začetku imela razvojno vlogo. Ko opravlja centralna harmonizacijska enota razvojno vlogo, so njene naloge naslednje (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 48):

- informira vse interesne skupine z novo vpeljanimi koncepti. Predstaviti jim mora prednosti in izzive novega koncepta notranjega nadzora javnih financ;
- na osnovi ocene obstoječega sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol³⁷ pripravi okvir za primarno zakonodajo, ki zagotavlja pravne podlage za vpeljavo potrebnih elementov notranjega nadzora javnih financ;
- ko so pravne podlage pripravljene, poskrbi za razvoj in izvajanje primarne in sekundarne zakonodaje. Na podlagi zakonodaje lahko začne s pripravo terciarnih pravnih podlag, kot so priročniki za sisteme finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranje revizije, kodeks poklicne etike, usmeritve glede ravnanja s tveganji, osnutki za revizijske sledi, revizijsko poročanje, itd., vse, kar lahko uporabljajo in po potrebi izpopolnijo notranjerevizijske službe znotraj ministrstev in drugih proračunskih uporabnikov.

Ko so enkrat zgoraj našteje naloge opravljene, se vloga centralne harmonizacijske enote spremeni iz razvojne v nadzorno. V sklopu nadzorne vloge opravlja naslednje naloge (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 49):

- izvaja preglede skladnosti z obstoječimi pravnimi podlagami in zagotavlja kvaliteto na podlagi preverjanj, če so bila njena priporočila pravilno izpeljana;
- ugotavlja, kako premostiti zaostanke pri izvajanju sprejetih politik;
- analizira letna revizijska poročila notranjerevizijskih služb proračunskih uporabnikov;
- poroča ministrstvu za finance glede napredka pri notranjem nadzoru ter
- organizira sestanke, seminarje in ostale oblike komunikacije.

Kasneje bi se lahko centralna harmonizacijska enota razdelila v dve ločeni organizaciji: prvo, ki bi bila odgovorna za koordiniranje in harmoniziranje sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol, ter drugo, ki bi bila odgovorna za sisteme notranje revizije. Ločitev odgovornosti za razvoj sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranje revizije bi pomenila prednost, saj bi se izognili možnemu konfliktu interesov (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 49).

3.3.3 Osnovne zahteve EU za vzpostavitev učinkovitega notranjega nadzora javnih financ

Pravni red EU postavlja veliko specifičnih zahtev za notranji nadzor javnih financ, ki zajemajo koncepte, kot so recimo dobro finančno poslovanje, notranje kontrole, notranja revizija, revizijska sled³⁸, mednarodno sprejeti revizijski standardi in podobno (Larsson, Madsen, 1999, str. 3).

³⁷ Državam kandidatkam je pri tej samooceni pomagala SIGMA.

³⁸ Revizijska sled pomeni, da lahko sledimo izvedenim transakcijam skozi celotno fazo: od njihovega nastanka, vmesnih korakov, do končnega poročanja in arhiviranja dokumentov o tem. To omogoča sledenje transakcij, njihovo preverjanje ter popravljanje napak (Sawyer et al., 2003, str. 601).

Gre za koncepte, ki jih države kandidatke v svojih sistemih notranjega nadzora večinoma niso poznale. Osnovna naloga vzpostavitve novega načina upravljanja in nadzora s proračunskimi sredstvi je bila prehod iz koncepta preiskav, ki so temeljile na pritožbah s strani tretje osebe, k proaktivnim revizijskim tehnikam, ki neprenehoma ocenjujejo kvaliteto sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol. Potrebni so bili napori za izboljšanje teh sistemov do take mere, da bi postale nepravilnosti in goljufije vedno manj verjetne (De Koning, 2002, str. 5). Ta naloga ni bila nič manj kot sprememba kulture in vodstvenih navad pri nadzoru javnih financ; naloga, ki so jo celo nekatere stare države članice dosegle šele pred kratkim, medtem ko druge še vedno razmišljajo, kako tako spremembo doseči in izvesti.

EU je postavila skupek temeljnih načel, ki pomenijo glavne zahteve za vzpostavitev učinkovitega sistema javnega upravljanja, ki pokriva tako sredstva evropskega proračuna kot sredstva, ki se zagotavljajo iz nacionalnega proračuna. Kriteriji temeljijo na standardih in dobri praksi, ki se je razvila v starih državah članicah EU, in pravilih ter uredbah za upravljanje s skladi in sredstvi evropskega proračuna (Larsson, Madsen, 1999, str. 6-7).

Predhodne zahteve za začetek vzpostavljanja sistema notranjega nadzora javnih financ so naslednje (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004):

- močna podpora, razumevanje pojma notranjega nadzora ter jasna obveza za izvrševanje s strani ministrstva za finance ali druge institucije, ki skrbi za področje finančnega nadzora, ter vlade;
- preglednost in dobri stiki z javnostjo ministrstva za finance;
- pravočasna vzpostavitev centralne harmonizacijske enote z neodvisnim direktorjem;
- izkušeno in motivirano osebje na ključnih položajih in
- trajnostno izobraževanje.

Osnovne zahteve, ki jih je EU postavila za področje notranjega nadzora javnih financ in po katerih je SIGMA ocenjevala razvoj sistemov notranjega nadzora v takratnih državah kandidatkah ter s tem njihovo pripravljenost na vstop v EU, so bile naslednje (Larsson, Madsen, 1999, str. 6-7):

- jasne in izčrpne pravne podlage, ki definirajo sistem, načela in postopke vodstvenih oziroma notranjih kontrol ter notranje revizije;
- ustrezni sistemi in postopki notranjih kontrol, ki zajemajo standarde za računovodstvo in finančno poročanje, sodobni računovodski sistem, skladen z mednarodnimi standardi, opredeljeno revizijsko sled, ki mora za upravljanje sredstev evropskega proračuna jasno določati vloge in odgovornosti različnih nacionalnih institucij, vključenih v upravljanje teh sredstev, predhodne kontrole obveznosti in plačil, nadzor postopkov javnega naročanja, nadzor nad državnimi prihodki, itd.;

- funkcionalno neodvisni sistem notranjega revidiranja, ki ima ustrezna revizijska pooblastila in uporablja za svoje delovanje mednarodno priznane revizijske standarde;
- sistemi za preprečevanje in odpravljanje nepravilnosti ter za povračilo zneskov, izgubljenih zaradi nepravilnosti ali malomarnosti.

Poleg omenjenih zahtev je pomembno tudi, da sta sistem notranjega nadzora javnih financ in pravilnost njegovega delovanja predmet zunanje revizije ali neodvisne ocenitve, ki jo opravi vrhovna revizijska institucija. Ta o svojih ugotovitvah poroča parlamentu (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004).

Poudariti je potrebno, da EU ni predpisala enotnega sistema notranjega nadzora javnih financ, ampak je od takratnih držav kandidatk zahtevala, da vzpostavijo učinkovit sistem notranjega nadzora ob upoštevanju naštetih temeljnih načel. Stare države članice imajo to funkcijo organizirano na različne načine in očitno je, da idealni sistem notranjega nadzora javnih financ ne obstaja. Tudi sistem EK ni bil popoln, zato se je s časoma spreminjal (De Koning, 1999, str. 4).

3.4. Sistemi notranjega nadzora javnih financ v starih državah članicah

Način izvajanja notranjega nadzora javnih financ se močno razlikuje od ene evropske države do druge. Kljub temu bi med starimi državami članicami EU lahko izločili dva osnovna pristopa k izvajanju notranjega nadzora javnih financ (Larsson, Madsen, 1999, str. 3):

- centralizirani pristop oziroma pristop predhodnega nadzora s strani tretje osebe³⁹ in
- decentralizirani pristop oziroma pristop vodstvene odgovornosti⁴⁰.

Prvi pristop je bolj zakonsko usmerjen, kar pomeni, da je njegova osnovna funkcija, da zagotovi transakcije, skladne z zakonskimi podlagami s področja proračuna, medtem ko je drugi pristop bolj vodstveno usmerjen. V starih državah članicah se navadno pojavlja eden od pristopov ali pa mešanica obeh. Decentralizirani pristop je primernejši za države, kjer je jasno razlikovanje med politično in poslovodsko odgovornostjo ter kjer je tveganje političnega vmešavanja v delo vodstva majhno. Centralizirani pristop pa je potreben v primerih, kjer to tveganje ni povsem izključeno (Management / Internal control, 2004).

³⁹ third party ex-ante approach; poimenovan je tudi sistem južnega modela, ker se uporablja predvsem v državah južne Evrope (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 13) ali pa mediteranski sistem (De Koning, 2002a, str. 4).

⁴⁰ management responsibility approach; poimenovan je tudi sistem severnega modela (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 13) ali pa severno-zahodni sistem (De Koning, 2002a, str. 4).

3.4.1 *Centralizirani pristop*

3.4.1.1 *Značilnosti centraliziranega pristopa*

Centralizirani pristop se uporablja v Franciji, Portugalski, Španiji in ostalih kontinentalnih evropskih državah s pravno tradicijo, ki temelji na Napoleonovem zakoniku. Te države dajejo poudarek na nadzor, ki ga izvaja neka osrednja državna organizacija; v največ primerih je to organ ministrstva za finance ali pa kar samo ministrstvo za finance. Pri tem pristopu ministrstvo za finance ne igra samo ključne vloge pri pripravi proračuna in alociranju sredstev resornim ministrstvom, ampak s svojim osebjem v ministrstvih tudi intervenira neposredno s predhodno kontrolo⁴¹ (Allen, Tommasi, 2001, str. 260-262).

Kar se specializiranih organizacij finančnega nadzora oziroma notranjerevizijskih enot tiče, je predstavnik tega pristopa Portugalska, kjer je na primer centralno postavljeni Generalni finančni inšpektorat⁴², ki poroča neposredno ministru za finance in je odgovoren za naknadno finančno kontrolo vseh odhodkov in prihodkov javne uprave. Poleg revizijskega dela, ki ga opravi Generalni finančni inšpektorat, imajo resorna ministrstva še svoje nadzorne enote oziroma tako imenovane generalne inšpektorate. Neodvisnost notranjega revizorja je zagotovljena, s tem da neposredno poroča ministru za finance (Allen, Tommasi, 2001, str. 268).

3.4.1.2 *Portugalska kot primer centraliziranega pristopa*

Portugalska je izbrala pri postavitvi sistema notranjih kontrol v bistvu oba pristopa: tako centraliziranega kot decentraliziranega. Centralizirani pristop velja za sisteme notranjih kontrol v vseh resornih ministrstvih. V tem primeru je za notranje kontrole odgovoren Generalni direktorat za proračun⁴³, ki deluje v sklopu Ministrstva za finance. Generalni direktorat za proračun ima svoje predstavnike po vseh ministrstvih. Decentralizirani pristop pa je prisoten samo v agencijah, ki so upravno in finančno samostojne (Interno gradivo Ministrstva za finance RS).

Sistem za notranjo revizijo je bil rekonstruiran leta 1998, njegov cilj pa je zagotoviti jasni in stalni nadzor. Sistem je trenutno razdeljen na tri nivoje nadzora (Caldeira, 1999, str. 12):

- operativni nivo,
- sektorski nivo,
- strateški nivo.

⁴¹ V Franciji gredo na primer transakcije od odredbodajalca k finančnemu nadzorniku pri ministrstvu za finance, ki certificira zakonitost in pravilnost transakcij, in končno k računovodji v oddelek javnega računovodstva, kjer se transakcija izvrši (Management / Internal control, 2004).

⁴² Inspectorate General for Finance (IGF)

⁴³ General Directorate for the Budget

Operativni nivo zajema nadzor v organizacijskih enotah, ki izvajajo aktivnosti upravljanja z javnimi sredstvi. Nadzor izvajajo notranjerevizijske službe teh enot. Njihova glavna naloga je pregledovanje in zasledovanje aktivnosti in odločitev vodstva, kar je kasneje osnova za nadzor na strateškem nivoju (Caldeira, 1999, str. 12).

Sektorski nivo nadzora predstavljajo notranjerevizijske enote v različnih ministrstvih. Vključuje organizacije, odgovorne za bistvene, funkcijske preglede in celo naloge regionalnega notranjega nadzora, kot so inšpektorati. Sektorski nivo nadzora se koncentriira na ocenjevanje zanesljivosti organizacije ter zanesljivosti in aktivnosti notranjega nadzora na operativnem nivoju (Caldeira, 1999, str. 12).

Strateški nivo nadzora izvaja Generalni finančni inšpektorat, ki je nadzorna institucija, odgovorna za finančni nadzor vseh javnih sredstev. Generalni finančni inšpektorat ima v sistemu notranjega nadzora javnih financ na Portugalskem glavno vlogo. Poroča direktno ministru za finance in deluje tudi kot zveza z EK na področju finančnega nadzora. Njegov nadzor pokriva celotno javno upravo, vključno z agencijami, javnimi podjetji in občinami. Izvaja tri tipe naknadnih revizijskih pregledov (Caldeira, 1999, str. 12):

- finančno revizijo, ki daje mnenje o finančnem in računovodskem sistemu ter o postopkih notranjih kontrol pri organizacijah javnega prava;
- pregled skladnosti z zakoni in finančne pravilnosti, ki daje oceno o skladnosti in pravilnosti upravljanja ter sistemih financiranja in finančnega poslovanja;
- revizijo izvajanja nalog, ki predstavlja pregled, do katerega obsega so organizacije uporabljale finančna, človeška in druga sredstva na gospodaren, učinkovit in uspešen način pri zasledovanju svojih ciljev.

Poleg izvajanja revizijskih pregledov je Generalni finančni inšpektorat odgovoren tudi za koordinacijo sistemov notranjega revidiranja na Portugalskem ter za letno certificiranje in pripravljanje deklaracij o zaključku pomoči v zvezi s sredstvi evropskega proračuna. Ker deluje Generalni finančni inšpektorat na vseh področjih državnega in občinskega proračuna, je znotraj njega ustanovljen koordinacijski odbor. Njegova vloga je koordiniranje aktivnosti finančnega nadzora, ki jih izvajajo notranjerevizijske enote na različnih nivojih nadzora, da bi se izognili podvajanju dela ali pa področjem brez nadzora (Effects of European Union Accession, 1997, str. 95). Zunanji nadzora izvaja Računsko sodišče, ki ima na Portugalskem vlogo vrhovne revizijske institucije (Caldeira, 1999, str. 12).

3.4.2 Decentralizirani pristop

3.4.2.1 Značilnosti decentraliziranega pristopa

Decentralizirani ali pristop vodstvene odgovornosti, ki ga imajo evropske države, kot so Nizozemska, Velika Britanija in skandinavske države, poudarja, da mora biti odgovornost

za nadzor decentralizirana k vodjem resornih ministrstev in ostalih proračunskih uporabnikov ali včasih k uradnikom v proračunskih in finančnih oddelkih teh organizacij. Kljub temu ta pristop ne pomeni popolnega odstopa od centraliziranega nadzora, saj ostaja ministrstvo za finance odgovorno za celotno doslednost izvajanja in uspešnost sistema notranjega nadzora javnih financ (Allen, Tommasi, 2001, str. 260-261).

Pri tem pristopu vsako resorno ministrstvo prevzame polno odgovornost za porabo svojega proračuna in za zagotovitev pravilnega nadzora in varovanja sredstev s sistemom notranjih kontrol, ki ga naknadno pregleda notranja revizija. Vsako ministrstvo ima svojo notranjerevizijsko službo, ki jih koordinira ministrstvo za finance. Ministrstva poročajo parlamentu o svojem sistemu notranjih kontrol na letni osnovi. Notranjerevizijska služba ministrstva za finance, razen tega da pregleduje svoj sistem notranjih kontrol, tudi zagotavlja usmeritve in koordinira notranjerevizijske službe ostalih resornih ministrstev.

Vodstvo lahko delegira izvajanje ne pa odgovornosti za notranje kontrole. Pri tem je treba poudariti, da je to v nekaterih primerih odgovornost, ki je originalno delegirana iz ministrstva za finance in nad katero ministrstvo obdrži moč nadzora in reguliranja, da zagotovi uporabo konsistentnega pristopa v vseh proračunskih uporabnikih (Allen, Tommasi, 2001, str. 262).

Kar se specializiranih organizacij finančnega nadzora tiče, je tipičen predstavnik decentraliziranega pristopa notranjerevizijska služba Ministrstva za finance v Veliki Britaniji, ki ni odgovorna za finančni nadzor javnih odhodkov in prihodkov kot takih, ampak za zagotovitev, da sistemi notranjih kontrol v resornih ministrstvih, vključno z njihovimi specializiranimi organizacijami finančnega nadzora oziroma notranjerevizijskimi enotami, zagotavljajo uspešen finančni nadzor. Neodvisnost notranjega revizorja je zagotovljena s tem, da poroča direktno predstojniku ministrstva ali organizacije v kateri deluje (Allen, Tommasi, 2001, str. 268).

3.4.2.2 Velika Britanija kot primer decentraliziranega pristopa

Velika Britanija ima zelo dobro razvit decentralizirani sistem notranjega nadzora porabe javnih sredstev. Ministrstvo za finance⁴⁴ igra v tem sistemu pomembno vlogo, saj je pristojno za razvoj in razširjanje sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranje revizije, ni pa odgovorno za vzpostavitev omenjenih sistemov (Butler, 1999, str. 9).

Na podlagi priročnika za državno računovodstvo, ki ga je pripravilo Ministrstvo za finance, so morala vsa ministrstva razviti svoje sisteme finančnega poslovanja in notranjih kontrol (Allen Richard et al., 1996, str. 149). Za te sisteme je znotraj vsakega ministrstva odgovoren direktor računovodske službe, ki je najvišji uradnik na posameznem

⁴⁴ The Treasury of HM

ministrstvu. Njegova naloga je, da upravlja z izdatki, zagotavlja namensko porabo sredstev ter utemeljuje njihovo porabo konec proračunskega leta (Butler, 1999, str. 9).

Direktor računovodske službe je osebno odgovoren za zakonitost in pravilnost transakcij, vzdrževanje pravih računovodskih izkazov, preudarno in gospodarno upravljanje, učinkovito rabo sredstev in skladnost nadzora z zahtevami parlamenta (Allen, Tommasi, 2001, str. 260). Direktor računovodske službe mora najprej dobiti od ministrstva za finance predhodno odobritev vseh njegovih izdatkov. Za posamezne izdatke je potem odgovoren sam direktor računovodske službe, ki je pooblaščen za njihovo odobritev. Če se naknadno ugotovijo nepravilnosti, je direktor računovodske službe osebno odgovoren za te nepravilnosti in mora odgovarjati parlamentu preko njegovega odbora za javne obračune⁴⁵ (Management / Internal control, 2004).

Direktorji računovodskih služb morajo, v skladu s cilji, standardi in postopki iz priročnika, ki ga je pripravilo Ministrstvo za finance, zagotoviti notranjerevizijske službe z namenom, da se doseže dobro finančno poslovanje in zmanjša možnost za zaslišanje pred odborom (Butler, 1999, str. 9). Notranji revizor zagotavlja direktorju računovodske službe uspešnost aktivnosti, gospodarno in učinkovito rabo sredstev, skladnost s politikami, postopki, zakoni in drugimi predpisi, varovanje sredstev in interesov pred izgubami ter popolnost in zanesljivost informacij, računov in podatkov. Poroča o rezultatih posamezne revizije in vsako leto pripravi povzeto poročilo z revizorskim mnenjem o primernosti in uspešnosti sistema notranjih kontrol. Direktor računovodske službe mora vsako leto izjaviti, da so bile notranje kontrole v organizaciji pregledane (Butler, 1999, str. 9).

V sklopu Ministrstva za finance deluje skupina za revizijsko politiko in nasvete⁴⁶, ki pospešuje primere dobre prakse in pripravlja usmeritve ter priročnike za področje notranjega revidiranja, ki se jih morajo odredbodajalci in notranjerevizijske službe držati (Butler, 1999, str. 9).

Zunanje revidiranje izvaja Državni revizijski urad⁴⁷, ki je vrhovna revizijska institucija, odgovorna za javno porabo državne uprave v Veliki Britaniji. Vodi ga vrhovni računovodja in revizor, ki ga imenuje parlament in je popolnoma neodvisen od vlade. Vrhovni računovodja in revizor poroča parlamentu preko odbora za javne obračune (Allen Richard et al., 1996, str. 149-151).

Državni revizijski urad revidira računovodske izkaze ministrstev in lahko tudi izvaja revizije izvajanja nalog, pri katerih pregleduje gospodarnost, učinkovitost in uspešnost pri porabi sredstev. Te zadnje revizije lahko v primeru odkritih nepravilnosti pripeljejo do poročanja odboru za javne obračune (Butler, 1999, str. 9).

⁴⁵ Public Accounts Committee

⁴⁶ Treasury's Audit Policy and Advice team

⁴⁷ The National Audit Office (NAO)

4. VZPOSTAVITEV NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V SLOVENIJI

Priprava na članstvo v EU je zahtevala od takratnih držav kandidatk podrobno analizo, prilagoditev in razvoj obstoječih sistemov proračuna in njihovega finančnega nadzora. Finančni nadzor v javni upravi se je moral v večini držav kandidatk spremeniti v temeljih (The Impact of EU Accession on Budgeting, Control and Audit, str.1-2).

Glede na to, da je finančni nadzor smatran kot eden od največjih problemov pri zagotavljanju zaupanja v sestav EU, so morale države kandidatke, v sklopu svojih priprav za proces širitve, sprejeti in zagotoviti finančni nadzor, ki ima poudarek na novem konceptu notranjega nadzora javnih financ. Pri vzpostavitvi in izvajanju takega nadzora so morale upoštevati osnovne zahteve, ki jih je EU postavila za to področje (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 13).

Sprejetje novega koncepta notranjega nadzora javnih financ, ki ga je postavila EK, je pomenilo za takratne države kandidatke prehod iz njihovega sistema inšpekcijskega nadzora, ki je deloval na podlagi pritožb s strani tretje osebe, na sodoben sistem nadzora, ki je zasnovan na kriterijih gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti pri upravljanju in nadzoru javnih sredstev, ter v katerem igra pomembno vlogo odgovornost vodstva in funkcionalna neodvisnost notranje revizije. Pomembno pri novemu konceptu notranjega nadzora javnih financ je, da prinaša preglednost delovanja javne uprave, ki je ključna za dokazovanje upoštevanja demokratičnega načela, v skladu s katerim je vlada odgovorna za porabo sredstev svojim volivcem in davkoplačevalcem (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004).

Uvajanje novega koncepta notranjega nadzora javnih financ v takratnih državah kandidatkah je pomenilo ne le vzpostavitev novega sistema nadzora za sredstva evropskega proračuna ampak tudi spremembo obstoječega sistema nadzora nacionalnega proračuna. Ugotovljeno je bilo namreč, da različna sistema finančnega nadzora za nacionalni in evropski proračun ne bi prinašala nobenih koristi, ampak bi kvečjemu ustvarjala konfliktna situacije pri financiranju iz obeh virov.

Slovenija je imela sistem finančnega nadzora na področju javnih financ, podoben sistemu ostalih socialističnih držav, kar je pomenilo, da se je izvajal preko zunanje revizije, ki jo je izvajala za to z zakonom določena institucija, t.j. Računsko sodišče Republike Slovenije⁴⁸ (v nadaljevanju: Računsko sodišče RS), in inšpekcijskega nadzora, ki so ga izvajali proračunski inšpektorji Ministrstva za finance.

⁴⁸ Računsko sodišče RS je bilo ustanovljeno s posebnim zakonom leta 1994. Dobilo je pooblastilo za nadziranje celotnega poslovanja javnega sektorja v delu, ki se nanaša na rabo sredstev javnih financ pa tudi zasebnega sektorja (Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije, 2004).

Z vstopom Slovenije v EU pa smo bili v skladu z njenimi zahtevami primorani k temeljiti reformi javnih financ in sistema njihovega nadzora. Reforma javnih financ naj bi prispevala k izboljšanju kakovosti spremljanja, evidentiranja, načrtovanja in analiziranja tokov javnega financiranja ter vodila k večji preglednosti postopkov in k učinkovitejšemu nadzoru nad pridobivanjem in porabo sredstev javnih financ. Sistem javnih financ je doživljal nenehne spremembe od osamosvojitve leta 1991 dalje, zadnjo spremembo, ki je prinesla temeljito reformo javnih financ, pa je uvedel novi Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99), ki obravnava le notranji nadzor, ki ga izvajajo neposredni proračunski uporabniki in Ministrstvo za finance, zunanji nadzor pa ostaja še naprej v domeni Računskega sodišča RS⁴⁹ (Čok et al., 2002, str. 3).

4.1. Sprejem pravnega reda EU za področje finančnega nadzora

Slovenija je sprejela pravni red EU za področje finančnega nadzora brez prehodnega obdobja ali izjem. Pred pričetkom pogajanj je bila slovenska zakonodaja na področju finančnega nadzora delno usklajena s pravnim redom EU. Osnovni zakon, ki je pokrival to področje, je bil Zakon o javnih financah, ki je uvajal temelje finančnega nadzora na prvem nivoju, t.j. sistema notranje kontrole in notranjih revizij pri neposrednih proračunskih uporabnikih, ter finančnega nadzora na drugem nivoju, ki naj bi ga izvajalo Ministrstvo za finance. Finančni nadzor na tretjem nivoju, ki ga je izvajalo Računsko sodišče RS, je pokrival Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 48/94) (Pogajalska izhodišča Republike Slovenije za pogajanja o pristopu k Evropski uniji, 2000, str. 321).

EU je postavila zahteve po usklajenosti slovenske zakonodaje z evropsko na področju finančnega nadzora. Pri tem je dala poudarek predvsem na notranjemu nadzoru vodenja in dodeljevanja sredstev evropskega proračuna, njihovega izplačevanja, varovanja, evidentiranja, izkazovanja in poročanja ter izvajanja projektov, financiranih s temi sredstvi. Zahtevala je zagotovitev ustrezne organizacijske strukture ter ustrezne delitve pristojnosti in nalog znotraj te strukture, določitev postopkov in pravil za odobravanje zahtevkov, potrjevanje izplačil ter zunanji in notranji nadzor nad uporabo sredstev (Žohar, 2000, str. 43-44). Vse to z namenom, da zaščiti svoje finančne interese tako pri porabi kot pri pridobivanju sredstev evropskega proračuna.

Usklajevanje je pomenilo vzpostavitev novega sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji, ki bi veljal tako za sredstva evropskega kot za sredstva nacionalnega proračuna. Tak je bil predlog EK, z namenom, da se pri izvajanju nadzora izogne zmešnjavi, do katere

⁴⁹ Po ustavi Republike Slovenije je Računsko sodišče RS najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v Republiki Sloveniji. Pri svojem delu je neodvisno in vezano na ustavo in zakon (150. člen, Ustava RS). Računsko sodišče RS ima v Sloveniji vlogo avtonomne revizijske institucije. Njegova naloga je opravljati strokovni finančni nadzor sredstev javnih financ in v zvezi s tem poročati in svetovati. Ne moremo ga uvrstiti v nobeno od treh vej oblasti (zakonodajna, izvršilna in sodna). Je institucija 'sui generis' in opravlja strokovni finančni nadzor vseh treh vej oblasti (Korpič, 1997, str. 9-10).

bi prišlo, če bi delovala dva ločena in različna sistema nadzora izvajanja programov, ki bi bili financirani iz različnih virov sredstev.

EK je od Slovenije zahtevala, da vzpostavi popolnoma nov sistem notranjega nadzora javnih financ, ki temelji na načelu dobrega finančnega poslovanja in mednarodno sprejetih standardih notranjih kontrol in notranje revizije. Slovenija je bila ena tistih držav, ki je imela pred začetkom pristopnih pogajanj z EU sistem notranjega nadzora nad proračunom, ki je temeljil na tako imenovani proračunski inšpekciji. Čeprav so bila pravila za finančno poslovanje in notranje kontrole že v veliki meri vzpostavljena in kriteriji predpisani v različni zakonodaji, pa sta manjkala dva bistvena elementa; stalno in na strokovnih metodah temelječe ocenjevanje celotnega sistema notranjega nadzora ter eksplicitno zapisana odgovornost vodstva za vzpostavitev sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol (Milatovič, 2003a, str. 2-3).

4.2. Razvoj pravnih podlag za notranji nadzor javnih financ

Do leta 1999 sta pravni temelj za izvajanje finančnega nadzora predstavljala Zakon o izvrševanju proračuna (Uradni list RS, št. 5/96, 76/97, 87/97, 34/98, 91/98 in 63/99) in Zakon o računskem sodišču. Na podlagi Zakona o izvrševanju proračuna je delovala Služba za proračunsko inšpekcijo pri Ministrstvu za finance. Služba je imela proračunske inšpektorje, ki so opravljali nadzor nad finančnim, materialnim in računovodskim poslovanjem uporabnikov ter nad zakonitostjo in namenskostjo upravljanja s proračunskimi sredstvi in državnim premoženjem (Državni program Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije do konca leta 2002, 1999, str. 237).

Zakon o izvrševanju proračuna je bil konec leta 1998 v delu, ki določa decentralizirani proračunski nadzor, dopolnjen tako, da se v drugi polovici leta 1999 organizira notranja kontrola in notranja revizija pri proračunskih uporabnikih. Notranji nadzor je, poleg nadzora nad zakonitostjo in namenskostjo, vseboval tudi nadzor nad gospodarnostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo razpolaganja s proračunskimi sredstvi (Poročilo o napredku Republike Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo, 1999, str. 57).

Zunanji nadzor je na podlagi Zakona o računskem sodišču še naprej izvajalo Računsko sodišče RS, ki je kot neodvisen organ poročalo Državnemu zboru Republike Slovenije. Sistem finančnega nadzora še ni dosegal potrebne učinkovitosti in primerljivosti s standardi in prakso EU (Državni program Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije do konca leta 2002, 1999, str. 237).

Septembra 1999 je bil sprejet Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99), v začetku leta 2000 pa Pravilnik o skupnih kriterijih za organizacijo in postopke finančnega nadzora pri neposrednih uporabnikih proračuna RS (Uradni list RS, št. 14/00, 106/00). Oba sta predstavljala podlago za zagotovitev sistema notranjih kontrol in notranje revizijske

funkcije v ministrstvih in ostalih proračunskih uporabnikih (Spremembe in dopolnitve državnega programa Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije, 2001, str. 159).

Zakon o javnih financah je določal finančni nadzor pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna kot sistem notranjih kontrol in notranje revizije. Sistem notranjih kontrol se organizira kot sistem postopkov in odgovornosti zaposlenih v neposrednem uporabniku. Notranja revizija pa je naknadna računovodsko-finančna revizija in revizija učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti. Neposredni uporabniki proračuna so bili dolžni ustanoviti ustrezne oblike notranje kontrole in revizije do 1.1. 2001 (Zakon o javnih financah, 1999).

Zakon je kot organ za nadzor državnega proračuna določil ministrstvo, pristojno za finance, ki naj ima pri nadziranju naslednje pristojnosti (Zakon o javnih financah, 1999):

- opravlja inšpiciranje porabe proračunskih sredstev;
- opravlja naknadno računovodsko-finančno revizijo in revizijo učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti skupnih projektov različnih neposrednih uporabnikov državnega proračuna in
- pripravlja skupne usmeritve za izvajanja notranje revizije pri neposrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov.

Na podlagi Zakona o javnih financah je Republika Slovenija sprejela razne podzakonske akte: Navodilo o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 96/99), Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 13/00) in Pravilnik o skupnih kriterijih za organizacijo in postopke finančnega nadzora pri neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 14/00, 106/00) (Poročilo o napredku Republike Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo, 2000, str. 190).

V aprilu 2002 je bil sprejet Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 30/02), s katerim je Slovenija uvedla notranji nadzor javnih financ, ki temelji na:

- odgovornosti predstojnikov oziroma poslovnih organov proračunskih uporabnikov za vzpostavitev in delovanje notranjega nadzora javnih financ znotraj posameznih proračunskih uporabnikov;
- funkcionalni neodvisnosti notranjerevizijskih služb in
- centralnem organu za koordinacijo in harmonizacijo.

Julija 2002 je bil sprejet dokument Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ in Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02), kjer je bila podana podrobnejša opredelitev pravil in standardov za finančno poslovanje, notranje kontrole ter notranje revidiranje. S sprejetjem Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema

notranjega nadzora javnih financ je prenehal veljati Pravilnik o skupnih kriterijih za organizacijo in postopke finančnega nadzora pri neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije (Poročilo o napredku Republike Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo, 2003, str. 98).

Sistem notranjega nadzora javnih financ je bilo potrebno kadrovsko okrepiti na vseh nivojih, tako je bil decembra 2002 izdan novi Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Uradni list RS, št. 112/02, 13/03), ki podrobneje opredeljuje pogoje za pridobitev revizorskih nazivov. Na podlagi tega pravilnika je bil sprejet program izobraževanja za državne notranje revizorje. Prvo izobraževanje se je začelo februarja 2003 v skladu s programom, ki ga je sprejel minister za finance in v sodelovanju s Slovenskim inštitutom za revizijo ter Centrom za razvoj financ kot izvajalcema⁵⁰.

Potem ko je Slovenija vzpostavila ustrezni temeljni zakonski okvir za sistem notranjega nadzora javnih financ v skladu s priporočili EK, se je usmerila k dopolnjevanju pravnih podlag, t.j. v pripravo usmeritev. Februarja 2003 je minister za finance objavil Usmeritve za državno notranje revidiranje, kot okvirni priročnik za organiziranost in delovanje notranjerevizijskih služb. Usmeritve vsebujejo kodeks poklicne etike, standarde in priporočeno prakso ter postopke za izvajanje notranjega revidiranja (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003).

Januarja 2004 so bile objavljene Usmeritve za poročanje o nepravilnostih za SAPARD, ISPA in PHARE, junija istega leta pa Usmeritve za poročanje o nepravilnostih za kohezijski sklad in strukturne sklade⁵¹. V usmeritvah je povzetek evropske zakonodaje s tega področja, shema sistema poročanja z vključenimi organizacijami, ter natančno opisani postopki, ki jih mora določena organizacija, ki sodeluje v shemi koriščenja evropskih sredstev, izpeljati za pravilno in pravočasno poročanje o nepravilnostih (Usmeritve za poročanje o nepravilnostih za kohezijski sklad in strukturne sklade, 2004).

Za učinkovito upravljanje javnih financ je nujen pregleden in neodvisen sistem finančnega nadzora na vseh ravneh in fazah upravljanja z javnimi financami. V skladu s tem je za področje zunanjega nadzora vstopil v veljavo novi Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01), ki določa pristojnosti Računskega sodišča RS pri izvrševanju zunanje revizije v javni upravi. Poleg Računskega sodišča RS, ki kot vrhovna revizijska institucija v Sloveniji izvaja revizijo porabe in pridobivanja javnih financ ter o tem poroča Komisiji za nadzor proračuna in drugih javnih financ, ki deluje v sklopu Državnega zbora Republike Slovenije, izvajajo zunanji nadzor v primerih, ko gre za sredstva evropskega proračuna tudi institucije izven Slovenije, kot sta na primer EK in Evropsko računsko sodišče.

⁵⁰ Izobraževanja za pridobitev naziva državni notranji revizor se je udeležilo 46 kandidatov.

⁵¹ V pripravi so tudi usmeritve za finančno poslovanje in notranje kontrole.

4.3. Sistem notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji

Sistem notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji predstavlja sistem odgovornosti in dejavnosti, ki so ga vzpostavile vlada in lokalne skupnosti, da zagotovijo ustrezno izvajanje proračunov, t.j. doseganje ciljev ter zagotavljanje in porabo proračunskih sredstev, upoštevajoč načela zakonitosti, smotrnosti in varovanja sredstev ter ugleda. Ministrstvo za finance je temelje takšnemu novemu sistemu pripravljalo od leta 2000.

V skladu z 99.a) členom Zakona o javnih financah obsega notranji nadzor javnih financ na enotnih temeljih zasnovan sistem finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih ter stalno preverjanje tega sistema. Notranji nadzor javnih financ mora zagotoviti, da finančno poslovanje in sistem kontrol deluje v skladu z načeli zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (Zakon o javnih financah, 2002).

Prejšnja ureditev finančnega nadzora je zagotavljala predvsem zakonitost in namenskost porabe javnih sredstev. Sedanja ureditev, ki je nadgrajena z notranjim nadzorom, pa zagotavlja dodatno še smotnost, učinkovitost in gospodarnost porabe proračunskih sredstev (Lesjak, 2000, str. 10).

Sistem notranjega nadzora javnih financ se nanaša na (Interno gradivo Ministrstva za finance RS):

- organe, osebje, metodologijo, poročanje, pristojnosti in odgovornosti;
- nadzor, ki ga izvaja vlada s pomočjo nadzornih organov in služb ter pristojnosti in odgovornosti proračunskih uporabnikov;
- dejavnosti, povezane z notranjo kontrolo in notranjo revizijo;
- nadzor javnih financ proračunskih uporabnikov;
- dejavnosti, ki imajo finančne posledice.

Pravno podlago sistema notranjega nadzora javnih financ, vzpostavljenega v Sloveniji, predstavljajo:

- Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02);
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02);
- Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Uradni list RS, št. 112/02, 13/03);
- Navodilo o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna RS (Uradni list RS, št. 96/99);
- Usmeritve za državno notranje revidiranje (april 2003);
- Usmeritve za poročanje o nepravilnostih za SAPARD, ISPA in PHARE (januar 2004);
- Usmeritve za poročanje o nepravilnostih za kohezijski sklad in strukturne sklade (junij 2004).

S spremenjenim in dopolnjenim Zakonom o javnih financah (Uradni list RS, št. 30/02), je Slovenija upoštevala vsa priporočila EK in uzakonila notranji nadzor javnih financ, ki temelji na treh osnovnih elementih (Državni program Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije, 2002, str. 182):

- odgovornosti predstojnikov neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov za vzpostavitev in delovanje primerne sistema finančnega poslovanja in kontrol;
- neodvisnih notranjerevizijskih službah, ki ocenjujejo učinkovitost in kvaliteto sistemov in
- centralnem organu za razvoj, koordinacijo in usmerjanje tako sistemov finančnega poslovanja in kontrol kot notranje revizije in preverjanje njihovega delovanja.

Vsak izmed naštetih elementov je pomemben del uspešnega delovanja sistema notranjega nadzora javnih financ, ki je vzpostavljen v Sloveniji in se še razvija. V nadaljevanju so vsi trije elementi natančneje predstavljeni.

4.3.1 *Finančno poslovanje in notranje kontrole*

4.3.1.1 *Vzpostavitev sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol*

Predstojnik proračunskega uporabnika je odgovoren, da le ta dosega zastavljene cilje ter s proračunskimi sredstvi posluje skladno s predpisi in kot dober gospodar. Tako EU kot domača javnost postavljajo vedno strožje zahteve glede preglednosti in smotrnosti porabe proračunskih sredstev.

Odziv na te zahteve je spremenjen in dopolnjen Zakon o javnih financah, kjer je v 100. členu opredeljeno, da je predstojnik neposrednega in posrednega uporabnika med drugim odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol. Pri tem finančno poslovanje obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja in izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenja in poročanja z namenom, doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami. Notranje kontrole pa obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanja načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (Zakon o javnih financah, 2002).

Vzpostavitev sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol se izvede na podlagi predhodne analize tveganj. Priprava analize tveganj je odgovornost predstojnika proračunskega uporabnika. Predpogoj za to analizo je jasna in dosledna opredelitev ciljev poslovanja proračunskega uporabnika. Vodstvo mora opredeliti vsa možna tveganja, jih ovrednotiti glede na verjetnost njihovega nastanka in posledic. Glede na to, da poslovanje poteka ob stalnih spremembah ciljev in okolja, je treba analizo tveganj nenehno posodabljeni (Interno gradivo Ministrstva za finance RS).

V skladu s 6. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ je doseganje ciljev sestavni del vodenja, zato se morajo proračunski uporabniki odzivati na vse vrste tveganj, ki lahko vplivajo na doseganje njihovih ciljev. V skladu z Zakonom o javnih financah proračunski uporabniki razvijejo in sprejmejo sistem za ocenjevanje in obvladovanje tveganj, s katerimi se soočajo. Pri tem uporabijo notranjo revizijo kot dejavnost neodvisnega in nepristranskega preverjanja ter svetovanja, namenjeno izboljševanju poslovanja. Njihova naloga je, da ugotovijo tveganja, ocenijo verjetnost njihove pojavitve, potencialne učinke ali izpostavljenost ter se odločijo, kakšne ukrepe bodo sprejeli za obvladovanje teh tveganj na še sprejemljivi ravni. Obvladovanje tveganj je tako proces njihovega ugotavljanja, ocenjevanja in spremljanja ter izvajanja potrebnih kontrol, da bi izpostavljenost tveganjem ohranjali na še sprejemljivi ravni, in mora biti sestavni del vodenja (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

4.3.1.2 Opredelitev temeljnih načel, postopkov in pravil notranjih kontrol

Temeljna načela, postopke in pravila notranjega kontroliranja določa Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. V skladu s 5. členom pravilnika je namen vzpostavitve sistema notranjih kontrol zagotoviti smotrno poslovanje ter nadzor poslovanja z uporabo enotnega informacijskega sistema, upravljanje premoženja s skrbnostjo dobrega gospodarja in vodenje enotnih evidenc o obsegu in realni vrednosti premoženja oseb javnega prava.

Proračunski uporabniki vzpostavijo in vzdržujejo sisteme finančnega poslovanja in notranjih kontrol kot načrt aktivnosti, ki dajejo primerno zagotovilo za:

- urejeno in smotrno poslovanje, ki bo omogočilo doseganje zastavljenih ciljev;
- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, goljufij, slabega upravljanja ter drugih nepravilnosti;
- poslovanje v skladu z zakoni, predpisi in navodili;
- zagotavljanje zanesljivih računovodskih in drugih podatkov ter točno in pregledno poročanje.

Za doseganje teh zagotovil mora sistem notranjih kontrol temeljiti na (Report on the Current State of the Public Internal Financial Control in the Republic of Slovenia and Recommendations for Further Development, 2003, str. 3):

- podrobnem sistemu poslovanja, ki vključuje jasno označitev pristojnosti in odgovornosti v izogib konflikta interesov;
- podrobnih in dobro dokumentiranih delovnih postopkih in podrobnem opisu posameznih postopkov in nalog, ki se nanašajo na posamezno mesto (diagram poteka ali revizijska sled, uporaba kontrolnikov in dvojno podpisovanje);
- ustreznem številu osebja s primernim znanjem in izkušnjami.

Temeljni kontrolni postopki, ki se pri vseh proračunskih uporabnikih nanašajo predvsem na kontrole pravilnosti poslovnih dogodkov in podatkov, zajemajo:

- začetno evidentiranje poslovnih dogodkov, pristojnosti in odgovornosti oseb;
- popolnost zajemanja in obdelave poslovnih dogodkov in podatkov in
- točnost evidentiranja poslovnih dogodkov.

Vodstvene kontrole, katerih naloga je zagotavljanje neprekinjenega in pravilnega delovanja temeljnih kontrolnih postopkov, obsegajo:

- opravila, ki sledijo temeljnim kontrolnim postopkom in s katerimi se ponovno preverjajo že obdelani podatki;
- opravila za podporo rednega preverjanja in za nadgraditev temeljnih kontrolnih postopkov.

V skladu s 7. členom pravilnika proračunski uporabniki ob upoštevanju temeljnih postopkov notranjega kontroliranja določijo podrobna pravila za notranje kontrole za različna področja delovanja proračunskega uporabnika. Notranje finančne kontrole, ki obsegajo predhodne kontrole, kontrole za odkrivanje in preprečevanje napak in kontrole, ki zmanjšujejo ostala tveganja, morajo zagotavljati, da se poslovanje organizacije odvija v skladu s predpisi (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Posebne zahteve v zvezi z notranjimi kontrolami so lahko proračunskemu uporabniku postavljene tudi od zunaj v obliki določb, zakonov, predpisov in so namenjene obvladovanju določenih splošnih ali skupnih tveganj. Tako morajo v skladu z 8. členom pravilnika proračunski uporabniki, ki razpolagajo s sredstvi evropskega proračuna, upoštevati posebne pogoje za finančno poslovanje, notranje kontrole in notranjo revizijo, sprejete na podlagi evropske zakonodaje. Vse ugotovljene nepravilnosti pri porabi teh sredstev ali sredstev domačega sofinanciranja morajo sporočiti UNP (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

4.3.1.3 Razvoj sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol

Kljub zakonskim podlagam se sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol v Sloveniji počasi razvija. Proračunski uporabniki imajo sicer formalno dobro razvit sistem notranjih kontrol; sprejete imajo notranje akte o organizaciji proračunskega uporabnika ter notranje akte, ki neposredno urejajo sistematizacijo delovnih mest v organizacijskih enotah proračunskih uporabnikov, vendar večina nima definiranih in analiziranih tveganj, ki lahko preprečijo doseganje njihovih ciljev, tako da vzpostavljene notranje kontrole niso usmerjene k dejanskim tveganjem (Report on the Current State of the Public Internal Financial Control in the Republic of Slovenia and Recommendations for Further Development, 2003, str. 9).

4.3.2 Notranja revizija javnih financ

Dejavnost notranjega revidiranja je v Sloveniji nov koncept, ki je bil prvič uveden leta 1991 v bankah ter kasneje leta 1994 še v zavarovalnicah. Zakon o javnih financah je ob uveljavitvi leta 2000 uvedel notranjo revizijo kot obveznost tudi za področje javnih financ (Bitenc, 2001, str. 105).

4.3.2.1 Vzpostavitev dejavnosti notranjega revidiranja

V skladu s 100. členom Zakona o javnih financah mora predstojnik neposrednega in posrednega proračunskega uporabnika poleg tega, da zagotovi vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol, poskrbeti tudi za vzpostavitev in delovanje notranjega revidiranja (Zakon o javnih financah, 2002).

V skladu z 9. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ zajema notranje revidiranje neodvisno in nepristransko naknadno preverjanje poslovanja ter svetovanje, namenjeno izboljšanju poslovanja. Notranja revizija pomaga organizaciji pri doseganju njenih ciljev, tako da uvaja sistematičen in discipliniran pristop za vrednotenje in izboljšanje učinkovitosti obvladovanja tveganj, kontrol in postopkov vodenja. Notranja revizija je sredstvo, s katerim vodstvo iz neodvisnega vira dobi zagotovilo o delovanju sistema notranjih kontrol in o obvladovanju tveganj na še sprejemljivi ravni (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Notranje revidiranje opravljajo notranji revizorji, ki morajo pridobiti naziv državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizor v skladu z določili Pravilnika o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizor. Notranji revizorji morajo opravljati revidiranje v skladu s kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev ter s standardi notranjega revidiranja. Pri svojem delu morajo biti samostojni in funkcionalno neodvisni.

Slovenski inštitut za revizijo je izdal kodeks poklicne etike, ki ga morajo notranji revizorji upoštevati pri opravljanju svojih nalog. Poklicna etika narekuje notranjemu revizorju, da se popolnoma posveti svojemu delu in da skrbi za njegovo kakovost (Kodeks poklicne etike notranjega revizorja, 1998, str. 3).

Notranji revizor mora delovati v skladu z notranjerevizijskimi načeli, ki so izhodiščna pravila za pravilno, odgovorno in učinkovito delo notranjega revizorja in jih je treba obravnavati v skladu s standardi notranjega revidiranja. Načela so notranjemu revizorju vodila pri delovanju, omogočajo pa tudi presojanje njegove strokovnosti in nadziranje njegovega delovanja (Kodeks notranjerevizijskih načel, 1998, str. 3).

Funkcionalna neodvisnost zagotavlja notranjim revizorjem možnost prostega strokovnega presojanja nasproti predstojniku proračunskega uporabnika in neodvisnost v zvezi z načrtovanjem in izvajanjem revizij, poročanjem, dajanjem priporočil ter spremljanjem njihovega izvajanja. Pri opravljanju revizij mora imeti notranji revizor prost dostop do prostorov, dokumentov in oseb, povezanih z revizijo. Notranji revizor ne sme opravljati nobenih drugih operativnih nalog in ne sme opravljati revizije v postopkih, v katerih je poprej sodeloval (Zakon o javnih financah, 2002).

Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ določa, da morajo proračunski uporabniki pri imenovanju in razreševanju notranjih revizorjev upoštevati mnenje vodje notranjerevizijske službe, pri imenovanju in razrešitvi vodje notranjerevizijske službe pa morajo predhodno pridobiti mnenje UNP. S tem naj bi se delno zagotavljala neodvisnost notranjih revizorjev (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Proračunski uporabniki, ki so predlagatelji finančnih načrtov iz drugega odstavka 19. člena Zakona o javnih financah⁵², morajo vzpostaviti lastne notranjerevizijske službe za lastne potrebe in potrebe organov v njihovi pristojnosti. Občine in ostali uporabniki državnega ali občinskih proračunov, ki zaradi razlogov ekonomičnosti ne organizirajo lastnih notranjerevizijskih služb, lahko to nalogo zaupajo pooblaščenim zunanjim izvajalcem, ki jo morajo izvajati v skladu s predpisanimi standardi, ali pa Ministrstvu za finance⁵³ (Poročilo o napredku Republike Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo, 2003, str. 98-99).

Proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 500 mio SIT so dolžni vsako leto zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja. V skladu z 10., 11. in 12. členom pravilnika lahko zagotovijo notranje revidiranje na tri načine (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002):

- z lastno notranjerevizijsko službo;
- s skupno notranjerevizijsko službo, ki jo organizira več proračunskih uporabnikov skupaj;
- z zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja.

Ostali proračunski uporabniki pa so na enak način notranjo revizijo svojega poslovanja dolžni zagotoviti najmanj enkrat v obdobju treh let.

Pri organiziranju in izvajanju notranjega revidiranja in pri ustanovitvi notranjerevizijske službe morajo proračunski uporabniki upoštevati zlasti (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002):

⁵² To so: 1. ministrstvo (za organe in organizacije v njegovi sestavi), 2. Urad predsednika Vlade RS, 3. ministrstvo, pristojno za upravo (za upravne enote), 4. Vrhovno sodišče RS (za sodišča), 5. Senat za prekrške RS, 6. Državno tožilstvo RS.

⁵³ Po 13. členu pravilnika naj bi notranje revidiranje za proračunske uporabnike izvajal tudi UNP v skladu s sprejetim letnim planom in glede na svoje zmogljivosti, vendar zaenkrat UNP tega zaradi pomanjkanja kapacitet še ne izvaja.

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

4.3.2.2 Opredelitev temeljnih načel, organizacije in pravil izvajanja notranjega revidiranja

Notranjerevizijske službe morajo svoje delovanje uskladiti z usmeritvami za državno notranje revidiranje, ki jih izdaja minister, pristojen za finance, ter standardi notranjega revidiranja in kodeksom poklicne etike notranjega revizorja, ki jih izdaja Slovenski inštitut za revizijo (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Vodja notranjerevizijske službe mora zagotoviti kakovost notranjega revidiranja in jasno opredeliti postopke in metode dela notranjega revidiranja v skladu z načeli notranjega revidiranja, standardi za notranje revidiranje in usmeritvami za državno notranje revidiranje. Pripraviti mora dolgoročni in kratkoročni načrt notranjega revidiranja za tekoče leto in za proračunsko obdobje do petih let (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

V skladu s 15. členom pravilnika so temeljni postopki notranjega revidiranja določeni v usmeritvah za državno notranje revidiranje in se nanašajo predvsem na (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002):

- načrtovanje revizije;
- preizkušanje, preiskovanje in vrednotenje podatkov in informacij;
- sporočanje rezultatov in dajanje priporočil za izboljšanje poslovanja;
- spremljanje popravilnih učinkov in poslovanja revidirane enote v prihodnje.

V skladu s 17. členom pravilnika so proračunski uporabniki dolžni, na podlagi priporočil notranjerevizijske službe, v določenem roku sprejeti program ukrepov za odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju ali pomanjkljivosti in slabosti pri delovanju notranjih kontrol. O izvajanju sprejetih ukrepov morajo sproti obveščati vodjo notranjerevizijske službe. Izvajanje ukrepov lahko preveri notranjerevizijska služba z naknadno revizijo. Pravilnik tudi določa, da mora vodja notranjerevizijske službe, če se proračunski uporabniki ne odzivajo na priporočila revizij, o tem s posebnim poročilom

obvestiti UNP (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Vodja notranjerevizijske službe mora vsako leto pripraviti letno poročilo o delu notranjerevizijske službe, ki vsebuje povzetek vseh ugotovitev in priporočil iz opravljenih revizij preteklega leta ter sprejetih ukrepov in ga predložiti predstojniku proračunskega uporabnika ter UNP (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

4.3.2.3 Razvoj notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih

EK je prepustila novim državam članicam, da se same odločijo, ali bodo pri uvedbi sistema notranjega revidiranja izbrale centraliziran ali decentraliziran pristop. Slovenija se je odločila za decentraliziran pristop s samostojnimi notranjerevizijskimi službami po posameznih proračunskih uporabnikih.

Notranjerevizijske službe so se začele ustanavljati v začetku leta 2001. Do julija 2001 je bilo ustanovljenih 11 notranjerevizijskih služb (Redno poročilo o napredku Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo, 2001, str. 86).

V zakonu o javnih financah je bil postavljen 1.1.2001 kot rok za ustanovitev notranjerevizijskih služb, vendar se je v letu 2001 večina teh služb šele vzpostavljala. Do določenega datuma so notranjerevizijske službe ustanovila samo štiri ministrstva. Problem je bil predvsem v pomanjkanju razumevanja predstojnikov glede njihove odgovornosti za ureditev notranjih kontrol in notranjega revidiranja ter nezadostnem poznavanju tega področja. Od 31 glavnih neposrednih proračunskih uporabnikov petim do konca leta 2001 ni uspelo ustanoviti notranjerevizijskih služb. Od skupno ocenjenih potreb po 65 notranjih revizorjih jih je bilo konec leta 2001 zaposlenih le 33 (Vidovič, 2004, str. 89). Do sedaj je notranjerevizijske službe ustanovilo že vseh 14 ministrstev in nekateri pomembnejši proračunski uporabniki (Poročilo o napredku Republike Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo, 2003, str. 98-99).

Organizacija in delovanje notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih je vzpostavljena z notranjimi akti oziroma pravilniki, ki opredeljujejo vzpostavitev izvajanja notranje revizije, njen položaj, namen, področje, vsebino in način dela, pooblastila in odgovornosti notranjerevizijske službe v proračunskem uporabniku in njegovih organizacijskih enotah ter njeno sodelovanje z zunanjim akterji, kot sta na primer UNP in Računsko sodišče RS.

Pravilniki o organizaciji in delovanju notranjerevizijske službe so skladni s Pravilnikom o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ in formalno zagotavljajo neodvisnost in nepristranskost dejavnosti notranjih revizorjev, neposredno poročanje vodjem proračunskih uporabnikov in neomejen dostop do dokumentacije, oseb in prostorov za izvajanje revizij (Report on the Current State of the Public Internal Financial Control in the Republic of Slovenia and Recommendations for Further Development, 2003, str. 3).

Velik problem, trenutnega in po vsej verjetnosti tudi nadaljnega razvoja notranjerevizijskih služb, je pomanjkanje ustreznih kadrov za izvajanje dejavnosti notranjega revidiranja v javni upravi. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o javnih financah uvaja nazive državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor, s katerimi naj bi bil izboljššan in sistematično urejen status notranjih revizorjev (Državni program Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije, 2002, str. 183).

Notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih izvajajo državni notranji revizorji, ki morajo izpolnjevati z zakonom določene pogoje glede formalne izobrazbe in izkušenj. Poleg tega morajo opraviti šolanje za državnega notranjega revizorja, čigar program je sprejel minister za finance v skladu s Pravilnikom o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Poročilo o napredku Republike Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo, 2003, str. 98-99).

Tabela 7: Notranjerevizijske službe, ustanovljene po posameznih neposrednih proračunskih uporabnikih, in število zaposlenih državnih notranjih revizorjev leta 2003

	Proračunski uporabnik	Število revizorjev
1	Ministrstvo za notranje zadeve	2
2	Ministrstvo za zunanje zadeve	1
3	Ministrstvo za pravosodje	1
4	Ministrstvo za obrambo	2
5	Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve	3
6	Ministrstvo za gospodarstvo	2
7	Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano	2
8	Ministrstvo za kulturo	1
9	Ministrstvo za okolje, prostor in energijo	2
10	Ministrstvo za promet	1
11	Ministrstvo za šolstvo, znanost in šport	2
12	Ministrstvo za zdravje	1
13	Ministrstvo za informacijsko družbo	1
14	Ministrstvo za finance	3
15	Agencija za kmetijske trge in regionalni razvoj	3
16	Vlada Republike Slovenije	3
17	Vrhovno sodišče Republike Slovenije	1
18	Republika Slovenija - Senat za prekrške	zunanjí izvajalec
19	Državno tožilstvo Republike Slovenije	zunanjí izvajalec
20	Urad predsednika Republike Slovenije	1
21	Državni zbor Republike Slovenije	1
22	Državni svet Republike Slovenije	zunanjí izvajalec
23	Varuh človekovih pravic	zunanjí izvajalec
24	Ustavno sodišče Republike Slovenije	0
25	Računsko sodišče Republike Slovenije	1
26	Agencija za revidiranje lastninskega preoblikovanja podjetij	3
27	Državna revizijska komisija	1
28	Slovenska akademija znanosti in umetnosti	zunanjí izvajalec
29	Slovenska varnostno-obveščevalna agencija	1
30	Državno pravobranilstvo Republike Slovenije	zunanjí izvajalec

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance RS.

Iz tabele 7 je razvidno, da ima še vedno skoraj polovica proračunskih uporabnikov notranjerevizijsko službo z enim samim revizorjem. Taka notranjerevizijska služba ne more delovati v skladu z usmeritvami za državno notranje revidiranje ali sploh z mednarodnimi standardi notranjega revidiranja, in vodstvu ne more zagotavljati zahtevane stopnje zagotovil glede funkcioniranja notranjih kontrol. Glede na velikost proračunskih uporabnikov in obseg njihovih aktivnosti je jasno, da kadrovske šibke notranjerevizijske službe ne morejo zagotoviti primerne pokritja vseh delovnih postopkov in organizacijskih enot.

Ko bo delo notranjerevizijskih služb tudi v praksi popolnoma zaživelo, lahko pričakujemo njihov velik prispevek k izboljšanju delovanja javne uprave. V praksi je težko ločiti prispevek delovanja zunanje in notranje revizije na izboljšanje poslovanja, saj v osnovi vplivata zelo podobno. Prednost notranjerevizijskega dela je v tem, da je prisotnost notranjega revizorja v organizaciji stalna. Vloga notranjega revizorja je drugačna od vloge zunanjega revizorja, saj ima poudarek na pomoči in svetovanju najvišjemu vodstvu, zato bi morali biti tudi učinki notranjerevizijskega dela bolj neposredni. Največji vplivi bi morali biti predvsem pri (Bitenc, 2001, str. 106):

- večji uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti upravljanja z javnimi sredstvi;
- povečanju odgovornosti za razpolaganje z javnimi sredstvi vse do najnižje ravni odgovornih;
- zavedanje pomembnosti za vzpostavitev in delovanje sistemov notranjih kontrol pri poslovanju z javnimi financami.

4.3.3 Urad RS za nadzor proračuna

UNP⁵⁴ je zadnji izmed treh elementov notranjega sistema javnih financ v Sloveniji. Izvaja funkcijo centralnega organa za usklajevanje in nadzor sistema notranjega nadzora javnih financ. Zadolžen je za razvoj, koordinacijo, usmerjanje in preverjanje sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranje revizije pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov.

UNP, poleg izvajanja funkcije centralnega organa za področje notranjega nadzora, deluje tudi na področju nadzora porabe sredstev evropskih skladov, kjer izvaja predakreditacijske preglede, neodvisno kontrolo pravilnosti porabe sredstev, certificira letne obračune in izdaja zaključne deklaracije o porabi sredstev. Pred kratkim je začel delovati tudi na področju zaščite finančnih interesov evropskih skupnosti, kjer ima nalogo, da usklajuje delovanje organizacij, ki delujejo v Sloveniji na tem področju, pošilja EK poročila o nepravilnostih v zvezi s porabo sredstev evropskega proračuna in je kontaktna točka za

⁵⁴ Služba za nadzor proračuna se je s 1.1.2004 preoblikovala v UNP, ki deluje kot organ v sestavi Ministrstva za finance, in s tem dobila večjo avtonomijo ter okrepila neodvisnost in finančno samostojnost. UNP nadaljuje delo Službe za nadzor proračuna.

sodelovanje z OLAF. Tradicionalno pomemben del aktivnosti UNP še vedno predstavlja proračunska inšpekcija (Urad RS za nadzor proračuna, 2004).

V skladu s 101. členom Zakona o javnih financah in 4. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ ima UNP pristojnosti, da:

- predpisuje usmeritve za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ;
- predpisuje smernice in metodiko notranjih kontrol in notranjega revidiranja;
- preverja izvajanje usmeritev, metodik in standardov;
- predpisuje pravila in pogoje za imenovanje in razrešitev notranjih revizorjev ter preverja njihovo izvajanje;
- spremlja in proučuje ugotovitve in priporočila notranjerevizijskih služb za izboljšanje finančnega poslovanja in notranjih kontrol;
- izvaja notranje revidiranje pri določenih uporabnikih proračuna;
- certificira letna poročila ter usklajuje in/ali izvaja notranje revidiranje za projekte, ki jih sofinancira EU;
- pregleduje notranje akte o organiziranosti in delovanju notranje revizije proračunskih uporabnikov;
- daje strokovno pomoč pri izvajanju notranjega revidiranja notranjerevizijskim službam, organizira delavnice, itd.

Druge naloge UNP so še:

- izvajanje pregledov usposobljenosti organov in organizacij za upravljanje in porabo sredstev evropskega proračuna, potrjevanje poročil o izdatkih ob zaključku programov oz. projektov in izvajanje vzorčne kontrole nad uporabo sredstev;
- proračunsko inšpiciranje.

UNP na podlagi letnih in posebnih poročil, ki jih prejme od vodij notranjerevizijskih služb proračunskih uporabnikov, pripravi redno letno poročilo, po potrebi pa tudi izredna poročila, za ministra za finance in vlado. V rednem letnem poročilu, poleg poročila o delu notranjerevizijskih služb, poda tudi analizo sistemskih neučinkovitosti notranjih kontrol in seznam predlogov ukrepov, ki so bili podani za njihovo izboljšanje. V izrednih poročilih pa navede neustrezne ukrepe in primere, ko proračunski uporabniki izvedbo ukrepov za izboljšanje zavrnejo.

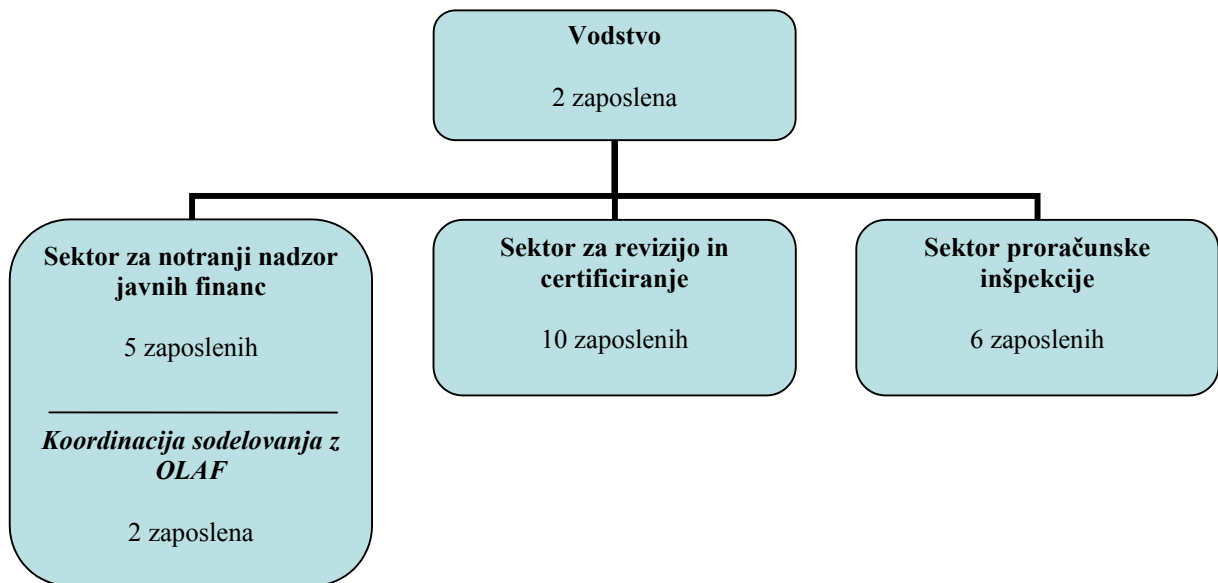
Glede na to, da UNP izvaja različne naloge kot centralni organ za področje notranjega nadzora in kot organ, odgovoren za neodvisni nadzor porabe sredstev evropskih skladov ter izvajanje inšpekcijskega nadzora, je organiziran v različnih funkcionalno neodvisnih sektorjih, kot prikazuje naslednja slika. Trenutno ima vzpostavljene tri sektorje⁵⁵:

⁵⁵ Formalno je vzpostavljen še četrti sektor notranjega revidiranja, ki naj bi zagotavljal storitve notranjega revidiranja proračunskim uporabnikom, ki nimajo lastnih notranjerevizijskih služb, vendar ta sektor zaenkrat še ne deluje.

- sektor za notranji nadzor javnih financ,
- sektor za revizijo in certificiranje in
- sektor proračunske inšpekcije.

V nadaljevanju je kratka predstavitev nalog vsakega od sektorjev. Trenutno je v UNP 25 zaposlenih, od tega je 15 državnih notranjih revizorjev in 5 inšpektorjev.

Slika 5: Organizacijska shema UNP



Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance RS.

4.3.3.1 Sektor za notranji nadzor javnih financ

V sektorju za notranji nadzor javnih financ se opravljajo naloge, ki se nanašajo na razvoj in izvajanje notranjega nadzora javnih financ. Te naloge zajemajo v prvi vrsti pripravo zakonskih in podzakonskih aktov in navodil s področja notranjega nadzora javnih financ ter pripravo usmeritev, metodike in standardov za sisteme finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranje revizije uporabnikov proračuna na podlagi mednarodnih standardov. Poleg same priprave ima sektor tudi nalogo, da preverja izvajanje usmeritev, metodik in standardov finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih.

Sektor tudi skrbi za neodvisno ter strokovno delovanje notranjerevizijskih služb s tem, da svetuje tako notranjerevizijskim službam kot uporabnikom proračuna, pripravlja pravila in pogoje za imenovanje in razrešitev notranjih revizorjev ter preverjanje njihovega izvajanja, ocenjuje kvaliteto dela notranjerevizijskih služb, analizira njihove ugotovitve in priporočila ter preverja upoštevanje teh priporočil.

Z namenom, da bi se izboljšala kadrovska ustreznost in strokovno delovanje notranjerevizijskih služb, je sektor zadolžen za organiziranje izobraževanj državnih notranjih revizorjev in preizkušenih državnih notranjih revizorjev ter organiziranje dopolnilnega izobraževanja strokovnega kadra za notranji nadzor javnih financ. Sektor skrbi za izdajanje potrdil in vodenje registra državnih notranjih revizorjev⁵⁶.

UNP je bil s sklepom vlade določen tudi kot kontaktna točka za sodelovanje z OLAF. V sklopu sektorja za notranji nadzor javnih financ je bila ustanovljena Koordinacijska služba za boj proti goljufijam. Sektor je tako razširil svoje delovanje z dodatnimi nalogami kot so zbiranje in posredovanje podatkov za potrebe EK in OLAF o nepravilnostih pri porabi sredstev evropskih skladov ter koordinacija dela na področju zaščite finančnih interesov Evropske Skupnosti in sodelovanja z OLAF (Urad RS za nadzor proračuna, 2004).

4.3.3.2 Sektor za revizijo in certificiranje

V sektorju za revizijo in certificiranje se opravljajo naloge, ki se nanašajo na neodvisni finančni nadzor oziroma revizijske preglede uporabnikov proračuna, ki sodelujejo pri izvajanju in uporabi sredstev evropskega in nacionalnega proračuna. Revizijski pregledi zajemajo revizije programov predpristopnih instrumentov SAPARD, ISPA in PHARE. Z vstopom v EU je sektor odgovoren za izdajo zaključnih deklaracij o pomoči, ki morajo biti izdane ob zaključku programskega obdobja za strukturne sklade in vzorčne preglede aktivnosti. Predvideno je tudi, da bo izvajal revizijo projektov v okviru Kohezijskega sklada. Sektor je odgovoren za usklajevanje dela notranjerevizijskih služb proračunskih uporabnikov v zvezi z vodenjem in nadzorom porabe sredstev evropskega proračuna (Urad RS za nadzor proračuna, 2004).

4.3.3.3 Sektor proračunske inšpekcije

V sektorju proračunske inšpekcije se opravljajo naloge, ki se nanašajo na proračunsko inšpiciranje uporabnikov proračuna. Proračunski inšpektorji so delavci s posebnimi pooblastili, ki opravljajo naloge inšpekcijskega nadzora zakonitosti izvajanja proračuna, izdajajo zapisnike, odločbe in sklepe v upravnem postopku. Inšpekcijske preglede opravljajo na podlagi sprejetega letnega načrta inšpekcijskih pregledov, na zahtevo proračunskih uporabnikov, pristojnih organov in na podlagi pritožb s strani tretje osebe. Obravnavajo tudi pritožbe, prijave in druge vloge v zadevah iz njihove pristojnosti in vlagatelje obveščajo o svojih ukrepih. Vključeni so tudi v sodelovanje, izmenjavo podatkov in izvajanje inšpekcijskih pregledov za potrebe OLAF. O ugotovitvah proračunskega inšpiciranja mora biti pripravljeno redno polletno poročilo za Vlado in za komisijo Državnega zbora Republike Slovenije, ki skrbi za nadzor nad proračunom in drugimi javnimi financami (Interno gradivo Ministrstva za finance RS).

⁵⁶ V register državnih notranjih revizorjev je bilo v začetku leta 2004 vpisanih približno 100 revizorjev.

4.4. Primerjava slovenskega sistema s sistemi ostalih novih držav članic

4.4.1 Vzpostavljanje notranjega nadzora javnih financ v novih državah članicah

Priprave za vstop v EU na področju finančnega nadzora javne uprave so se začele v državah srednje in vzhodne Evrope že v zgodnjih 90-tih z začetkom procesov reforme njihovih sistemov javnih financ. V zadnjih letih so te države, ki so imele prej centralizirani sistem notranjega nadzora javnih financ, v katerem je manjkal enotni in konsistentni sistem notranjih kontrol v javni upravi, in je bila vloga notranjih kontrol v poslovanju omejena, sprejele nov institucionalni pristop in metodologije za nadzor javnih sredstev, ki je podoben temu v EU (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 13).

Glavna ideja novega pristopa k nadzoru javnih financ je bila, da se vzpostavi sistem, v katerem bo vodstvo lahko izsledilo napake in nepravilnosti pri upravljanju z javnimi sredstvi ter zmanjšalo tveganje goljufij in korupcije, kar je pomenilo dobro jamstvo, da enote javne uprave izvajajo svoje naloge pravilno in upravljaajo z nacionalnimi sredstvi, vključno s sredstvi evropskega proračuna, na učinkovit in gospodaren način (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 13).

Nov pristop k nadzoru javnih financ je imel poudarek na vzpostavitvi ustreznega sistema notranjega nadzora, ki ga sestavljajo učinkoviti sistemi finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranje revizije. Notranje kontrole v takratnih državah kandidatkah⁵⁷ niso bile nekaj novega. Na tak ali drugačen način so bile vedno prisotne v delovanju njihove javne uprave. Tisto, kar je takratnim državam kandidatkam pomenilo problem pri pogajanjih za vstop v EU, je bila obveznost za vzpostavitev dejavnosti notranje revizije, saj se je koncept notranjih kontrol v teh državah velikokrat zamenjeval z notranjo revizijo, čeprav je le ta samo ena od komponent sistema notranjega nadzora javnih financ, in je le orodje vodstva za spremljanje, ocenitev in izboljšanje notranjih kontrol v organizaciji (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 13).

Glede na to, da je predstavljala dejavnost notranjega revidiranja popolnoma novi koncept nadzora v državah kandidatkah, je bil za EU velik izziv predstaviti in razviti revizijsko kulturo v teh državah ter zgraditi temelje za uspešno izvajanje te ključne komponente sistema notranjega nadzora javnih financ (Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop, 2004).

Večina držav srednje in vzhodne Evrope v preteklosti ni imela specializiranih organizacij finančnega nadzora oziroma notranjerevizijskih enot, ampak nekakšne nadzorne urade ali

⁵⁷ Z izrazom "takratne države kandidatke" so mišljene države, ki so s 1.5.2004 postale nove članice EU; to so: Ciper, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Madžarska, Malta, Poljska, Slovaška in Slovenija. V magistrskem delu se glede na vsebino za te države uporabljata oba izraza.

odbore, ki pa niso izvajali sistematičnega notranjega revidiranja, temveč so med drugim preiskovali pritožbe glede zaposlenih, ki so jih dobili od javnosti, ter preiskovali domneve o nepravilnostih in goljufijah, preden so šli ti primeri na sodišče (Allen, Tommasi, 2001, str. 268).

Take enote niso pregledovale finančnega poslovanja na sistematični osnovi in niso podajale priporočil za njegovo izboljšanje. Večina držav srednje in vzhodne Evrope je, v obdobju pristopnih pogajanj, spremenila te enote v prave specializirane organizacije finančnega nadzora, katerih osnovna naloga je pregledovanje sistemov notranjih kontrol ter podajanje priporočil za njihovo izboljšanje.

V časovnem okviru petih let so takratne države kandidatke za vstop v EU naredile ogromen napredek pri vzpostavitvi sistema notranjega nadzora javnih financ, kot ga je zahtevala EU. V tem obdobju so se bolj ali manj vse omenjene države kandidatke preorientirale iz sistemov inšpekcijskega nadzora, ki je temeljil na pritožbah, k sodobnemu sistemu poslovanja in uporabljanja revizijskih tehnik. Vse so vzpostavile dejavnost notranjega revidiranja v svojih proračunskih uporabnikih, in najboljši signal napredka je bilo dejstvo, da so prva revizijska poročila v resnici začela kazati na slabosti v sistemu poslovanja in notranjih kontrol ter dala prva priporočila za izboljšanje teh sistemov (De Koning, 2002, str. 5).

Kljub temu da imajo nove države članice EU sedaj postavljeno zakonodajo ter institucionalno ureditev na področju notranjega nadzora javnih financ, se še vedno postavlja vprašanje, v katero smer se bo to področje sedaj, po vstopu v EU, razvijalo. Glavni problem je ta, da praksa notranjega revidiranja v novih državah članicah še ni trdno vzpostavljena, saj proces sprejetja novega koncepta nadzora že po naravi traja dlje časa (Interno gradivo Ministrstva za finance RS).

EK je od začetka pristopnih pogajanj spremljala napredek takratnih držav kandidatk pri izpolnjevanju zahtev na različnih področjih v zvezi s sprejemom pravnega reda EU, med drugim na področju notranjega nadzora javnih financ. EK bo tudi v prihodnje nadaljevala s spremljanjem razvoja notranjega nadzora javnih financ v novih državah članicah, vendar bo sedaj to izvajala s programi podpore za nadaljnjo izgraditev institucij, s poudarkom na utrjevanju prakse notranjega revidiranja (Interno gradivo Ministrstva za finance RS).

4.4.2 Sistemi notranjega nadzora v novih državah članicah

Sistemi notranjega nadzora javnih financ so v novih državah članicah organizirani in delujejo na različne načine. Vsebujejo elemente tako centraliziranega kot tudi decentraliziranega pristopa. Odgovornost za vzpostavitev, izvajanje in vzdrževanje sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol je v večini novih držav članic dodeljena vodjem proračunskih uporabnikov, med tem ko je odgovornost za njihovo

harmonizacijo, pripravo pravilnikov in druge sekundarne zakonodaje, analiz ter poročanja parlamentu centralizirana v eni enoti, ki je navadno v ministrstvu za finance ali pa je to kar samo ministrstvo. Sistemi notranjega revidiranja so v večini držav, razen na Malti in Cipru decentralizirani, kar pomeni, da je vodstvo proračunskih uporabnikov, poleg sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol, odgovorno tudi za vzpostavitev dejavnosti notranjega revidiranja.

Kljub temu da se sistemi notranjega nadzora javnih financ v določenih zadevah razlikujejo po novih državah članicah, je stopnja harmonizacije teh sistemov veliko večja kot v starih državah članicah (Workshop on the Audit of Public Internal Financial Control Systems, 2002, str. 2). Tega se zavedajo tudi EK in stare države članice, ki so že začele z reformo svojih sistemov notranjega nadzora.

Večina sistemov notranjega nadzora javnih financ v novih državah članicah je kombinacija starih institucionalnih struktur, ki so bile vzpostavljene pred reformo, ter novih struktur, ki zadostujejo zahtevam po novem razvoju tega področja. Tako ima na primer Češka vzpostavljen dvodelni sistem notranjega nadzora: stari del tega sistema predstavljajo inšpekcijski pregledi javne uprave; novejši del pa notranja revizija (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 14).

Sistemi notranjega nadzora javnih financ v novih državah članicah temeljijo na ustreznih pravnih podlagah, ki navadno postavljajo osnovne zahteve za vzpostavitev teh sistemov v ministrstvih in ostalih državnih institucijah, kot tudi glavne naloge notranje revizije. V nekaterih državah je prisoten problem, da primarna zakonodaja ni dovolj podprta s sekundarno (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 15).

Slovenija ima tako kot Estonija, Litva in Malta sistem notranjega nadzora javnih financ, ki je v vseh elementih usklajen z zahtevami pravnega reda EU. Ostale nove države članice so imele tik pred vstopom v EU zakonodajo, sicer usklajeno z zahtevami pravnega reda EU, vendar nekatere niso imele usklajenih vseh izvedbenih uredb ter dokončane vzpostavitev institucijske strukture. Problem je v teh državah predstavljal predvsem vzpostavitev notranjerevizijskih enot pri vseh tistih proračunskih uporabnikih, za katere je v pravnih podlagah določeno, da morajo imeti take enote vzpostavljene.

Poročanje notranjih revizorjev je precej različno od države do države. V Estoniji in na Slovaškem poročajo notranjerevizijske enote neposredno vodstvu organizacije v kateri delujejo, tako kot tudi v Sloveniji; v Litvi so lahko poročila poslana v pogled tudi drugim državnim organom; na Češkem so poročila poslana vodstvu javnega organa, ki potem poroča naprej Ministrstvu za finance; v Latviji notranjerevizijske službe poročajo državnemu sekretarju ministrstva in Oddelku za notranjo revizijo pri Ministrstvu za finance, letno poročilo pa je poslano svetu za notranjo revizijo in državnemu revizijskemu uradu.

Slovenija ima vzpostavljen sistem notranjega nadzora javnih financ, ki je zelo podoben sistemom Poljske, Litve ter Estonije, s seveda določenimi razlikami, ki so razlog različne ureditve javne uprave. Te štiri države imajo izmed novih držav članic tudi najbolj dodelan tako pravni kot institucionalni okvir notranjega nadzora javnih financ.

Nove države članice imajo torej v splošnem pripravljene pravne podlage za notranji nadzor javnih financ, vpeljele so nove strukture v javno upravo in zavedanje o njihovem obstoju se povečuje tako pri poslovodstvu kot v širši javnosti. Potrebno pa je še izboljšanje številnih postopkov za izvajanje vzpostavljenega sistema notranjega nadzora (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 16). V nadaljevanju je prikazan kratek povzetek sistemov notranjega nadzora javnih financ po posameznih novih državah članicah EU.

4.4.2.1 Ciper

Ciper ima vzpostavljen centralizirani sistem tako notranjih kontrol kot tudi notranje revizije v sklopu Zakladnice. Ima dobro opredeljen sistem notranjega nadzora, ki zagotavlja, da so sistemi finančnega poslovođenja, notranjih kontrol ter notranje revizije pri njegovih proračunskih uporabnikih popolnoma skladni z relevantno zakonodajo s tega področja (2002 Regular Report on Cyprus's Progress Towards Accession, 2002, str. 112).

Pomembne zakone, finančna pravila in uredbe ter finančna navodila glede sistema notranjega nadzora izdajata Ministrstvo za finance in Zakladnica. Ministrstvo za finance nadzira izvajanje proračuna. V sklopu Zakladnice deluje urad glavnega računovodje, ki nadzira sisteme notranjih kontrol in izvajanje uredb s tega področja. V sklopu Zakladnice je ustanovljen tudi Direktorat za notranjo revizijo, ki, podobno kot v primeru Malte, izvaja notranjo revizijo v posameznih ministrstvih (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 16).

Leta 2003 je bila ustanovljena neodvisna notranjerevizijska služba, ki preko odbora za notranjo revizijo poroča svetu ministrov. Notranjerevizijska služba ima pooblastilo, da izvaja revizije v vseh vladnih službah, ter ocenjuje vzpostavljene sisteme notranjih kontrol in finančne postopke (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 16). Ciper nima popolnoma centraliziranega pristopa k notranjemu revidiranju tako kot na primer Malta, saj imajo nekatera ministrstva vzpostavljene lastne notranjerevizijske enote (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 18).

4.4.2.2 Češka

Češka ima sprejet Zakon o finančnem nadzoru in uredbo za izvajanje tega zakona (2002 Regular Report on The Czech Republic's Progress Towards Accession, 2002, str. 125). V

skladu z Zakonom o finančnem nadzoru so notranje kontrole odgovornost visokih ali pooblaščenih uradnikov organov javne uprave in so del njihovega sistema finančnega poslovanja (The Report on the Results of Financial Controls in the Public Administration for the Year 2002 – Summary, 2004).

Ministrstvo za finance je kot centralni organ za notranji nadzor javnih financ odgovorno za pripravo metodologij ter upravljanje in koordiniranje celotnega sistema notranjega nadzora v javni upravi (Public Internal Financial Control in the Czech Republic, Report of the SIGMA peer review Team, 2003, str. 25). V sklopu Ministrstva za finance je ustanovljen Oddelek 17⁵⁸, ki ima nalogo, da razvija sisteme notranje revizije in inšpekcijskih pregledov v javni upravi ter pripravlja pravne podlage in metodologijo za funkcioniranje teh sistemov. Oddelek 17 ne izvaja popolnoma vloge centralne harmonizacijske enote za notranji nadzor javnih financ, saj ne pokriva sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol (Public Internal Financial Control in the Czech Republic, Report of the SIGMA peer review Team, 2003, str. 27).

Češka ima vzpostavljen dvodelni sistem naknadnega notranjega nadzora. Stari del predstavlja inšpekcijski pregledi, novejši del pa notranja revizija. Tako imajo organizacije vzpostavljene funkcionalno neodvisne notranjerevizijske službe v vseh proračunskih uporabnikih, ki poročajo vodstvu. Poleg notranjerevizijskih enot pa so ustanovljene tudi kontrolne enote, ki opravljajo inšpekcijske preglede na osnovi pritožb in zahtev visokega vodstva ali ministrov (Public Internal Financial Control in the Czech Republic, Report of the SIGMA peer review Team, 2003, str. 31).

4.4.2.3 Estonija

Pravne osnove za notranje kontrole in notranjo revizijo v Estoniji predstavlja Zakon o vodenju republike (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 17). Vsak minister, vodja okraja⁵⁹ in vodja vladne agencije mora vzpostaviti in izvajati sistem notranjih kontrol. Zagotoviti mora tudi notranjo revizijo z določitvijo notranjega revizorja ali notranjerevizijske enote, ki je odgovorna direktno vodji institucije (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 17).

Vlada je določila Ministrstvo za finance kot centralni organ za področje notranjega nadzora javnih financ. Ministrstvo analizira in koordinira izvajanje sistemov notranjih kontrol in notranjih revizij v javnem sektorju. V sklopu Ministrstva za finance je ustanovljen Oddelek za finančni nadzor (2002 Regular Report on Estonia's Progress Towards Accession, 2002, str. 113).

⁵⁸ Češka ministrstva imajo svoje oddelke oštevilčene. Ena izmed pripomb SIGME glede češkega sistema javne uprave je bila, da bi morali biti poimenovani, kar bi pripomoglo k večji preglednosti in lažjemu razumevanju celotnega sistema javne uprave.

⁵⁹ Estonija ima 15 okrajev.

Oddelek za finančni nadzor ima vlogo notranjerevizijske enote vlade ter centralne harmonizacijske enote za sistem notranjega nadzora javnih financ. V okviru vloge notranjerevizijske enote opravlja dve temeljni nalogi (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 17):

- pregleduje skladnost in namenskost porabe državnega proračuna in sredstev zunanje pomoči ter
- koordinira in analizira izvajanje sistemov notranjih kontrol in notranjega revidiranja v vladnih institucijah in pripravlja predloge za večjo učinkovitost teh sistemov.

Oddelek za finančni nadzor v sklopu svoje vloge centralne harmonizacijske enote svetuje glede metodologije, zagotavlja izobraževanje notranjih revizorjev in pripravlja priročnike. Notranji revizorji morajo pošiljati Oddelku za finančni nadzor strateške načrte, delovne programe in četrtletna poročila. Oddelek potem pripravi konsolidirano poročilo, ki ga pošlje ministru in vladi (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 17).

4.4.2.4 Latvija

V Latviji so bile sprejete uredbe, ki uvajajo koncept vodstvene odgovornosti za področje notranjega nadzora javnih financ. Vodja vsake državne institucije je tako odgovoren za vzpostavitev sistemov notranjih kontrol in notranje revizije ter zagotovitev ukrepov, potrebnih za doseganje ciljev institucije. Odgovornost notranje revizije je, da pregleda uspešnost sistemov notranjih kontrol ter daje zagotovila za doseganje ciljev v vsaki instituciji (Report on Operation of the Internal Audit System in Public Administration 2002, 2004, str. 2).

Vodstvo proračunskega uporabnika je odgovorno za porabo dodeljenih proračunskih sredstev zato mora vzpostaviti ustrezne sisteme finančnega poslovanja in notranjih kontrol. V Zakladnici je ustanovljena enota, ki je odgovorna za harmoniziranje metodologije teh sistemov (Latvia Financial Control Assessment 2001, 2004, str 2).

Latvija je začela z vpeljevanjem decentraliziranega pristopa k izvajanju notranjega revidiranja s sprejetjem Uredbe o notranji reviziji leta 1999. Uredba zahteva, da se v vseh ministrstvih vzpostavijo notranjerevizijske službe, ki so funkcionalno neodvisne, in poročajo neposredno državnemu sekretarju ministrstva (Nulle, 1999, str. 14).

Notranjerevizijske službe so se morale najprej ustanoviti v javnih podjetjih in državnih institucijah, kasneje se je ta zahteva razširila na vse proračunske uporabnike. V Ministrstvu za finance je ustanovljen Oddelek za notranjo revizijo, ki je odgovoren za harmonizacijo metodologij notranje revizije v javnem sektorju (2002 Regular Report on Latvia's Progress Towards Accession, 2002, str. 126). Kabinet ministrov je ustanovil tudi svet za notranjo

revizijo, ki pregleduje in daje priporočila glede izvajanja dejavnosti notranjega revidiranja, letno ocenjuje postopke notranje revizije in komentira konsolidirano letno poročilo o notranji reviziji Ministrstva za finance (Latvia Financial Control Assessment 2001, 2004, str 3).

4.4.2.5 Litva

Litva ima zelo dobro vzpostavljen sistem notranjega nadzora javnih financ. Pravne podlage za notranji nadzor je v celoti uskladila z zahtevami pravnega reda EU. Sprejela je Zakon o notranjih kontrolah in notranji reviziji, ki obvezuje javni sektor, da vzpostavi učinkovit sistem notranjega nadzora (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 19).

Odgovornost za sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol ima vodstvo organizacij javne uprave. Vodstvo to odgovornost v večini primerov delegira sekretarjem, ki so državni uradniki z najvišjim položajem v ministrstvu (SIGMA Peer Assistance to the Public Internal Financial Control System in Lithuania, 2002, str. 42).

Litva je vzpostavila tudi vse organizacijske strukture za notranji nadzor javnih financ (Comprehensive monitoring report on Lithuania's preparations for membership, 2003, str. 52). V sklopu ministrstva za finance je ustanovljen Oddelek za metodologijo finančnega nadzora, ki je centralna harmonizacijska enota za sistem notranjega nadzora javnih financ (2002 Regular Report on Lithuania's Progress Towards Accession, 2002, str. 127).

V Litvi sestavljajo sistem notranje revizije stalna medresorska komisija za koordiniranje izvajanja sistema notranje revizije v javnem sektorju, Ministrstvo za finance in notranjerevizijske enote, organizirane v sklopu institucij javne uprave. Medresorska komisija nadzira in koordinira izvajanje sistema notranje revizije v javnem sektorju, Ministrstvo za finance daje smernice glede metodologij za notranje kontrole in notranjo revizijo ter izvaja preglede skladnosti delovanja notranjerevizijskih enot s pravnimi podlagami, notranjerevizijske enote pa izvajajo neodvisne in nepristranske revizije. Notranjerevizijske enote so vzpostavljene v vseh ministrstvih in regionalni upravi (Overview of the Status of Functioning of the Internal Audit Units in Public Legal Entities in Lithuania in 2002, 2004, str.1).

4.4.2.6 Malta

Kar zadeva pravne podlage za sistem notranjega nadzora javnih financ, ima Malta v veljavi stari Zakon o finančnem poslovanju in reviziji, ki bo nadomeščen z novim Zakonom o javnem finančnem poslovanju (Comprehensive monitoring report on Malta's preparations for membership, 2003, str. 49). V skladu s pravnimi podlagami je za sistem

notranjih kontrol prvenstveno odgovorno vodstvo ministrstev in uprav. Vodstvo mora zagotoviti, da je vzpostavljen ustrezeni sistem notranjih kontrol, ki je skladen z dobro prakso in z direktivami. Predhodni finančni nadzor izvajajo enote finančnega nadzora, ki delujejo v sklopu vsakega ministrstva (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 20).

Na področju notranjega revidiranja ima Malta centraliziran pristop. Vzpostavljen je Direktorat za notranjo revizijo⁶⁰. Pod njegovo streho sta združeni dve funkciji; notranja revizija in preiskave (2002 Regular Report on Malta's Progress Towards Accession, 2002, str. 103). Direktorat za notranjo revizijo je državni organ, vzpostavljen v sklopu sekretariata premiera, in je odgovoren za izvajanje notranjega revidiranja v javnem sektorju. V sklopu direktorata delujejo notranji revizorji. Direktorat za notranjo revizijo zagotavlja uporabo harmoniziranih standardov poročanja in prakse pri delu svojih revizorjev ter izvaja naknadne preglede glede uspešnega izvajanja revizijskih priporočil (Chapter 28: Financial Control, 2004).

V sklopu sekretariata premiera deluje tudi odbor za notranjo revizijo, ki skrbi za koordinacijo in harmonizacijo politik notranjega revidiranja, standarde in zagotavljanje kakovosti notranjega revidiranja po posameznih ministrstvih. Vzpostavitev tega odbora je okrepila funkcionalno neodvisnost notranjega revidiranja. Direktorat za notranjo revizijo izvaja politike, ki jih pripravi odbor (Chapter 28: Financial Control, 2004).

4.4.2.7 Madžarska

Madžarska je imela ob vstopu v EU najmanj dodelan sistem notranjega nadzora javnih financ. Pravni okvir za to področje je bil ob vstopu le delno usklajen s pravnim redom EU. Dopolnjen Zakon o javnih financah in Uredba o notranji reviziji sta bila šele v pripravi. Madžarska še ni vzpostavila celotnega institucionalnega okvira, ki naj bi tvoril sistem notranjega nadzora javnih financ (Comprehensive monitoring report on Hungary's preparations for membership, 2003, str. 52).

Vzpostavitev in primerno delovanje ter razvoj sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol je odgovornost vodstva javnih organizacij. Vodstvena odgovornost vključuje ločitev pristojnosti za izvajanje nalog, razvoj priročnikov za finančno poslovanje in notranje kontrole, finančne transakcije, sodelovanje s centralno harmonizacijsko enoto in ovrednotenje ter poročanje o sistemu finančnega poslovanja in notranjih kontrol (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II, 2004, str. 18).

⁶⁰ Internal Audit Directorate

Vladni urad za nadzor⁶¹ je centralni notranjerevizijski organ, ki poroča direktno vladi, vendar ni neodvisen organ, saj je vodja določen po politični strani. Vodjo imenuje in odstavlja premier. Premier ima tudi pravico, da vpliva na njegovo delo s specifičnimi zahtevami glede izvajanja notranjih revizij (Hungary Financial Control Assessment 2001, 2001, str. 3).

V sklopu Ministrstva za finance deluje Oddelek za razvoj notranjega nadzora javnih financ, ki ima vlogo centralne harmonizacijske enote. Vzpostavljene so notranjerevizijske službe pri proračunskih uporabnikih, ki poročajo neposredno vodstvu. Njihovo neodvisnost mora Madžarska še zagotoviti (Comprehensive monitoring report on Hungary's preparations for membership, 2003, str. 52).

Madžarska bo imela, ko dokončno vzpostavi sistem notranjega nadzora, dva ločena sistema notranje revizije (2002 Regular Report on Hungary's Progress Towards Accession, 2002, str. 125):

- centralizirani, ki ga vodi Vladni urad za nadzor pod premierom, in
- decentralizirani, z notranjerevizijskimi službami po proračunskih uporabnikih, ki jih upravlja Ministrstvo za finance. Ministrstvo za finance je tudi odgovorno za koordinacijo med obema sistemoma notranje revizije.

4.4.2.8 Slovaška

Na Slovaškem je stopil v veljavo novi zakon o notranjih kontrolah in notranji reviziji, ki predstavlja osnove za vzpostavitev in nadaljnji razvoj sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranje revizije (2002 Regular Report on Slovakia's Progress Towards Accession, 2002, str. 117). Novi zakon določa, da je vodstvo organov javne uprave odgovorno za vzpostavitev, vzdrževanje in razvoj sistemov finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranje revizije (Summary Report on Financial Controls and Internal Audit for the Year 2002, 2004, str. 1).

Nov zakon eksplicitno zahteva, da se v glavnih proračunskih uporabnikih zagotovijo notranje kontrole in notranja revizija ter da je Ministrstvo za finance centralni organ, ki je odgovoren za zagotovitev kvalitete, koordinacijo in razvoj skupnih postopkov, pravil, metodologij in smernic za finančne kontrole ter notranjo revizijo v posameznih proračunskih uporabnikih (Slovak Republic Financial Control Assessment 2001, 2001, str. 1). V sklopu Ministrstva za finance je ustanovljena enota za metodologijo finančnih kontrol in notranje revizije (Report on Introducing Internal Audit Function in the Slovak Republic, 2004, str. 1).

⁶¹ Government Control Office

Notranjerevizijske enote so organizirane pri vseh proračunskih uporabnikih in izvajajo naknadno kontrolo. Poleg notranjerevizijskih enot delujejo v ministrstvih tudi kontrolne enote, ki izvajajo predhodne kontrole (Slovak Republic Financial Control Assessment 2001, 2001, str 3).

4.4.2.9 Poljska

Poljska ima dopolnjen Zakon o javnih financah, ki je pravna osnova za notranji nadzor javnih financ v skladu s pravnim redom EU. Z zakonom je določena vodstvena odgovornost glede finančnega poslovanja in notranjih kontrol, ustanovitev funkcionalno neodvisnih notranjerevizijskih služb v proračunskih uporabnikih ter odgovornost ministrstva za finance pri razvoju in koordinaciji metodologij za celotni sistem notranjega nadzora javnih financ (2002 Regular Report on Poland's Progress Towards Accession, 2002, str. 130).

Sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol je vzpostavljen po principu decentralizirane odgovornosti. To pomeni, da je celotno finančno poslovanje institucij javnega sektorja v odgovornosti njihovega vodstva, ki je dolžno določiti postopke notranjih kontrol (Report on Functioning of Financial Control and Internal Audit in Public Sector Institutions, 2003, str. 2).

Notranjo revizijo izvajajo funkcionalno neodvisne notranjerevizijske enote, ustanovljene pri vseh proračunskih uporabnikih. Notranji revizorji ocenjujejo sisteme notranjih kontrol ter dajejo poslovodstvu objektivno in neodvisno oceno glede delovanja organizacije (Report on Functioning of Financial Control and Internal Audit in Public Sector Institutions, 2003, str. 2).

Znotraj Ministrstva za finance je ustanovljen Oddelek za koordinacijo finančnih kontrol in notranje revizije, ki ima funkcijo centralne harmonizacijske enote. Vodja tega oddelka je generalni notranji revizor. To je visoki državni uradnik, ki poroča neposredno ministru za finance. Generalni notranji revizor ima tudi funkcijo glavnega uradnika v sistemu notranjega revidiranja za javno upravo (2002 Regular Report on Poland's Progress Towards Accession, 2002, str. 130).

Ministrstvo za finance kot centralni organ, ki je odgovoren za koordinacijo sistema notranjega nadzora javnih financ, določa in razširja standarde notranjih kontrol in notranje revizije ter zbira in analizira informacije o delovanju teh sistemov. Minister za finance predstavi svetu ministrov povzetek poročila o notranjih kontrolah in notranji reviziji (Report on Functioning of Financial Control and Internal Audit in Public Sector Institutions, 2003, str. 2).

4.5. Predlogi za izboljšanje sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji

Slovenija ima vzpostavljen sistem notranjega nadzora javnih financ, ki je podoben sistemom večine novih držav članic EU. Tako kot ostale nove države članice se sooča s problemi pri delovanju tega sistema v praksi in njegovemu nadaljnjem razvoju. Dejstvo je, da pomeni na novo vzpostavljeni sistem notranjega nadzora reformo v finančnem nadzoru javne uprave, zato potrebuje čas, da se utrdi in prinese prave rezultate.

Glede na dosedanje delovanje novega sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji in pri tem pridobljenih izkušnjah, je v tem poglavju predstavljeno nekaj predlogov za njegovo izboljšanje. Ti predlogi naj bi pripomogli k reševanju problemov, ki se pojavljajo pri izvajanju in nadaljnjem razvoju notranjega nadzora. Glede na opažanja, se s podobnimi problemi soočajo tudi v ostalih novih državah članicah, zato lahko predlagane izboljšave apliciramo tudi na sisteme notranjega nadzora v teh državah.

Informiranje vodstva

Pomembni problem, ki ovira, da bi se sistem notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji razvijal v skladu s potrebami in zahtevami EU, je, da se vodstvo nekaterih proračunskih uporabnikov še vedno ne zaveda pomena odgovornosti za vzpostavitev, izvajanje in razvoj sistemov finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranje revizije ter koristi, ki jih ti sistemi prinašajo organizaciji. Pri nekaterih proračunskih uporabnikih se opaža predvsem nerazumevanje koristi vzpostavitve dejavnosti notranjega revidiranja ter koriščenja njenih rezultatov. Razlog je v tem, da je v Sloveniji notranje revidiranje na področju javne uprave povsem nov koncept notranjega nadzora. Odnos vodstva do notranjega revidiranja predstavlja okolje, v katerem se ta koncept razvija. Vpliv okolja je, poleg pravnih podlag in institucionalnega okvira, gotovo med pomembnejšimi dejavniki za zagotavljanje, ne le tega, da se bo novi koncept prijel, temveč tudi, da bo začel uspešno delovati s tem, da bo prinašal organizaciji dodano vrednost.

Za pravilen odnos vodstva do notranjega revidiranja je pomembno, da je to stalno informirano in poučeno, z namenom, da razume pomen in koristi, ki jim prinaša dejavnost notranjega revidiranja, ter vlogo, ki jo imajo pri tem notranji revizorji. Le tako bo lahko dejavnost notranjega revidiranja prinašala proračunskim uporabnikom in s tem tudi davkoplačevalcem dodano vrednost pri upravljanju z javnimi financami.

Nadaljnji naporji morajo biti vloženi v povečanje zavedanja vodstva o konceptu notranjega nadzora in potrebah po njegovi okrepitvi v javnih institucijah. Ti naporji bi morali obsegati intenzivnejše širjenje znanja in dvigovanje zavedanja med predstojniki proračunskih uporabnikov glede odgovornosti za upravljanje s tveganji, katerim je organizacija izpostavljena, ter vzpostavitev primernih notranjih kontrol, ki tveganja obvladujejo na sprejemljivi ravni, in neodvisne notranje revizije, ki jim pri tem pomaga. Predstojniki bi

morali imeti poleg drugih posebnih znanj, ki se od njih zahtevajo, tudi posebna znanja iz notranjega nadzora javnih financ. Za ta namen bi se moralo izvajati več seminarjev in delavnic za visoki in srednji nivo vodstva.

Okrepitev razvojne in koordinacijske vloge centralne harmonizacijske enote

Pomembno vlogo informiranja vodstva ima centralna harmonizacijska enota, ki jo v Sloveniji predstavlja UNP. Do pred kratkim je bila glavna naloga UNP, da vzpostavi učinkovit sistem notranjega nadzora s tem, da pripravi potrebno zakonodajo in druge pravne podlage za razvoj tega področja, pomaga pri vzpostavitvi institucionalnega okvira ter seveda informira vse vpletene strani o pomenu in potrebah po izvajanju notranjega nadzora, kot ga zahteva EU. Kljub temu da je UNP na tem področju že veliko dosegel, zlasti glede na to, da je imel malo časa na voljo in se je sproti tudi sam učil, bo moral v prihodnje svoje delovanje okrepiti.

Pomembna naloga UNP je, da v nadaljevanju okrepi koncept notranjega nadzora v javnem sektorju. To lahko doseže na način, da organizira delavnice, seminarje ter druge izobraževalne aktivnosti, s katerimi bi ozaveščal ministre in ostalo vodstvo proračunskih uporabnikov, pripravi oziroma dokonča priročnike za finančno poslovanje in notranje kontrole, priročnike za revidiranje, revizijsko sled na splošno, itd. Več bo potrebno postoriti na predstavitvi koncepta analize tveganj in vzpostavitve notranjega nadzora, ki temelji na tej analizi, ter predstavitvi registra tveganj v javnem sektorju, ki mora postati podlaga za podrobnejše analize tveganj in postopke za ravnanje s tveganji pri proračunskih uporabnikih.

Vloga UNP se bo morala sčasoma spremeniti iz razvojne v nadzorno, ki bo zagotavljala, da bodo sistemi notranjega nadzora delovali v skladu s pravnimi podlagami, usmeritvami, priročniki, mednarodnimi standardi in predlaganimi metodikami. UNP se bo moral v prihodnje bolj posvečati koordiniranju notranjerevizijskih služb, harmonizaciji njihovih postopkov in delovanja, izvajanja revizij, priprave poročil, metodologije analize tveganj, itd. Za opravljanje vseh navedenih nalog pa se mora UNP ustrezno kadrovske okrepiti.

Sodelovanje med notranjimi in zunanjimi revizorji

UNP in Računsko sodišče RS naj bi si skupaj prizadevala za vzpostavitev sodelovanja med notranjimi in zunanjimi revizorji, kar se odraža v organizaciji skupnih izobraževanj, delavnic in splošnemu porastu razumevanja notranjega nadzora javnih financ ter v okviru tega posebej koncepta notranje revizije. Nekaj je bilo na tem področje že storjeno, vendar kljub temu premalo, da bi se rezultati približali željam in potrebam. Predvsem Računsko sodišče RS bi moralo s svojim znanjem in pridobljenimi izkušnjami tesneje sodelovati z UNP in notranjerevizijskimi službami proračunskih uporabnikov. Tako bi ti pridobili ustrezno dodatno znanje tudi na podlagi izkušenj pri opravljanju revizij revizorjev Računskega sodišča RS.

Pri krepitvi sistemov notranjega in zunanjega nadzora, kažejo izkušnje starih držav članic na pomen razvoja celotnega in koordiniranega pristopa, v katerem morajo notranji in zunanji revizorji tesno sodelovati (The Impact of EU Accession on Budgeting, Control and Audit, str. 2).

Okrepitev statusa državnih notranjih revizorjev

Na področju notranjega nadzora javnih financ ima Slovenija sprejete okvirne in izvedbene predpise, ki so usklajeni s pravnim redom EU. Vzpostavljene so potrebne institucije za izvajanje notranjega nadzora, vendar pa je potrebno njihovo delovanje okrepiti z izboljšanjem statusa zaposlenih (Celovito poročilo o spremljanju napredka Slovenije pri pripravah na članstvo, Končno poročilo Komisije 2003, str. 46).

Predvsem je pomembno okrepiti vlogo in status državnih notranjih revizorjev, zaposlenih v notranjerevizijskih službah proračunskih uporabnikov ter v UNP. Način, da se to doseže, je predvsem v razumevanju njihove vloge s strani organizacije, v kateri delujejo, začeni z njenim vodstvom.

Za krepitev statusa državnih notranjih revizorjev bi morali biti ti revizorji primerno izobraženi, izšolani ter stalno pridobivati potrebna znanja na področju notranje revizije. Sistem nagrajevanja in plačevanja državnih notranjih revizorjev bi moral biti skladen s sistemom, ki velja za državne revizorje Računskega sodišča RS. Upoštevati bi moral pridobljeno izobraževanje in izkušnje, ki jih imajo državni notranji revizorji (Report on the Current State of the Public Internal Financial Control in the Republic of Slovenia and Recommendations for Further Development, 2003, str.4).

Revizijska stroka v Sloveniji še ni dovolj razvita. To še posebej velja za državno notranje revidiranje. Nezadostna strokovnost je eden glavnih problemov pri uveljavljanju položaja državnega notranjega revizorja. Izobraževanje za pridobitev nazivov državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor bo sicer pripomoglo k reševanju tega problema, vendar to še ne bo dovolj za odlično izvajanje nalog notranjega revidiranja. Pri revizijah pravilnosti poslovanja so namreč potrebna tudi ekonomska in pravna znanja, ker se presoja pravilna uporaba predpisov in poznavanje proračunskega poslovanja, pri revizijah izvajanja nalog pa še ostala znanja. Zato je pomembno, da se hitreje in v večjem obsegu prilagajajo tudi programi fakultet, ki bi morali vključevati revidiranje, kot obvezen predmet izobraževanja (Korpič, 2003, str. 176).

Potreben bo čas, da se revizijska stroka v Sloveniji razvije do ustreznega nivoja in pridobi v družbi pravo vlogo in pomen. Ta cilj bodo morali revizorji v veliki meri dosegati sami z zagotavljanjem kakovostnega dela, visoko strokovno usposobljenostjo ter ustreznimi izkušnjami (Korpič, 2003, str. 183).

5. SKLEP

Vstop v EU je prinesel novim državam članicam veliko sprememb na različnih področjih njihovega delovanja. Eno takih področij je bilo gotovo področje javne uprave, ki je v teh državah doživelo veliko reformo. EU je zahtevala od novih držav članic, da pred vstopom izvedejo reformo javne uprave z namenom, da zagotovijo njeno sodobnejše, učinkovitejše in preglednejše delovanje. Pomemben del reforme javne uprave predstavlja izboljšani finančni nadzor nad njenim delovanjem, ki zajema nadziranje pravilnosti porabe in pridobivanja sredstev javnih financ, smotrnosti izvajanja programov, dejavnosti, itd.

EK je postavila zahteve za reformo več področji javne uprave, ki jih je razdelila v pogajalska poglavja. V sklopu pogajalskega poglavja za področje finančnega nadzora je zahtevala, da imajo vse nove države članice vzpostavljene sisteme notranjega in zunanjskega nadzora nad porabo sredstev, tako državnega kot evropskega proračuna, ter nad pobiranjem sredstev v oba proračuna. Poleg tega je zahtevala, da imajo države vzpostavljene posebne mehanizme za koriščenje in pobiranje sredstev evropskega proračuna. Velik poudarek je bil tudi na vzpostavitvi ustreznega sistema zaščite finančnih interesov EU. Pravzaprav je celotni sistem finančnega nadzora namenjen temu, da se zaščiti koriščenje in pobiranje sredstev evropskega proračuna, ki lahko zaradi velikega števila akterjev ter razdalj med njimi, postane nepregledno in omogoča pojavljanje nepravilnosti ter goljufij.

Kot najpomembnejši del finančnega nadzora je EK določila notranji nadzor javnih financ. Medtem ko je bil zunanji nadzor v večini novih držav članic, pred njihovim vstopom v EU, že vzpostavljen in je večinoma dobro deloval, je bil sistem notranjega nadzora postavljen različno od države do države. EK je iz svojih izkušenj ter iz dobre prakse nekaterih njenih starih držav članic postavila temeljne zahteve za vzpostavitev sistema notranjega nadzora, ki bi bil učinkovit in pregleden. EK ni postavila enotnega modela notranjega nadzora, temveč je prepustila novim državam članicah, da na osnovi temeljnih zahtev vzpostavijo svoj model.

Temeljne zahteve EK za vzpostavitev učinkovitega sistema notranjega nadzora javnih financ v novih državah članicah so zajemale vzpostavitev izčrpnih zakonskih podlag, ki definirajo novi koncept notranjega nadzora, vzpostavitev ustreznih sistemov ter postopkov finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranje revizije, ter sistemov za preprečevanje, odkrivanje in odpravljanje nepravilnosti in goljufij.

EK ni podala enotnega modela za vzpostavitev sistema notranjega nadzora; predlagala je njegove temeljne elemente, ki obsegajo učinkoviti sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol, neodvisno dejavnost notranje revizije, ter centralni organ, ki bi, kot neke vrste koordinacijska enota, skrbel za razvoj ter pravilno delovanje celotnega sistema notranjega nadzora.

Nove države članice oziroma takrat še države kandidatke so imele pred vstopom v EU vzpostavljene različne sisteme notranjega nadzora, ki pa so temeljili večinoma na inšpekcijskem nadzoru. Ta nadzor ni bil sistematičen, kar pomeni, da ni pregledoval sistemov notranjih kontrol ter dajal priporočil za njihovo izboljšanje, in ni naknadno spremljal njihovega izpolnjevanja, kot to poteka pri notranji reviziji, temveč je na podlagi pritožb ali drugih zahtev pregledoval posamezne poslovne dogodke v smislu njihove zakonitosti in potem kršitelje kaznoval. Tak nadzor ni zagotavljal odprave sistemskih nepravilnosti in s tem preprečevanja njihovega pojavljanja v prihodnje.

Takratne države kandidatke so bile pred velikim izzivom, da sprejmejo novi koncept notranjega nadzora javnih financ, ki poleg sistema notranjih kontrol zajema še sistem notranjega revidiranja. Medtem ko so notranje kontrole v različnih oblikah že imele vzpostavljene, je bilo področje notranjega revidiranja popolnoma novo. Pri vzpostavitvi učinkovitega sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol je bil pomemben predvsem premik v razmišljanju vodstev proračunskih uporabnikov o koristnosti in namenu notranjih kontrol in notranje revizije. Pomembno je bilo, da se je vodstvo začelo zavedati, da so notranje kontrole vzpostavljene z namenom, da bi se izognili tveganjem oziroma jih obdržali v sprejemljivem okviru ter s tem zagotovili izpolnjevanje ciljev organizacije. Več dela pa je bilo potrebnega na področju notranje revizije v javni upravi, ki je bila v nekaterih državah povsem nov koncept.

Države kandidatke so do postavljenih rokov najprej sprejele zakonodajo za področje vzpostavitve notranjega nadzora, na način, da so pripravile nove zakonske podlage ali pa spremenile ter dopolnile stare; potem so vzpostavile institucionalni okvir ter začele z izvajanjem novih sistemov notranjega nadzora. Tako so, tik pred vstopom v EU, izpolnile zahteve in zaprle pogajalsko poglavje za področje finančnega nadzora.

EU je bila, v času, ko je pripravljala zahteve za takratne države kandidatke, zaradi afer pri vodenju EK, tudi sama postavljena pred dejstvo, da mora spremeniti svoj sistem notranjega nadzora nad sredstvi evropskega proračuna, ki je temeljil na centraliziranem izvajanju predhodnih in naknadnih kontrol. Tak nadzor so izvajali finančni nadzorniki EK, ki so bili locirani v Generalnem direktoratu za nadzor proračuna. EU je ugotovila, da tak nadzor odvzema odgovornost vodstvu ostalih generalnih direktorats in služb EK, zato se je odločila za reformo svojega sistema upravljanja z evropskim proračunom, ki je zajemala tudi reformo sistema njihovega notranjega nadzora. Sistem notranjega nadzora je decentralizirala na način, da je določila vodstvo generalnih direktorats in služb EK, kot odgovorno za svoje transakcije, ter za vzpostavitev sistemov finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranje revizije. V sklopu vsakega generalnega direktorata in službe EK so se ustanovile notranjerevizijske kapacitete, ki jih koordinira skupna notranjerevizijska služba EK.

Sistemi notranjega nadzora v starih državah članicah EU se od države do države razlikujejo. Po reformah v novih državah članicah so postale razlike še opaznejše. Generalno obstajata dva sistema vzpostavitve notranjega nadzora v starih državah članicah: centralizirani in decentralizirani. Vendar je v večini teh držav mešanica obeh pristopov, kar je posledica različnih ustavnih ureditev, tradicije, kulture, obstoječih praks, itd. Kljub temu da EK ni zahtevala od starih držav članic, da poenotijo svoje sisteme notranjega nadzora, so te države same ugotovile, da bi morali biti njihovi sistemi preglednejši ter učinkovitejši, in začele izvajati reformo teh sistemov s tem, da upoštevajo priporočila in zahteve, ki jih je EK dala na tem področju novim državam članicam pri pogajanjih za vstop v EU.

Postavljeni sistemi novega koncepta notranjega nadzora so se šele začeli dobro izvajati, vendar so že pokazali prve rezultate v praksi. Za njihovo popolno delovanja in prinašanje maksimalnih koristi pa bo potrebno še nekaj časa. Za nove države članice EU je pomembno, da se postavljeni sistemi notranjega nadzora izvajajo, še naprej razvijajo ter dopolnjujejo v zadevah, kjer še niso bile dosežene vse zahteve.

Slovenija ima vzpostavljen sistem, ki je podoben sistemom večine novih držav članic EU. V tem trenutku morda ne ustreza najbolj potrebam ter situaciji v javni upravi, in bi ga bilo mogoče na začetku drugače zastaviti, vendar ga je potrebno sprejeti takega, kot je, in delati na njem, da se izboljša ter razvija naprej. Predvsem je pomembno, da se spodbuja nov način razmišljanja in razumevanja konceptov notranjega kontroliranja in notranjega revidiranja, ki bodo prinesli spremembe v upravljanju in nadzoru javne uprave; to pa zahteva svoj čas.

LITERATURA

1. Allen Richard et al.: Vodstvena kontrola v moderni državni upravi: nekaj primerjalnih prikazov. Paris : SIGMA-OECD, 1996. 189 str.
2. Allen Richard, Tommasi Daniel: Managing Public Expenditure. Paris : OECD, 2001. 496 str.
3. Bitenc Mira: Pomen in vloga notranje revizije za obvladovanje javnih financ. Zbornik referatov 3. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 105-114.
4. Bitenc Mira: Revidiranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja proračunskih uporabnikov. Zbornik referatov 6. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 59-88.
5. Butler Chris: Ensuring Good Financial Management in the United Kingdom. Public Management Forum. Paris : SIGMA-OECD, 5(1999), 6, str. 9.
6. Caldeira Vitor: Portugal's Financial Control System. Public Management Forum. Paris : SIGMA-OECD, 5(1999), 6, str. 12.
7. Clarification of the Responsibilities of the Key Actors in the Domain of Internal Audit and Internal Control in the Commission. Communication to the Commission. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/commissioners/schreyer/Reform/SEC_2003_0059_resp_en.pdf], 2003.
8. Colić Josip: Povezanost državne in notranje revizije. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, 10, str. 27-43.
9. Conditions for the Provision of an Internal Audit Capability in Each Commission Service. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/dgs/internal_audit/documents/audit_dg_sec1803_en.pdf], 2000.
10. Control and Management System Baselines for European Union Membership. B.k. : SIGMA-OECD, 1999. 27 str.
11. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 87 str., 8 tbl.
12. De Koning Robert: Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement. Public Management Forum. Paris : SIGMA-OECD, 5(1999), 6, str. 4-5.
13. De Koning Robert: A Legal Basis for Public Internal Financial Control (PIFC). Newsletter. B.k. : SIGMA-OECD, 2002, str. 4-6.
14. Državni program Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije: Revizija 2002. Ljubljana : Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve, 2002. 211 str.
15. Državni program Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije do konca leta 2002. Ljubljana : Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve, 1999, 266 str.
16. Effects of European Union Accession. Part 1: Budgeting and Financial Control. Paris : SIGMA-OECD, 1997. 174 str.

17. Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 171 str.
18. Handbook in Performance Auditing. 2nd Edition. Stockholm : The Swedish National Audit Office, 1999. 185 str.
19. Internal Control - Integrated Framework. Executive Summary. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. [URL: http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm], 12.6.2004.
20. Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I. SIGMA-OECD. [URL: http://www.sigmaxweb.org/PDF/EA_FC/InternalControlSys_Reports/VOLUME%20I.doc], 2004.
21. Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II. SIGMA-OECD. [URL: http://www.sigmaxweb.org/PDF/EA_FC/InternalControlSys_Reports/VOLUME%20II.doc], 2004.
22. Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government. An Introduction to Internal Control for Managers in Governmental Organizations. B.k. : International Organization of Supreme Audit Institutions, 2001. 7 str.
23. Knez Rajko: Ustroj Evropske unije. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, 9, str. 105-109.
24. Kodeks notranjerevizijskih načel. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 14 str.
25. Kodeks poklicne etike notranjega revizorja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 10 str.
26. Koletnik Franc: Novi okvirji strokovnega ravnanja v notranji reviziji. Zbornik referatov 5. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. str. 69-85.
27. Korpič Horvat Etelka: Zakon o Računskem sodišču s komentarjem. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 119 str.
28. Korpič Horvat Etelka: Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. Zbornik referatov 5. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 171-183.
29. Larsson Kjell, Madsen Stenbaek Johannes: Baseline for Financial Control in EU Candidate Countries. Public Management Forum. Paris : SIGMA-OECD, 5(1999), 6, str. 6-7.
30. Larsson Kjell, Madsen Stenbaek Johannes: Protecting the Financial Interests of the State and of the European Union. Public Management Forum. Paris : SIGMA-OECD, 5(1999), 6, str. 1, 3, 17.
31. Lesjak Mira: Ustroj notranjih kontrol in ureditev notranjega revidiranja pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, 12, str. 9-21.
32. Maher Neva: Zunanja revizija vrhovnih revizijskih institucij v državah srednje in vzhodne Evrope. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, 9, str. 9-23.
33. Maher Neva: Zunanje revidiranje in razvoj. Javna uprava. Ljubljana : Inštitut za javno upravo, 35(1999a), 2, str. 261-276.

34. Maher Neva: Zunanja revizija in aktivnosti vrhovnih revizijskih institucij v državah srednje in vzhodne Evrope pred vstopom v Evropsko unijo. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001, 7-8, str. 7-21.
35. Maher Neva: Namen ocenjevanja gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti porabe javnih sredstev ter izzivi pri tem. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, 2, str. 27-47.
36. Mc Namee David: Assessing Risk Assessment. Mc² Management Consulting. [URL: <http://www.mc2consulting.com/riskart2.htm>], 7.7.2003.
37. Nulle Dace: Latvia Establishes a New Internal Audit System. Public Management Forum. Paris : SIGMA-OECD, 5(1999), 6, str. 14,16.
38. Organisational Arrangements for Decentralising the Ex-ante Control of Transactions. Communication to the Commission. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/commissioners/schreyer/Reform/SEC_2002_1366_fc_en.pdf], 2002.
39. Pogajalska izhodišča Republike Slovenije za pogajanja o pristopu k Evropski uniji. Ljubljana : Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve, 2000. 346 str.
40. Reorganisation of Financial Control and Internal Audit in the Commission. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/dgs/internal_audit/documents/reorganisationfc_en.pdf], 2001.
41. Revizijski standardi INTOSAI. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 79 str.
42. Sawyer Lawrence B. et al.: Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. 5th Edition. Altamonte Springs : The Institute of Internal Auditors, 2003. 1446 str.
43. Smernice za standarde notranje kontrole. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 1995. 38 str.
44. Spremembe in dopolnitve državnega programa Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije. Ljubljana : Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve, 2001. 177 str.
45. Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 19 str.
46. Standardi za notranje revidiranje. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 10 str.
47. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 196 str.
48. Taylor H. Donald, Glezen G. William: Revidiranje - Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
49. The Audit Progress Committee of the European Commission. Communication to the Commission. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/dgs/internal_audit/documents/followupapc_en.pdf], 2000, 5 str.
50. The Impact of EU Accession on Budgeting, Control and Audit. B.k : SIGMA-OECD, B.l. 12 str.
51. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. [URL: http://www.intosai.org/Level2/2_LIMADe.html], 11.6.2004.

52. Turk Metka: Vloga notranjega revizorja v sodobnih vidikih upravljanja gospodarskih družb. Zbornik referatov 5. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. str. 111-130.
53. Tušek Boris, Žager Lajoš: Vloga notranjega revizorja pri ocenjevanju tveganj in ravnanju z njimi. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, 2, str. 7-23.
54. Urankar Vesna: Samoocenjevanje notranjih kontrol. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, 6, str. 7-23.
55. Vezjak Blanka: Vzpostavljanje in delovanje notranje revizije v skladu z novimi standardi. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, 10, str. 7-38.
56. Vidovič Zdenka: 2. Mednarodna konferenca INTOSAI o notranjih kontrolah. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, 12, str. 23-38.
57. Vidovič Zdenka: Problemi poslovanja notranjerevizijskih služb v državnih organih. Zbornik referatov 6. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 89-111.
58. Workshop on the Audit of Public Internal Financial Control Systems. Newsletter. B.k. : SIGMA-OECD, 2002, str. 2-3.
59. Žohar Knafelc Nataša: 3. letna konferenca notranjih revizorjev. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, 12, str. 39-47.

VIRI

1. 2002 Regular Report on Cyprus's Progress Towards Accession. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report2002/cy_en.pdf], 9.10.2002.
2. 2002 Regular Report on Estonia's Progress Towards Accession. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report2002/ee_en.pdf], 9.10.2002.
3. 2002 Regular Report on Hungary's Progress Towards Accession. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report2002/hu_en.pdf], 9.10.2002.
4. 2002 Regular Report on Latvia's Progress Towards Accession. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report2002/lv_en.pdf], 9.10.2002.
5. 2002 Regular Report on Lithuania's Progress Towards Accession. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report2002/lt_en.pdf], 9.10.2002.
6. 2002 Regular Report on Malta's Progress Towards Accession. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report2002/ml_en.pdf], 9.10.2002.
7. 2002 Regular Report on Poland's Progress Towards Accession. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report2002/pl_en.pdf], 9.10.2002.

8. 2002 Regular Report on Slovakia's Progress Towards Accession. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report2002/sk_en.pdf], 9.10.2002.
9. 2002 Regular Report on The Czech Republic's Progress Towards Accession. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report2002/cz_en.pdf], 9.10.2002.
10. Budget Control. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/budget/execution/control_en.htm], 3.4.2003.
11. Budget: Introduction. European Commission. [URL: <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/134013.htm>], 3.4.2003.
12. Celovito poročilo o spremljanju napredka Slovenije pri pripravi na članstvo. Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve. [URL: [http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/B59F16240CF570D1C1256DD7003E0FFC/\\$file/Porocilo+Komisije+2003+koncno+1.12.pdf](http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/B59F16240CF570D1C1256DD7003E0FFC/$file/Porocilo+Komisije+2003+koncno+1.12.pdf)], 2003.
13. Chapter 28 - Financial Control. European Commission. [URL: <http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/chap28>], 3.4.2003.
14. Chapter 28: Financial Control. Malta-EU Information Centre. [URL: http://www.mic.org.mt/Malta-EU/position_papers/chap_28.htm], 24.4.2004.
15. Comprehensive monitoring report on Hungary's preparations for membership. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report_2003/pdf/cmr_hu_final.pdf], 26.11.2003.
16. Comprehensive monitoring report on Lithuania's preparations for membership. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report_2003/pdf/cmr_lt_final.pdf], 26.11.2003.
17. Comprehensive monitoring report on Malta's preparations for membership. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/report_2003/pdf/cmr_mt_final.pdf], 26.11.2003.
18. Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities (Official Journal of the EC, L 248, 16.9.2002).
19. De Koning Robert: Compendium of PIFC: Internal Audit Legislation in Applicant Countries. CIRCA. [URL: <http://forum.europa.eu.int/Members/irc/budg/fccweb02/library?l=/compendium&vm=detailed&sb=Title>], 2002a, 7 str.
20. EU Budget. [URL: <http://www.terrywynn.com/eubudget/part1revenue.shtml>], 3.4.2003.
21. European Union Regulations Concerning Budget, Financial Control & Audit. SIGMA-OECD. [URL: http://www1.oecd.org/puma/sigmaweb/acts/audit/eu_regulations.htm], 29.4.2003.
22. Hungary Financial Control Assessment 2001. CIRCA. [URL: http://forum.europa.eu.int/irc/Download/jcVe5UH8jrUMdYYhhO1OJm-qRqIFEZC4GRcD2r6RXe48RHshG-SgrpDZUqCZDDqSrUwu4_iIXX6SUECIUuS4Od26b-stXqJE/hMYj7UR1T1TFSfNWLDDeOpUqs12ht/HungFinCon701.doc], 2001.

23. Internal Audit Service. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/dgs/internal_audit/geninfo_en.htm], 13.7.2004.
24. Internal Control. Europa. [URL: http://europa.eu.int/comm/budget/ic/index_en.htm], 20.6.2004.
25. Interno gradivo Ministrstva za finance RS.
26. Korpič Horvat Etelka: Sodelovanje revizorjev notranjih revizijskih služb z revizorji računskega sodišča. Gradivo iz izobraževanja za pridobitev naziva državni notranji revizor. Ljubljana : Center za razvoj financ, 2003a. 5 str.
27. Latvia Financial Control Assessment 2001. CIRCA. [URL: <http://forum.europa.eu.int/irc/Download/jwVq5KHEjZUtdWYYhJ1GJJ-GRoIH-cEoPVPDoGnImcgSmKXY70J3H5Dy2ooXLHeOpGLYZZTRtl4eUsgFZFZVIdO60RiGtuAZ/UtslMO2-9FGuJYCtOfnSoTjb8S/LatFinCon701.doc>], 29.6.2004.
28. Literatura iz seminarja: Internal Control Workshop. Ljubljana, 19-21 Maj 2004.
29. Management / Internal control. OECD. [URL: http://www.oecd.org/document/19/0,2340,en_2649_201185_2073299_1_1_1_1,00.html], 7.6.2004.
30. Milatovič Jurij: Pristop k preprečevanju goljufij in obveze pri sodelovanju z AFCOS in OLAF. Gradivo iz izobraževanja za pridobitev naziva državni notranji revizor. Ljubljana : Center za razvoj financ, 2003. 12 str.
31. Milatovič Jurij: Zahteve Evropske unije za ureditev notranjega nadzora. Gradivo iz izobraževanja za pridobitev naziva državni notranji revizor. Ljubljana : Center za razvoj financ, 2003a. 27 str.
32. Overview of the Status of Functioning of the Internal Audit Units in Public Legal Entities in Lithuania in 2002. CIRCA. [URL: http://forum.europa.eu.int/irc/Download/jjVW59HRjqUFdFYrh61NJS-SR2IFTd2wTfkPjDf2YY12RvHx46-EH5Ke2oBZPTp-z0xZU_hMdcMB8OHRHs_VvAKd0qYTzt-/rGst6CvooSHeLw2hKR/Lithuania.doc], 29.6.2004.
33. Poročilo o napredku Republike Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo. Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve. [URL: [http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/4F454B51CA8911C4C1256BE4005019C9/\\$file/dokument.pdf](http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/4F454B51CA8911C4C1256BE4005019C9/$file/dokument.pdf)], 1999.
34. Poročilo o napredku Republike Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo. Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve. [URL: [http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/9B4E2D5D72597C11C1256BE4004FA21A/\\$file/dokument.pdf](http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/9B4E2D5D72597C11C1256BE4004FA21A/$file/dokument.pdf)], 2000.
35. Poročilo o napredku Republike Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo. Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve. [URL: [http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/0EADF1D013AF1B60C1256D52004A2AE4/\\$file/RRslo_270603.doc](http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/0EADF1D013AF1B60C1256D52004A2AE4/$file/RRslo_270603.doc)], 2003.
36. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).
37. Pravni viri Evropskih skupnosti. Urad vlade za informiranje. [URL: <http://evropa.gov.si/evroslovar/pravni-viri>], 15.6.2004.
38. Public Internal Financial Control in the Czech Republic. Report of the SIGMA peer review Team. CIRCA. [URL: http://forum.europa.eu.int/irc/Download/jfVu5FHSjRUGdjYjh416J1-1RPITDcDf6p0lQjSnCmd4_tq7VjevHIEEw_iRvB0aq4th

- [ZLL_DiVP-AGCUEFMj5oPRZEzUwuJ_o5uh-ECS0E0WAhooLlf5c9jpO2dIbXhHJQ5I2_Ej2q60u/Czech%20PFC%20final%20report.doc](#)], 2003.
39. Redno poročilo o napredku Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo. Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve. [URL: [http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/4D71E7A2AC5B9D68C1256BF400333B6A/\\$file/Redno+porocilo+EK+o+napredku+RS_2001.pdf](http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/4D71E7A2AC5B9D68C1256BF400333B6A/$file/Redno+porocilo+EK+o+napredku+RS_2001.pdf)], 2001.
 40. Report on Functioning of Financial Control and Internal Audit in Public Sector Institutions. CIRCA. [URL: http://forum.europa.eu.int/Members/irc/budg/fccweb02/library?l=/country_related/member_states/poland/11schusannualsreportsson&vm=detailed&sb=Title], 2003.
 41. Report on Introducing Internal Audit Function in the Slovak Republic. CIRCA. [URL: http://forum.europa.eu.int/irc/Download/joVq5KHEjpUtdXYjhU1CJF--RGICUqRjBI7PpBV8Vb5FaTWf4espBSAeSY6V9CkEllkZQRZ0ZqhSF1-1UcGqBxLIj3zDltLC/_MZ47_XHqpbp1zSzk-dUuIXGj_oCeqJS3H2U/Report%20on%20IA%20introduction.doc], 29.6.2004.
 42. Report on Operation of the Internal Audit System in Public Administration 2002. CIRCA. [URL: <http://forum.europa.eu.int/irc/Download/jxVc5NHLjRU7dqYwhL13JR-5RSI0DF-9gqmf-HW2gwgDoGgi9ftrR0RYRm9q60kGzlgFTEiTum7H2GCUTFJYCcTC0p30hxLS/u9YzAQ1-T-HbR/Latvial.doc>], 29.6.2004.
 43. Report on the Current State of the Public Internal Financial Control in the Republic of Slovenia and Recommendations for Further Development. Ljubljana : Urad za nadzor proračuna, 2003. 10 str.
 44. SIGMA Peer Assistance to the Public Internal Financial Control System in Lithuania. CIRCA. [URL: http://forum.europa.eu.int/irc/Download/joVF5SHAj_UJdvYfhT11JD-3RwloZpBIRIKZOH3t3pAUpKfi415Slo_FCIDV8RzHlloqKEptXjUCF-GCUqRjBI04sPwUqy9_vUcjR38SG--_EmBI74h4VRiyU2jGyY/LithFinCon701.doc], 2002.
 45. Slovak Republic Financial Control Assessment 2001. CIRCA. [URL: http://forum.europa.eu.int/irc/Download/jVV_59HFjqUDdcY4hK13JL-4RHIFCyLY6vTCkry7lf9KrMYhOOmqgp2UxVqllDaCjK4v3CVIr3ieH2D5UbQV2t0CsSjtruT1/qDpxJB2SBpTWGyHYKRflwToy3_vUcjR38S/SlovakFinCon701.doc], 2002.
 46. Summary Report on Financial Controls and Internal Audit for the Year 2002. CIRCA. [URL: http://forum.europa.eu.int/irc/Download/jjVW59HRjqUFdFYrh61NJS-SR2IFTd2wTfkIk2xUppQEd2ro21upqCDxUxHV2Gb5yDj_NH_0clTe1C56-bQx2t4UqDyCqc6C/ZUYghEpjGraG-XDuRfeUi4jrhaRGZzTIC8G1/Summary%20Report%20on%20FC%20and%20IA.doc], 29.6.2004.
 47. The Institute of Internal Auditors. [URL: <http://www.theiia.org>], 15.6.2004.
 48. The New Financial Framework. European Commission. [URL: <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/134002.htm>], 3.4.2003.
 49. The Reform of the European Commission - Sound Financial management. European Commission. [URL: http://europa.eu.int/comm/reform/financial/index_en.htm], 3.4.2003.
 50. The Report on the Results of Financial Controls in the Public Administration for the Year 2002 – Summary. CIRCA. [URL: <http://forum.europa.eu.int/irc/Download/joVy>

[53HBjcUGdFYVhX1mJU-pRoIo2rUgNIQ2dAgT3IgCc2YwPJU-T3-dEgoWPOaSIRxd9Rq0FhH-HPG1B_UX4xNf2pyGceJ2/j9eYRHCS00GdSx-Vk2ySiJmuOUv/CzechRepublic.doc](#)], 29.6.2004.

51. Treaty establishing the European Community (Official Journal of the EC, C 340, 10.11.1997).
52. Urad RS za nadzor proračuna. Republika Slovenija - Ministrstvo za finance. [URL: http://www.gov.si/mf/slov/nadz_proracuna/index.htm], 15.6.2004.
53. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Urad RS za nadzor proračuna. [URL: http://www.sigov.si/mf/slov/nadz_proracuna/usmeritve.pdf], april 2003.
54. Usmeritve za poročanje o nepravilnostih za kohezijski sklad in strukturne sklade. Urad RS za nadzor proračuna. [URL: http://www.sigov.si/mf/slov/nadz_proracuna/usmeritve_poroc_koh_skladi.pdf], junija 2004.
55. Vidovič Zdenka: INTOSAI, smernice za standarde za notranje kontrole. Gradivo iz izobraževanja za pridobitev naziva državni notranji revizor. Ljubljana: Center za razvoj financ, 2003. 19 str.
56. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01 in 30/02).
57. Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije. Računsko sodišče Republike Slovenije. [URL: <http://www.rs-rs.si>], 15.6.2004.

PRILOGE

Priloga 1: PRAVNI RED EU ZA FINANČNI NADZOR

Priloga 2: SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

Priloga 1

PRAVNI RED EU ZA FINANČNI NADZOR

Primarna zakonodaja

Številka	Predmet
PES ⁶² , člen 10	Postavitev splošnih obveznosti držav članic
PES, člen 211	Obveznosti in odgovornosti Evropske komisije
PES, člen 246-248	Določbe za Evropsko računsko sodišče
PES, člen 268-279	Finančne določbe
PES, člen 280	Boj proti goljufijam

Sekundarna zakonodaja

Proračun

Številka	Predmet
1231/77	Financial regulation of 21 December 1977 applicable to the general budget of the European Communities (Repealed by 1605/2002)
3418/93	Commission Regulation (Euratom, ECSC, EC) No. 3418/93 of 9 December 1993 laying down detailed rules for the implementation of certain provisions of the Financial Regulation of 21 December 1977
94/729	Council Decision (EC, Euratom) of 31 October 1994 on budgetary discipline
Interinstitutional agreement	Budgetary discipline and improvement of the budgetary procedure
1605/2002	Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities

Lastni viri

Številka	Predmet
88/376	Council Decision (EEC, Euratom) of 24 June 1988 on the system of the Communities' own resources (Implemented by 1552/89)
1552/89	Council Regulation (EEC, Euratom) No. 1552/89 of 29 May 1989

⁶² Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti

	implementing Decision 88/376/EEC, Euratom on the system of the Communities' own resources
1553/89	Council Regulation (EEC, Euratom) No. 1553/89 on the definitive uniform arrangements for the collection of own resources accruing from value added tax
89/130	Council Directive (EEC, Euratom) of 13 February 1989 on the harmonisation of the compilation of gross national product at market prices
94/728	Council Decision (EC, Euratom) of 31 October 1994 on the system of the European Communities' own resources System of own resources of the EC
210/97	Decision No. 210/97 EC of the European Parliament and of the Council of 19 December 1996 adopting and action programme for customs in the Community (Customs 2000)

Splošne uredbe v zvezi z finančnim nadzorom in zunanjo revizijo

Številka	Predmet
2988/95	Council Regulation (EC, Euratom) No. 2988/95 of 18 December 1995 on the protection of the European Communities financial interests
2185/96	Council Regulation (Euratom, EC) No. 2185/96 of 11 November 1996 concerning on-the-spot checks and inspections carried out by the Commission in order to protect the European Communities' financial interests against fraud and other irregularities

Kmetijstvo in ribištvo

Številka	Predmet
1663/95	Commission Regulation (EC) No. 1663/95 of 7 July 1995 laying down detailed rules for the application of Council regulation (EEC) No. 729/70 regarding the procedure for the clearance of the accounts of the EAGGF Guarantee Section
4045/89	Council Regulation (EEC) No. 4045/89 of 21 December 1989 on scrutiny by Member States of transactions forming part of the system of financing by the Guarantee Section of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund
307/91	Council Regulation (EEC) No. 307/91 of 4 February 1991 on reinforcing the monitoring of certain expenditure chargeable to the Guarantee Section of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund
3508/92	Council regulation (EEC) No. 3508/92 of 27 November 1992 establishing an integrated administration and control system (IACS) for certain Community aid schemes (Implemented by 3887/92)
3887/92	Commission regulation (EEC) No. 3887/92 of 23 December 1992 laying down detailed rules for applying the integrated administration and control system for certain Community aid schemes
723/97	Council Regulation (EC) No. 723/97 of 22 April 1997 on the implementation of Member States' action programmes on control of EAGGF Guarantee Section expenditure
515/97	Council Regulation (EC) No. 515/97 concerning mutual assistance between authorities of the Member States and co-operation between these authorities and the Commission to secure the correct application of customs- and agricultural legislation
386/90	Council Regulation (EEC) No. 386/90 of the 12 February 1990 on the monitoring carried out at the time of export of agricultural products receiving

	refunds or other amounts
1257/1999	Council Regulation (EEC) No. 1257/1999 of 17 May 1999 on support for rural development from the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund (EAGGF) and amending and repealing certain Regulations
1258/1999	Council Regulation (EEC) No. 1258/1999 of 17 May 1999 on the financing of the common agricultural policy
1263/1999	Council regulation (EC) No 1263/1999 of 21 June 1999 on the Financial Instrument for Fisheries Guidance

Strukturni skladi

Številka	Predmet
1260/1999	Council regulation (EC) No 1260/1999 of 21 June 1999 laying down general provisions on the Structural Funds
1261/1999	Regulation (EC) No 1261/1999 of the European Parliament and of the Council of 21 June 1999 on the European Regional Development Fund
1262/1999	Regulation (EC) No 1262/1999 of the European Parliament and of the Council of 21 June 1999 on the European Social Fund
2052/88	Council regulation (EEC) No. 2052/88 of 24 June 1988 on the tasks of the Structural Funds and their effectiveness and on co-ordination of their activities between themselves and with the operations of the European Investment Bank and the other existing financial instruments (Implemented by 4253/88)
2064/97	Council regulation (EC) No. 2064/97 of 15 October 1997 establishing detailed arrangements for the implementation of Council regulation (EEC) No. 4253/88 as regards the financial control by Member States of operation co-financed by the Structural funds
4253/88	Council Regulation (EEC) No. 4253/88 of 19 December 1988 laying down provisions for implementing Regulation (EEC) No. 2052/88 as regards co-ordination of the activities of the different Structural Funds between themselves and with the operations of the European Investment Bank and the other existing financial instruments

Kohezijski sklad

Številka	Predmet
1264/1999	Council Regulation (EC) No 1264/1999 of 21 June 1999 amending Regulation (EC) No 1164/94 establishing a Cohesion Fund
1265/1999	Council Regulation (EC) No 1265/1999 of 21 June 1999 amending Annex II to Regulation (EC) No 1164/94 establishing a Cohesion Fund

Predpristopna sredstva

Številka	Predmet
1266/1999	Council regulation (EC) No 1266/1999 of 21 June 1999 on coordinating aid to the applicant countries in the framework of the pre-accession strategy and amending Regulation (EEC) No 3906/89
1267/1999	Council regulation (EC) No 1267/1999 of 21 June 1999 establishing an Instrument for Structural Policies for Pre-accession

1268/1999	Council regulation (EC) No 1268/1999 of 21 June 1999 on Community support for pre-accession measures for agriculture and rural development in the applicant countries of central and eastern Europe in the pre-accession period
-----------	---

Povrnjeni zneski in sankcije

Številka	Predmet
595/91	Council regulation (EEC) No. 595/91 of 4 March 1991 concerning irregularities and the recovery of sums wrongly paid in connection with the financing of the common agricultural policy and the organisation of an information system in this field
1681/94	Commission Regulation (EC) No. 1681/94 of 11 July 1994 concerning irregularities and the recovery of sums wrongly paid in connection with the financing of the structural policies and the organisation of an information system in this field
1469/95	Council regulation (EC) No. 1469/95 of 22 June 1995 on measures to be taken with regard to certain beneficiaries of operations financed by the Guarantee Section of the EAGGF
745/96	Commission Regulation (EC) No. 745/96 of 24 April 1996 laying down detailed rules for the application of Council Regulation (EC) No. 1469/95 on measures to be taken with regard to certain beneficiaries of operations financed by the Guarantee Section of the EAGGF

Boj proti goljufijam in korupciji

Številka	Predmet
Agreement	Interinstitutional agreement of 25 May 1999 between the European Parliament, the Council of the European Union and the Commission of the European Communities concerning internal investigations by the European Anti-Fraud Office (OLAF)
Decision	Commission decision of 28 April 1999 establishing the European Anti-fraud Office (OLAF) (notified under document number SEC(1999) 802) (1999/352/EC, ECSC, Euratom)
1073/1999	Regulation (EC) No 1073/1999 of the European Parliament and of the Council of 25 May 1999 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office (OLAF)
1074/1999	Council regulation (EURATOM) No 1074/1999 of 25 May 1999 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office (OLAF)

Vir: European Union Regulations Concerning Budget, Financial Control & Audit, 2003.

Priloga 2

SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

attribute standards	standardi lastnosti
audit trail	revizijska sled
best practice	dobra praksa
discharge	razrešnica
economy	gospodarnost
effectiveness	uspešnost
efficiency	učinkovitost
ex ante control	predhodna kontrola
ex ante financial control	predhodna finančna kontrola
ex post audit	naknadna revizija
ex post control	naknadna kontrola
ex post financial control	naknadna finančna kontrola
financial audit / regularity audit / compliance audit	revizija pravilnosti (finančnega) poslovanja
financial control	finančna kontrola / finančni nadzor
financial controller	finančni nadzornik
financial inspection	finančna inšpekcija
implementation standards	standardi izvedbe
Internal Audit Service	notranjerevizijska služba
management responsibility approach	pristop vodstvene odgovornosti
on spot check	pregled na kraju samem
performance standards	standardi dela
public internal financial control system	sistem notranjega nadzora javnih financ
reasonable assurance	primerno zagotovilo
risk control	obvladovanje tveganj
risk governance	upravljanje tveganj
risk management	ravnanje s tveganji
sound financial management	dobro finančno poslovanje
specialised financial control organisation	specializirana organizacija finančnega nadzora
supreme audit institution	vrhovna revizijska institucija
third party approach	pristop s strani tretje osebe
value for money audit / performance audit / effectiveness audit	revizija izvajanja nalog