

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**NOTRANJE REVIDIRANJE OBČIN – IZVAJANJE NOTRANJE
REVIZIJE NA PRIMERU OBČINE TREBNJE**

Ljubljana, junij 2006

IRENA STRAJNAR

IZJAVA

Študentka Irena Strajnar izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 12. 06. 2006

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1. ZGODOVINSKI PREGLED REVIDIRANJA	6
1.1 ZGODOVINA REVIDIRANJA PORABE JAVNEGA DENARJA	6
1.2 ZGODOVINA REVIDIRANJA NA OZEMLJU DANAŠNJE SLOVENIJE	8
1.3 ZGODOVINSKI RAZVOJ NOTRANJEGA REVIDIRANJA.....	9
2. TEORIJA NADZORA JAVNIH FINANC	10
2.1 POJEM JAVNIH FINANC.....	10
2.2 TEORIJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC.....	12
2.3 OPREDELITEV NOTRANJIH KONTROL	13
2.4 VLOGA VODSTVA PRI RAZVOJU NOTRANJIH KONTROL	15
2.5 UREDITEV USPEŠNIH SISTEMOV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA.....	15
3. TEORIJA REVIDIRANJA	17
3.1 TEORIJA REVIDIRANJA	17
3.2 TEORIJA NOTRANJE REVIZIJE	18
3.3 OPREDELITEV VLOGE NOTRANJIH REVIZORJEV	19
3.3.1 <i>Strokovnost notranjega revizorja</i>	19
3.3.2 <i>Nepristranskost in neodvisnost notranjega revizorja</i>	20
3.3.3 <i>Nezdružljivost funkcije notranjega revizorja s članstvom v nadzornih ali upravnih organih</i>	21
3.4 PREGLED SPREMINJANJA VLOGE NOTRANJE REVIZIJE.....	21
3.5 VLOGA VODSTVA PRI VZPOSTAVITVI NOTRANJEGA REVIDIRANJA	25
3.6 VLOGA NOTRANJEGA REVIDIRANJA PRI OBVLADOVANJU TVEGANJ.....	27
3.7 ZAGOTAVLJANJE IN PRESOJANJE KAKOVOSTI NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE	28
3.8 SODELOVANJE ZUNANJE IN NOTRANJE REVIZIJE.....	30
4. NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC V EVROPSKI UNIJI	34
4.1 OPREDELITEV NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V EVROPSKI UNIJI.....	34
4.2 FINANČNI NADZOR	35
4.2.1 <i>OPREDELITEV KONCEPTA FINANČNEGA NADZORA</i>	36
4.2.2 <i>REFORMA JAVNE UPRAVE NA PODROČJU FINANČNEGA NADZORA</i>	36
4.2.3 <i>ZAHTEVJE EVROPSKE KOMISIJE ZA PREVZEM PRAVNEGA REDA NA PODROČJU FINANČNEGA NADZORA</i>	38
4.3 NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC.....	39
4.4 VZPOSTAVLJANJE NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V NOVIH DRŽAVAH ČLANICAH.....	41
5. VZPOSTAVITEV NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V SLOVENIJI	44
5.1 PREGLED VZPOSTAVLJANJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V SLOVENIJI	44
5.2 SPREJEM PRAVNEGA REDA EVROPSKE UNIJE ZA PODROČJE FINANČNEGA NADZORA ..	45
5.3 SISTEM NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V SLOVENIJI	46
5.4 FINANČNO POSLOVODENJE IN NOTRANJE KONTROLE.....	47
5.4.1 <i>VZPOSTAVITEV SISTEMA FINANČNEGA POSLOVODENJA IN NOTRANJIH KONTROL</i>	47
5.4.2 <i>OPREDELITEV TEMELJNIH NAČEL, POSTOPKOV IN PRAVIL NOTRANJIH KONTROL</i>	49
5.4.3 <i>REVIZIJSKA SLED</i>	50
5.4.4 <i>RAZVOJ SISTEMA FINANČNEGA POSLOVODENJA IN NOTRANJIH KONTROL</i>	51
5.5 NOTRANJA REVIZIJA JAVNIH FINANC	52
5.5.1 <i>VZPOSTAVITEV DEJAVNOSTI NOTRANJEGA REVIDIRANJA</i>	52
5.5.1.1 <i>OPREDELITEV NOTRANJEGA REVIDIRANJA</i>	52
5.5.1.2 <i>PREDSTAVITEV DEJAVNOSTI NOTRANJEGA REVIDIRANJA PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKI</i>	53

5.5.1.3	PREDSTAVITEV ZNAČILNOSTI NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB V JAVNI UPRAVI V SLOVENIJI.....	56
5.5.2	OPREDELITEV TEMELJNIH NAČEL, ORGANIZACIJE IN PRAVIL IZVAJANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA.....	58
5.5.3	NAČRTOVANJE REVIDIRANJA.....	59
5.5.4	IZVAJANJE REVIZIJSKE NALOGE IN POROČANJE O REZULTATIH.....	61
5.5.5	RAZVOJ NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH V SLOVENIJI.....	64
5.6	URAD REPUBLIKE SLOVENIJE ZA NADZOR PRORAČUNA.....	65
6.	NOTRANJI NADZOR V LOKALNIH SKUPNOSTIH V SLOVENIJI.....	68
6.1	OPREDELITEV LOKALNIH SKUPNOSTI.....	68
6.2	PREDSTAVITEV OBČINE TREBNJE.....	70
6.3	OPREDELITEV NOTRANJEGA NADZORA V PRORAČUNSKEM UPORABNIKU OBČINA TREBNJE.....	70
6.4	NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA V OBČINI.....	71
6.4.1	OPREDELITEV NOTRANJEGA REVIDIRANJA V OBČINAH.....	71
6.4.2	NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA V LOKALNI SKUPNOSTI.....	72
6.4.3	NALOGE IN CILJI NOTRANJE REVIZIJE V LOKALNI SKUPNOSTI.....	79
6.4.4	PROUČITEV VLOGE NOTRANJE REVIZIJE PRI ODLOČANJU NADZORNEGA ODBORA OBČINE.....	80
6.4.5	OPREDELITEV REVIZIJSKIH PODROČIJ V LOKALNI SKUPNOSTI.....	82
6.4.6	PREDSTAVITEV POMEMBNIH PROCESOV IN AKTIVNOSTI.....	83
6.4.7	OBVLADOVANJE TVEGANJ.....	84
6.4.7.1	OPREDELITEV TVEGANJ.....	84
6.5	SISTEM NOTRANJIH KONTROL V OBČINI.....	85
6.6	MOŽNE ORGANIZACIJSKE OBLIKE IZVAJANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNI SKUPNOSTI.....	89
6.6.1	DOLŽNOST IZVAJANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V OBČINAH.....	89
6.6.2	LASTNA NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA.....	90
6.6.3	SKUPNA NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA.....	92
6.6.4	URAD RS ZA NADZOR PRORAČUNA.....	93
6.6.5	ZUNANJI IZVAJALCI NOTRANJEGA REVIDIRANJA.....	93
6.6.6	PROBLEM ZAGOTAVLJANJA KAKOVOSTI RAZLIČNIH ORGANIZACIJSKIH OBLIK NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB.....	96
6.6.7	ORGANIZIRANOST NOTRANJEGA REVIDIRANJA V SLOVENSkih OBČINAH.....	96
6.7	PRIMER IZVAJANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V OBČINI TREBNJE.....	98
6.7.1	PREDSTAVITEV ORGANIZACIJE NOTRANJEGA NADZORA.....	98
6.7.2	PREDSTAVITEV ORGANIZACIJE NOTRANJEGA REVIDIRANJA.....	99
6.7.3	TRENTNA UREDITEV ORGANIZIRANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA.....	101
6.8	PREDLOGI ZA IZBOLJŠANJE SISTEMA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V SLOVENIJI.....	104
6.8.1	KRATKA ANALIZA RAZMER V SLOVENSki REVIZIJSki STROKI.....	104
6.8.2	PREDLOGI ZA SISTEMSKE SPREMEMBE V SLOVENSki REVIZIJSki STROKI.....	105
6.8.3	REFORMA NOTRANJEGA REVIDIRANJA PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH.....	105
6.8.4	INFORMIRANJE VODSTVA.....	109
6.8.5	OKREPITEV RAZVOJNE IN KOORDINACIJSKE VLOGE CENTRALNE HARMONIZACIJSKE ENOTE.....	110
6.8.6	SODELOVANJE MED NOTRANJIMI IN ZUNANJIMI REVIZORJI.....	111
6.8.7	OKREPITEV STATUSA DRŽAVNIH NOTRANJIH REVIZORJEV.....	111
	SKLEP.....	112
	LITERATURA.....	116
	VIRI.....	122

KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Krog obvladovanja tveganj.....</i>	<i>27</i>
<i>Slika 2: Organizacijska struktura lokalne samouprave.....</i>	<i>69</i>
<i>Slika 3: Predstavitev organiziranosti notranjerevizijskih služb v občinah v Sloveniji</i>	<i>97</i>
<i>Slika 4: Predstavitev organiziranosti notranjerevizijskih služb v občinah v Sloveniji, pri katerih proračun presega 500 milijonov tolarjev</i>	<i>98</i>

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Pregled spreminjanja vloge notranje revizije</i>	<i>22</i>
<i>Tabela 2: Opredelitev sistema notranjega nadzora javnih financ.....</i>	<i>40</i>
<i>Tabela 3: Povzetek ugotovitev in priporočil</i>	<i>103</i>

UVOD

Sodobno okolje danes zaznamujeta velika spremenljivost in tveganje. Nenehne in vedno bolj zapletene spremembe okolja, nove tehnologije, velika konkurenčnost ter zahteva po hitrih poslovnih odločitvah, od katerih je v celoti odvisna prihodnost organizacij, so postali neizogiben dejavnik in najpogostejši vzrok za neuspešno poslovanje. Organizacije morajo vzpostaviti kakovosten sistem poslovnega odločanja, ki temelji na zanesljivi informacijski podlagi. V procesu pridobivanja kakovostnih informacij in sprejemanja ključnih odločitev veliko vlogo igra notranje revidiranje.

Večina organizacij se zaveda, da spremembe pomembno zaznamujejo njihovo sedanje in prihodnje odločanje, zato je še posebej pomembno, da imajo na voljo kakovostne informacije. Z veliko spremenljivostjo pa je močno povezano tveganje. Tvegajo tako lastniki podjetja oziroma organizacije kot njihovo poslovodstvo, zaposleni, upniki, država in uporabniki storitev. Njihovo delovanje je usmerjeno v zmanjšanje tveganja, zato iščejo različne rešitve. Ena izmed njih je gotovo revidiranje, ki ne zmanjšuje le poslovnega tveganja, ampak prispeva k pridobivanju kakovostnih informacij, ki so podlaga za sprejemanje pravih poslovnih odločitev. Zunanja in notranja revizija veliko prispevata k zagotavljanju učinkovitega, uspešnega in dovolj varnega poslovnega sistema.

V zadnjih letih je vzporedno z večanjem zahtevnosti poslovanja dejavnost notranjega revidiranja postala bistveno pomembnejša. Organizaciji danes pomeni podporo, pomoč in ekonomsko prednost pri uresničevanju njenega poslanstva. (Praznik, 1999, str. 34–37). Natančno revizorjevo poznavanje celotnega poslovanja in s tem njegova vloga katalizatorja ter tesnega vodstvenega svetovalca so postali nepogrešljiv dejavnik poslovnega uspeha, podobno velja tudi za področje javnega sektorja.

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

Nadziranje porabe proračunskih sredstev ima velik pomen v demokratičnih državah, večjo pozornost pa mu v Sloveniji pripisujemo od ustanovitve Računskega sodišča Republike Slovenije leta 1995 dalje in v reformi javnega financiranja. Zunanja revizija je zakonsko opredeljena že nekaj let, zato je zunanje revidiranje v Sloveniji že utečeno. Notranja revizija pa postaja pomembnejša šele v zadnjem času, vendar se zanimanje za vpeljavo notranjega revidiranja v poslovanje podjetij in organizacij povečuje. Nenehno naraščanje števila poslovnih dogodkov, vključevanje v ekonomijo svetovnih razsežnosti, uvajanje novih tehnologij, raznovrstnost storitev ter problemi, ki spremljajo širjenje poslovne mreže, onemogočajo, da bi poslovodstvo samo dovolj uspešno nadziralo uresničevanje zapletenih poslovnih procesov.

Proračunski uporabniki za svoje delovanje uporabljajo sredstva, pridobljena z davki in drugimi obveznimi dajatvami, ki so pobrane na prisilen način, zato kot državljani, zaposleni in davkoplačevalci nastopamo v dvojni vlogi. Na eni strani z željo, da bi država čim bolj skrbela za našo blaginjo, po drugi strani pa si želimo, da bi nas to čim manj stalo. Ta dva interesa nista najbolj združljiva, zato je treba zagotoviti uspešno delovanje celotnega javnega sektorja in učinkovito opravljanje nalog ob smotni uporabi javnih sredstev. Poleg teh dveh interesov pa želijo davkoplačevalci tudi popolne informacije o porabi njihovega denarja. (Jamnik, 2000, str. 69).

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 gospodarjenje s premoženjem in finančnimi sredstvi, tako na strani prihodkov kot odhodkov. Cilj notranjega nadzora je zagotavljanje skladnosti poslovanja z veljavnimi predpisi in postopki, zaščita javne lastnine, gospodarna 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 z njimi gospodarijo.

Notranji revizorji morajo biti usposobljeni za preizkušanje in raziskovanje celotnega delovanja organizacije. S tem preverjajo informacije, ocene, analize ter druge podatke v organizaciji, na podlagi katerih poslovodstvo nato sprejema svoje temeljne odločitve. Ker so informacije notranjega revizorja za poslovno odločanje ali oblikovanje kakršnega koli mnenja za njihovega uporabnika tako zelo pomembne, morajo biti čim bolj nepristranske. To pa je možno le, če notranji revizor, ne glede na vplive okolice, deluje povsem neodvisno. Morebitne pristranske ocene bi lahko pomenile napačno informacijo in s tem resno vplivale na sprejemanje odločitev uporabnika, ki z njimi razpolaga; zato je neodvisnost temelj stroke notranjega revidiranja.

Občine kot samoupravne lokalne skupnosti porabljajo javna finančna sredstva in z njimi gospodarijo ter so hkrati potencialni upravičenci oziroma uporabniki sredstev evropskih skladov. Tudi občine morajo izpolnjevati vse zahteve za področje notranjega nadzora javnih financ in posebne zahteve za procesiranje sredstev evropskih skladov.

Izvajanje nadzora javnih financ se med državami razlikuje. Slovenija je imela v preteklosti 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 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 ravnanju 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 Evropsko unijo je morala Slovenija zaključiti pogajanja na različnih področjih, med njimi tudi na področju finančnega nadzora, ki ga je zajemalo pogajalsko poglavje 28. (Chapter 28 – Financial Control, 2003). Pri tem poglavju je Evropska unija 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 Evropske unije in sredstev evropskih skladov ter varovanje finančnih interesov Evropske unije.

Najpomembnejša zahteva Evropske unije glede finančnega nadzora je bila, da države kandidatke vzpostavijo sodoben in učinkovit notranji nadzor javnih financ ob izpolnjevanju temeljnih načel Evropske komisije 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, 2002, str. 4-5).

Evropska komisija ni predpisala enotnega sistema notranjega nadzora javnih financ, pač pa je od držav kandidatke zahtevala le, da vzpostavijo učinkovit sistem ob upoštevanju temeljnih načel.

Namen magistrskega dela je prikaz zahtev Evropske unije za vzpostavitev ustreznega sistema finančnega nadzora, s poudarkom na sistemu notranjega nadzora javnih financ, in čim bolj natančni opredelitvi notranjega revidiranja občin. Opisan je sistem in trenutno stanje notranjega nadzora javnih financ, zlasti notranjega revidiranja, kot se vzpostavlja v Sloveniji, predvsem na ravni občin, in zato je njegovo učinkovito delovanje pod vplivom različnih sprememb in nadaljnjega razvoja.

Cilj magistrskega dela je prikazati pomen notranjega nadzora javnih financ kot ključnega elementa finančnega nadzora ter predstaviti primer vzpostavitve sistema notranjega nadzora in natančneje notranjega revidiranja v Sloveniji, na podlagi glavnih načel, ki jih je podala Evropska unija. Predstavljeni so trije stebri notranjega nadzora: prvi steber, ki 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. Poudarek v pričujočem magistrskem delu je na drugem stebru – notranje revidiranje. Podrobno je predstavljena notranjerevizijska služba v občinah, vključno z možnimi oblikami organiziranja, prednostmi in slabostmi vsake ter primer izvajanja notranje revizije v proračunskem uporabniku, Občini Trebnje.

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 revidiranja, ki je vzpostavljen v Sloveniji, na lokalni ravni pa se šele vzpostavlja, in predstavitev predlogov za njegovo izboljšanje, s poudarkom na organiziranju notranjega revidiranja v občinah.

Magistrsko delo temelji na proučevanju teoretičnih podlag za finančni nadzor s poudarkom na sistemu notranjega nadzora javnih financ in natančneje notranjem revidiranju ter na proučevanju in analiziranju prakse pri vzpostavitvi posameznih elementov notranjega nadzora, zlasti notranjega revidiranja, v Sloveniji in prenos na lokalno raven - občine.

Pri proučitvi teoretičnih podlag je bila uporabljena tuja in domača literatura, zlasti članki iz strokovnih publikacij in revizijska poročila. Veliko sem si pomagala s svojimi delovnimi izkušnjami, saj sem zaposlena na Občini Trebnje, ravno na področju notranjega nadzora in sodelovanja z revizijskimi institucijami v primeru notranje in v primeru zunanje revizije.

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 (za ugotavljanje razlik in podobnosti med posameznimi organizacijskimi oblikami), metodo abstrakcije in konkretizacije, metodo generalizacije in specializacije, metodo kompilacije (uporaba znanj in izkušenj iz domače in tuje literature) in metodo komparacije ter metodo končne sinteze (za oblikovanje sugestij oziroma predlogov za učinkovitejše izvajanje notranjega revidiranja v slovenskih občinah).

Magistrsko delo je razdeljeno v osem ključnih sklopov, ki obsegajo uvod, zgodovinski pregled revidiranja, teorijo nadzora javnih financ, teorijo revidiranja, notranji nadzor javnih financ v Evropski uniji, vzpostavitev sistema notranjega nadzora in notranjega revidiranja javnih financ v Sloveniji, notranji nadzor v lokalnih skupnostih v Sloveniji in analizo stanja na področju notranjega revidiranja občin v Sloveniji ter primer izvajanja notranje revizije v Občini Trebnje in sklep.

V Uvodu je povzeta problematika in namen magistrskega dela, predstavljeni so cilji in metode dela.

V prvem poglavju sem na podlagi proučevanja strokovne literature na kratko predstavila zgodovinski razvoj revidiranja in notranjega revidiranja ter tudi razvoj na ozemlju Slovenije.

V drugem in tretjem poglavju sem na podlagi proučevanja strokovne literature uporabila metodo deskripcije za podroben in objektivni opis osrednjega predmeta proučevanja, to je pomena notranjega nadzora javnih financ in notranje revizije ter delovanja notranjerevizijskih služb, predstavila sem tudi potek notranje revizije pri proračunskih uporabnikih. Pri raziskovanju, odkrivanju in sistematični obdelavi dejstev sem se naslonila na domačo in tujo literaturo s področja notranjega nadzora javnih financ, zlasti drugega stebra, ki zajema notranje

revidiranje. Del literature predstavljajo tudi članki iz uglednih strokovnih revij ter poročila in priporočila notranjih revizorjev.

V četrtem poglavju sem naredila analizo stanja na področju notranjega nadzora in notranje revizije v državah članicah Evropske unije. S pomočjo člankov iz uglednih strokovnih revij sem predstavila koncept in reformo sistema notranjega nadzora javnih financ ter zahteve Evropske unije. V nadaljevanju sem na kratko predstavila tudi vzpostavljanje notranjega nadzora v novih državah članicah.

V petem poglavju sem naredila pregled vzpostavljanja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji, ki ga sestavljajo finančno poslovanje in notranje kontrole ter neodvisne notranjerevizijske službe in centralni organ za usklajevanje, tj. Urad RS za nadzor proračuna. V nadaljevanju sem opredelila vsakega izmed naštetih konceptov. Podrobneje sem predstavila dejavnost notranjega revidiranja, kot se vzpostavlja v Sloveniji, s poudarkom na predstavitvi dejavnosti notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih in značilnosti notranjerevizijskih služb v javni upravi v Sloveniji.

V šestem poglavju sem predstavila notranji nadzor v lokalnih skupnostih v Sloveniji. Najprej sem na kratko opredelila značilnosti lokalnih skupnosti v Sloveniji in predstavila Občino Trebnje. V nadaljevanju sem na podlagi proučevanja strokovne literature uporabila metodo deskripcije za podroben in objektivni opis osrednjega predmeta proučevanja, notranjega nadzora v proračunskem uporabniku Občini Trebnje ter notranjerevizijskih služb v občini – predstavila sem vlogo in umestitev notranjerevizijske službe v občini, naloge in cilje notranje revizije, vlogo notranje revizije pri odločanju nadzornega odbora občine, obvladovanje tveganj, opredelitev revizijskih področij. Opredelila sem možne organizacijske oblike izvajanja notranjega revidiranja v javnem sektorju ter prednosti in slabosti posameznih organizacijskih oblik. Naredila sem tudi analizo stanja na področju notranje revizije v slovenskih občinah ter primerjavo ugotovitev, predstavljen je tudi primer izvajanja notranje revizije v Občini Trebnje.

Uporabila sem metodo zbiranja podatkov. Zbrane podatke sem glede na vsebino razvrstila v skupine, jih analizirala ter primerjala dobljene rezultate med slovenskimi občinami v primerjavi z zahtevami Evropske komisije. Po ugotovljenih razlikah med slovenskimi občinami in dejstvu, da se notranjerevizijske službe po posameznih občinah še ne ustanovljajo, sem se vprašala, zakaj obstajajo razlike oziroma zakaj se notranja revizija še ni razvila, ter postavila hipoteze, ki sem jih v nadaljevanju poizkušala dokazati.

Na koncu sem na kratko opredelila tudi predloge za izboljšanje sistema notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji in reformo pri proračunskih uporabnikih. Uporabila sem metodo sinteze, in sicer s pomočjo ugotovitev teoretičnega proučevanja in analize stanja v slovenskih občinah sem pripravila predloge za izboljšanje sistema notranjega revidiranja v slovenskih občinah. Pristop je deduktiven, saj sem iz splošnih značilnosti notranje revizije izpeljala predlog učinkovitega izvajanja le-te na primeru občin.

V Sklepu so povzete ključne ugotovitve magistrskega dela.

1. ZGODOVINSKI PREGLED REVIDIRANJA

1.1 ZGODOVINA REVIDIRANJA PORABE JAVNEGA DENARJA

Začetki revidiranja porabe javnega denarja segajo daleč v zgodovino, tako v evropski civilizaciji kot tudi v nekaterih neevropskih državah (Kitajska, Koreja, Japonska, Asirija). V evropskem civilizacijskem izročilu je temeljnega pomena atenska ustava iz leta 328 pr. n. št., katere avtorstvo je pripisano Aristotelu, in ki določa posebno desetčlansko revizijsko telo, pristojno in pooblaščen za revidiranje javnih financ. Revizorji, ki jih je z žrebom imenovala atenska skupščina izmed lastnih članov, so se imenovali logistae, poleg njih pa je bil z žrebom iz vsakega plemena določen po en preglednik računov (euthunus), vsak z dvema asesorjema (paredri). To telo je bilo odgovorno za pregled računov, sprejemalo pa je tudi pritožbe in prijave državljanov o domnevnih zlorabah javnega denarja z navedbami domnevnih osumljencev iz vrst javnih uslužbencev. Kadar je ugotovilo, da je sum zlorabe pooblastil utemeljen, je sporne račune predložilo sodišču, in odločitev sodne porote o vsakem spornem primeru je obveljala kot dokončna. Posebno pozornost so atenski revizorji namenjali računom in premoženjskemu stanju ljudi, ki so odhajali iz javnih funkcij, na katerih bi se bili lahko okoristili z državnim denarjem. (URL: <http://www.rs-rs.si>). Opisani atenski model revidiranja se je lahko pojavil v okolju razvite grške demokracije, ki je imela za seboj že več stoletno tradicijo, in se seveda pozneje v takšni obliki ni obdržal oziroma nadaljeval.

Razvoj revidiranja porabe javnega denarja od evropskega srednjega veka dalje je mogoče razdeliti v tri obdobja (URL: <http://www.rs-rs.si>).

Za prvo obdobje, ki sega do francoske revolucije leta 1789, je značilno, da je revizije opravljal pooblaščenec kralja oziroma vrhovnega vladarja države. V imenu vladarja in v njegovo dobro je preverjal prihodke in odhodke države. Revizija je bila pravzaprav pomoč vladarju, da bi zbral čim več denarja za vodenje države, vojske, državno administracijo ipd. Iz tega obdobja izhajajo predhodniki poznejših računskih sodišč v tedanjih vodilnih zahodnoevropskih monarhijah. V Franciji je iz kraljeve kurije izšla La chambre de comptes, katere pravila je s posebnim odlokom uzakonil Filip V leta 1320. V Španiji so na kastiljskem dvoru omenjeni vrhovni revizorji leta 1388, leta 1436 pa je bila ustanovljena Casa de cuentos, Filip II. pa je v 16. stoletju ustanovil Tribunal de Contaduria. Na Portugalskem je bila Casa dos contos ustanovljena leta 1385. V Angliji je mesto London vpeljalo funkcijo mestnega revizorja že leta 1299, funkcija vrhovnega revizorja državnih financ se je pojavila leta 1314, njeno vlogo in vpliv pa je utrdila kraljica Elizabeta I. z ustanovitvijo revizijskega telesa Auditors of the Imprest (1559), ki je bilo odgovorno za revidiranje vseh državnih odhodkov. V nemško govorečih deželah so prvo predhodnico kontrole porabe javnih sredstev ustanovili leta 1707 na Saškem, leta 1714 pa tudi v Prusiji, imenovala se je General Rechenkammer. V Habsburški monarhiji so začetki računskega sodišča poznejšega datuma, saj je dvorno računsko zbornico (Rechen-Cammer) ustanovila šele cesarica Marija Terezija leta 1761.

Drugo obdobje razvoja državne revizije sega od francoske revolucije leta 1789 do začetka druge svetovne vojne leta 1939. V tem obdobju je državna revizija dobila novo vlogo: obveščati javnost in vladarja o javnih finančah in računovodstvu. Zato se je vse bolj uveljavljal

koncept samostojnosti in neodvisnosti revizorjev, njihov položaj pa se je začel utrjevati z zakonskimi normami. Razvoj vrhovnih državnih revizijskih ustanov je sledil uveljavljanju političnega liberalizma ter postopni krepitvi parlamentarne demokracije in pravne države, zato ni naključje, da so se te ustanove prav v tem obdobju povečini preimenoval v računsko sodišča. Tako je bilo najprej v Franciji, kjer je narodna skupščina leta 1891 ustanovila računski urad (Bureau de Comptabilite), Napoleon I. pa je leta 1807 državno finančno revizijo reorganiziral v močno centralizirano računsko sodišče (Cour de Comptes), ki se je s takšnim nazivom ohranilo do danes. V Španiji je bilo računsko sodišče (Tribunal Mayor de Cuentas, pozneje Tribunal de cuentas) ustanovljeno leta 1828, na Portugalskem (Tribunal de contas) leta 1849, v Italiji v času Cavourjeve vlade leta 1862 (La corte dei conti), v Avstro-Ogrski pa se je naziv računsko sodišče (Oberster Rechnungshof) uveljavil leta 1866.

V Angliji je šel razvoj nekoliko drugače: leta 1834 je bil ustanovljen vrhovni revizijski urad (Office of the Comptroller General of the Exchequer); pomembne reforme so prenesle nadzor nad javnimi financami v pristojnost parlamenta, ki mu je bil dolžan vrhovni revizijski urad o svojem delu enkrat letno poročati. Iz tega obdobja izhajata tudi razlikovanje dveh osnovnih modelov institucionalizacije javne porabe, sodnega in revizijskega. Medtem ko se je prvi razvil v kontinentalni Evropi, drugi pripada anglosaški tradiciji – zato sta tudi imeni sodišče in urad izraza te tradicije, ki se je prenesla drugod po svetu.

V tretjem obdobju, obdobju po drugi svetovni vojni, je bil značilen proces ustanavljanja novih vrhovnih revizijskih institucij, katerih samostojnost in neodvisnost je zagotavljala ustava. Poleg tega se je spreminjala vsebina revidiranja javne porabe, povečal pa se je tudi krog oseb, ki so bile lahko nadzorovane. Zajel je vse tiste osebe, ki so na kakršen koli način, tudi v manjšem obsegu, porabljale javni denar. Vrhovne revizijske institucije so preverjanje porabe javnega denarja razširile tako, da niso opravljale samo finančnih revizij (revizije obračunov, računovodskih izkazov), ampak so vse bolj ugotavljale tudi gospodarno rabo javnih sredstev. Vrhovna revizijska institucija je preverjala porabo javnih sredstev pri osebah javnega prava in tudi pri osebah zasebnega prava. V tem obdobju je bil že leta 1953 ustanovljen tudi INTOSAI, Svetovna zveza vrhovnih revizijskih institucij, ki je imela v začetku 34 članic, danes pa jih ima že nad 180.

Nadzor nad javnimi financami in njihovo porabo se v današnjem obdobju v skladu s sprejetimi mednarodnimi smernicami in priporočili ne omejuje več zgolj na preverjanje zakonitosti in pravilnosti porabe javnih sredstev, ampak se vse bolj usmerja v ugotavljanje, ali so posamezni porabniki javna sredstva, ki so jim bila namensko dodeljena, tudi zares gospodarno, učinkovito in uspešno uporabili. Prav revidiranje izvajanja nalog postaja strateška funkcija vrhovnih državnih revizijskih institucij, pri čemer je namen revidiranja, da pokaže, ali je pridobljena korist vredna in v sorazmerju z vloženim denarjem.

V večini industrijsko razvitih dežel je v zadnjih desetletjih silovito naraščal delež javnih izdatkov v bruto domačem proizvodu in je prišel do točke, ko se države soočajo s krizo in z nujnostjo razmisleka o mejah nadaljnje rasti. Pojavlja se ključno vprašanje: ali krčiti obseg socialnih pravic ali pa mobilizirati t.i. »notranje rezerve«. Druga strategija je očitno boljša, saj

ne gre le za nujnost zaustavitve nadaljnje rasti javnih izdatkov, ampak predvsem za povečevanje učinkovitosti in uspešnosti vseh javnih organizacij, ki s temi sredstvi razpolagajo; z dobrim gospodarjenjem je namreč mogoče z istim obsegom sredstev zagotavljati več bolj kvalitetnih javnih dobrin.

Pomen pojma »revidiranje« se zaradi nujnosti po zaustavitvi rasti porabe javnofinančnih sredstev in povečevanju učinkovitosti in uspešnosti vseh javnih organizacij spreminja in širi: ne gre več le za revidiranje računovodskih izkazov, ampak za revidiranje programov, izvajanja nalog ... S tem postaja revidiranje konstitutivno načelo in temeljna karakteristika družbene organizacije. Zaradi vselej prisotne možnosti, da prejemnik javnih sredstev ravna v nasprotju z interesi tistega, ki mu jih daje, njuna relacija temelji na nezaupanju – revidiranje je v takšnih okoliščinah tehnologija, ki zaupanje spet vzpostavlja; pogoj za to pa sta revizorjeva strokovnost in neodvisnost.

Ker so izvorni »dobavitelji« javnih sredstev državljani v funkciji davkoplačevalcev, lahko le-ti z vso pravico terjajo preverjanje odgovornosti vseh tistih, ki jim je gospodarjenje z javnimi sredstvi zaupano; imajo tudi pravico izvedeti, ali so bile proračunske in programske naloge, ki so bile upravljavcem in uporabnikom javnih sredstev naložene, ustrezno izvedene. Verodostojne in nepristranske informacije o tem jim lahko zagotavlja le neodvisna in strokovno vrhunsko usposobljena revizijska institucija, ki je v tej vlogi nepogrešljiv člen v državnem sistemu in pravnem redu vsake sodobne demokratične države.

1.2 ZGODOVINA REVIDIRANJA NA OZEMLJU DANAŠNJE SLOVENIJE

Iz najstarejših obdobij pisnih virov o tedanjih revizijskih praksah ni, a je mogoče domnevati, da so tudi na tem območju obstajale. Za prve dokazljive zametke javnega revidiranja je tako mogoče šteti šele zapise državnih blagajnikov od 16. stoletja dalje, pozneje pa so pravila vodenja in prikazovanja računov državnih računovodstev določale cesarske zbornice. (URL: <http://www.rs-rs.si>).

Prva revizijska institucija, pod katere pristojnost je spadalo tudi ozemlje današnje Slovenije, je bila ustanovljena v času vladanja cesarice Marije Terezije (v obdobju od leta 1740 do leta 1780), ki je uveljavila številne reforme na področju državne uprave. S posebnim pismom je leta 1761 ustanovila tudi Dvorno računsko zbornico, ki ji je bil poverjen nadzor nad gospodarjenjem z državnimi financami, katerega glavni namen je bil preventivni nadzor nad celotnim računovodskim poslovanjem države. Cesar Jožef II. je leta 1782 predpisal Dvorni računski zbornici računovodske in revizorske postopke z namenom, da bi se uporabljale v vseh deželah Habsburške monarhije. Po razpadu Avstro-Ogrske monarhije, ko je leta 1918 ozemlje današnje Slovenije postalo del Države Srbov, Hrvatov in Slovencev, je vse do leta 1922 na področju javnega revidiranja še veljal avstrijski zakon iz leta 1892. Ustava Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev iz leta 1921 je določila Glavno kontrolo kot vrhovno institucijo za pregledovanje državnih računov in nadzor nad izvrševanjem državnega proračuna in oblastnih proračunov.

Po drugi svetovni vojni je bil leta 1946 sprejet Zakon o splošni državni kontroli, ki je bil spremenjen in dopolnjen leta 1949. Namen državne kontrole je bil kontrolirati delo Vlade Federativne ljudske republike Jugoslavije, vlad posameznih ljudskih republik, ljudskih odborov ter vseh drugih ustanov in podjetij, nad katerimi je imela država kontrolo na podlagi zakona.

Leta 1959 je bila z zakonom ustanovljena Služba družbenega knjigovodstva. Njene bistvene naloge (evidenčna, informativno-analitična in kontrolna funkcija, opravljanje ekonomsko-finančne revizije in plačilnega prometa) so se ohranile vse do osamosvojitve Slovenije leta 1991. Ekonomsko-finančna revizija, ki jo je opravljal Služba družbenega knjigovodstva, je zajemala revizijo zaključnih računov in ekonomsko-finančno revizijo poslovanja uporabnikov družbenih sredstev. Pri reviziji zaključnih računov je ugotavljala nezakonitosti oziroma nepravilnosti stanja sredstev in njihovih virov oziroma rezultatov poslovanja.

Po osamosvojitvi leta 1991 je naloge Službe družbenega knjigovodstva Jugoslavije v celoti prevzela Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji. V letu 1994 pa je pravno nasledstvo prevzela Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje. Istega leta je bil sprejet Zakon o računskem sodišču; Računsko sodišče Republike Slovenije je začelo delovati 1. januarja 1995. Dobilo je pooblastilo za nadziranje celotnega poslovanja javnega sektorja v delu, ki se nanaša na rabo sredstev javnih financ, pa tudi zasebnega sektorja. Njegova ustanovitev in določitev njegovih pristojnosti je pomenila vzpostavitev nove sistemske ureditve državne revizije. Tako se je Slovenija pridružila tistim sodobnim državam, ki imajo več desetletno ali več stoletno tradicijo v revidiranju javne porabe.

1.3 ZGODOVINSKI RAZVOJ NOTRANJEGA REVIDIRANJA

Začetki notranjega revidiranja segajo daleč v srednji vek. Vse najstarejše oblike revidiranja predstavlja notranje revidiranje državne uprave. Zasledimo jo že v starem Egiptu, Babilonu in Grčiji, kar pomeni, da so precej starejši od zunanje poklicne revizije, ki jo zasledimo šele v 15. stoletju v Italiji. (Spremič, 1997, str. 8).

Začetki sodobnega razumevanja notranje revizije so se pojavili ob koncu 19. stoletja, ko so v Združenih državah Amerike velika podjetja in organizacije ustanovila svojo notranjo revizijo računovodstva. Šele velika gospodarska kriza od leta 1929 do 1933 je močneje vzpodbudila razvoj notranjega revidiranja, ko se je večina organizacij pri iskanju načina za bolj uspešno poslovanje »obrnila k sebi«.

Številna podjetja so namreč propadla prav zaradi slabih informacij pri poslovnem odločanju in zaradi slabega vodenja. Izkazalo se je, da je notranja revizija resnično potrebna, hkrati pa se je notranje revidiranje pričelo od finančnega preusmerjati k sodobnejšemu revidiranju poslovanja, katerega vsebina je presojanje celotnega poslovanja podjetja. Število notranjih revizorjev se je povečevalo, njihova poročila, ugotovitve in priporočila pa so pripomogla k boljšemu poslovanju in gospodarskemu razvoju organizacij. Tako je bil leta 1941 v ZDA ustanovljen prvi inštitut za notranjo revizijo (The Institut of Internal Auditors), ki je spodbudil razvoj

notranjega revidiranja tudi drugod po svetu teh hkrati predstavljal ogrodje za ustanovitev in razvoj podobnih institucij v drugih državah. (Spremič, 1997, str. 8).

V Sloveniji je za razvoj notranjega revidiranja v prvi vrsti odgovoren Slovenski inštitut za revizijo, ki predstavlja poklicno organizacijo vseh strokovnjakov, ki delujejo na področju zunanje in notranje revizije. V začetku leta 1997 se je v okviru tega inštituta oblikovala posebna sekcija za notranjo revizijo. S tem je bila nekako vzpostavljena osnova za razvoj notranjega revidiranja pri nas, saj le-ta skrbi za strokovni razvoj notranjih revizorjev in zagotavlja možnosti medsebojnega strokovnega povezovanja. Do leta 1998 je bila v veljavi praksa, da so se v notranjerevizijskih službah med drugim lahko zaposlovale osebe s pridobljenim nazivom zunanjega revizorja, od tega leta dalje pa Slovenski inštitut za revizijo organizira izobraževanje za pridobitev naziva preizkušeni notranji revizor, ki je v današnjih razmerah skoraj nujno potreben za opravljanje tega poklica. (Primožič, 2001, str. 7).

Zakon o javnih financah, ki je bil sprejet leta 1999, je izpopolnil postopke nadzora nad porabo proračunskih sredstev ter v celoti zakonsko vzpostavil neodvisno notranjo revizijo pri neposrednih uporabnikih proračuna. Leta 2002 je bila sprejeta novela zakona o javnih financah, ki je celovito uredila področje notranjega nadzora javnih financ, katerega sestavni del je tudi notranje revidiranje; sprejet je bil tudi Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. Omenjena zakonodaja predstavlja podlago za organiziranje funkcije notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih v Sloveniji.

2. TEORIJA NADZORA JAVNIH FINANC

2.1 POJEM 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 presojeti, če 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 in notranja revizija, ter v obliki zunanjega nadzora, ki ga na področju javnega sektorja navadno predstavlja zunanja revizija, ki jo izvaja vrhovna revizijska institucija.

Medtem ko imajo države članice Evropske unije zunanji nadzor že nekaj časa vzpostavljen in utečen, pa je notranji nadzor, predvsem sistem notranje revizije, novost, ki se v nekaterih državah šele uvaja. Predvsem nove države članice Evropske unije, pojmov, kot so notranja revizija, revizijska sled itd. v preteklosti niso poznale; v teh državah je funkcijo notranjega nadzora v preteklosti predstavljal inšpekcijski nadzor.

Pod pojmom javne finance razumemo prejemke in izdatke ter dejavnosti javne uprave, ki jih le-ta izvaja pri pridobivanju finančnih sredstev in financiranju najrazličnejših opravil in storitev njenih organov. Pojem javne finance, državne finance (public finance) je v Pojmovniku računovodstva, financ in revizije opredeljen kot ravnanje z denarnimi sredstvi v državi ter njihovo pridobivanje in porabljanje, predstavljeno z denarnimi tokovi v državnem proračunu, pa tudi procesi in stanja, povezani s financiranjem države (vzpostavljanjem in obstojem čistega državnega premoženja in dolgov) ter naložbami države (v nepremičnine, premičnine in finančno premoženje). (Turk, 2002, str. 181).

Z javnimi financami gospodari javna uprava. Državna uprava je ena od funkcij države, ki jo v skladu s trialistično teorijo delitve oblasti štejemo kot del izvršilne funkcije, od katere zgornji, politični, del predstavlja vlada, spodnji, strokovni, del pa uprava, ki neposredno izvršuje zakone ... Upravno delovanje je praviloma izpostavljeno nadzoru zakonitosti delovanja, in sicer notranjemu in zunanjemu nadzoru. (Sruk, 1995, str. 349).

Potrebo po učinkovitem notranjem in zunanjem nadzoru utemeljuje predvsem dejstvo, da je delež javnofinančnih izdatkov v bruto domačem proizvodu zelo visok, in da delež javnofinančnih izdatkov v bruto domačem proizvodu vpliva na konkurenčnost gospodarstva. V Sloveniji ta delež dosega 42,7 % v BDP. (Konsolidirana globalna bilanca prihodkov in odhodkov javnega financiranja, januar 2005). Med cilji ekonomske politike naše države je predvideno povečanje konkurenčne sposobnosti slovenskega gospodarstva, ki zahteva zmanjševanje deleža javnofinančnih izdatkov na eni strani in povečevanje učinkovitosti, gospodarnosti in smotrnosti razpolaganja z javnimi sredstvi na drugi strani.

Celovitost normativno–institucionalnega in ekonomskega instrumentarija za zagotavljanje učinkovitega in gospodarnega upravljanja javnih financ smo v Sloveniji začeli uvajati zelo pozno. Dejanske potrebe po celoviti ureditvi sistema javnih financ so se sicer v strokovnih krogih in v krogih demokratične javnosti pojavljale vse od ustanovitve samostojne države naprej. Uvajati pa so se začele šele ob zaključevanju procesa pridruženja Republike Slovenije Evropski skupnosti. Republika Slovenija se je v pogajalskih izhodiščih za prevzemanje pravnega reda Evropske skupnosti (acquis communautaire) zavezala, da prevzame pravni red Evropske skupnosti za področje 28 – Finančni nadzor.

Proračunsko poslovanje države in občin je poenotil Zakon o javnih financah, ki določa postopke in pravila priprave, sestave, izvrševanja, zadolževanja, poroštev, upravljanja s premoženjem in računovodstvo proračuna. Uvedel je tudi notranji finančni nadzor. Zakon o javnih financah je bil sprejet konec leta 1999. Že v drugi polovici leta 2002 je doživel pomembne spremembe na področju notranjega finančnega nadzora, kar kaže na to, da je državna uprava učinkovitemu notranjemu nadzoru namenjala razmeroma malo pozornosti in se s tem področjem ni dovolj poglobljeno in strokovno ukvarjala. To dokazuje tudi dejstvo, da so se podzakonski predpisi, ki urejajo področje notranjega finančnega nadzora, v zadnjih letih večkrat spremenili, in da je bil zelo pozno sprejet predpis, ki uvaja poklic državnega notranjega revizorja.

Nekoliko daljšo preteklost ima v naši državi zunanji nadzor v javnem sektorju, ki ga opravlja Računsko sodišče Republike Slovenije. Ustanovljeno je bilo leta 1995. Računsko sodišče Republike Slovenije je najvišji revizijski organ za kontrolo državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v Republiki Sloveniji. (Zakon o računskem sodišču, 2001).

2.2 TEORIJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC

Notranji nadzor, kot sistem, je potreben, ker organizacije postajajo vedno bolj kompleksne, tako da neposreden nadzor posameznikov ni več mogoč. Notranje kontrole so potrebne za vodenje in spremljanje napredka pri doseganju strateških ciljev. Organizacije morajo izpolnjevati zakonske zahteve in notranje kontrole so potrebne za izpolnjevanje in spremljanje izpolnjevanja teh obveznosti. Sodobne organizacije se zaradi notranjih in zunanjih dejavnikov soočajo z različnimi finančnimi, upravnimi in komercialnimi tveganji, ki ogrožajo doseganje njihovih ciljev.

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 gospodarjenje s proračunskimi sredstvi ter jih zaščitila pred morebitnimi nepravilnostmi in goljufijami. Sodobni koncept notranjega nadzora javnih financ obsega sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter sistem notranjega revidiranja.

V teoriji obstaja pet komponent notranjega nadzora:

- kontrolno okolje,
- ocenitev tveganj,
- informacije in komuniciranje,
- kontrolne aktivnosti ter
- nadziranje in ocenjevanje (monitoring) delovanja.

Kontrolno okolje je osnova vsega notranjega nadzora in vsebuje:

- integriteto, etične vrednote in strokovnost vodstva,
- vodstveno filozofijo (usmerjanje k rezultatom, strokovni pristop) in stil vodenja,
- organizacijsko strukturo in delegiranje pooblastil,
- odnos vodstva do zakonodaje.

Ocenitev tveganj predstavlja dokaj novo področje, zlasti v javni upravi, in zajema:

- prepoznavanje tveganj,
- opredelitev posameznih tveganj,
- analiziranje tveganj,
- ocenitev tveganj.

Informacije in komuniciranje – potrebno je:

- zbiranje, beleženje in obdelava informacij o poslovnih dogodkih,
- zaposleni morajo stalno in pravočasno izmenjavati informacije,
- komuniciranje mora potekati po vseh ravneh in vseh nivojih,
- upoštevati je potrebno vse informacije, ki vplivajo na vodenje, izvajanje in kontrolo procesa.

Kontrolne aktivnosti so politike, usmeritve in postopki, uvedeni z namenom obvladovanja tveganj in doseganja ciljev organizacije; na primer:

- razmejitev pooblastil,
- predhodne in naknadne potrditve,
- pregledi in primerjave dokumentov,
- pregledi na kraju samem (inšpekcije).

2.3 OPREDELITEV NOTRANJIH KONTROL

Zaradi vedno večje različnosti in številčnosti nalog v javni upravi vodstvo ne more pregledovati pravilnosti opravljanja nalog vsakega posameznika, zato mora vzpostaviti učinkovit sistem notranjih kontrol, ki mu daje 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 nad 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).

Sistemi notranjih kontrol so namenjeni predvsem za obvladovanje tveganj pri doseganju usmeritev in ciljev organizacije, ne pa za njihovo popolno odpravljanje.

Notranje kontroliranje je proces, namenjen za ugotavljanje glavnih tveganj, ocenjevanje narave in velikosti teh tveganj in za njihovo učinkovito, uspešno in gospodarno obvladovanje na še sprejemljivo raven.

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

Sistem notranjih kontrol prinaša primerno, ne pa absolutnega zagotovila, da so sredstva zaščitena in 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 obvladovanje tveganj, ki organizaciji omogoča, da jih opredeli in obvladuje. V številnih državah so sistemi notranjih kontrol odgovorni za obvladovanje tveganj v organizaciji, in sicer tako, da varujejo organizacijo pred tveganjem

finančne izgube, tveganjem, da se zastavljeni cilji organizacije ne bi dosegli in aktivnosti ne izvedle, ali tveganjem izgube ugleda organizacije zaradi slabega poslovanja, goljufij in korupcije. (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 6).

Vsak sistem notranjih kontrol ima veliko število komponent. Vzpostavljen mora biti 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 gospodariti 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. 6).

Osnovna merila za notranje kontrole:

- temeljiti morajo na analizi tveganj, kar pomeni: prave kontrole na pravih mestih, sorazmerno tveganju;
- delovati morajo tako, kot je načrtovano, v celotnem obdobju – upoštevati jih morajo vsi zaposleni in se jih ne sme prenehati izvajati ob odsotnosti nadrejenih, ali kadar je delovna obremenitev velika, prav tako pa jih ne sme razveljaviti vodstvo organizacije;
- biti morajo cenovno učinkovite (stroški izvajanja kontrol ne smejo presegati koristi, kar pomeni, da st odstotna kontrola ni smiselna).

Notranje revidiranje mora pomagati organizaciji pri vzdrževanju uspešnih kontrol z vrednotenjem njihove uspešnosti in učinkovitosti ter s pospeševanjem stalnih izboljšav. Na podlagi rezultatov ocenjevanja tveganj mora notranje revidiranje oceniti primernost in uspešnost kontrol, ki obsegajo sisteme poslovanja, poslovanja in informiranja v organizaciji, kar mora vključevati (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 11):

- zanesljivost in popolnost finančnih in poslovnih informacij,
- uspešnost in učinkovitost poslovanja,
- varovanje premoženja,
- skladnost z zakoni, predpisi in pogodbami.

Notranji revizorji morajo ugotoviti, do kakšne mere so bili poslovni in programski cilji postavljeni in kako se ujemajo s cilji organizacije.

Za vrednotenje kontrol morajo biti vzpostavljeni ustrezni kriteriji. Notranji revizorji morajo ugotoviti, v kakšnem obsegu je vodstvo postavilo ustrezne kriterije za odločanje, ali so bili cilji doseženi. Če ustrezajo, morajo notranji revizorji take kriterije uporabljati pri svojem

vrednotenju; če ne ustrezajo, morajo notranji revizorji sodelovati z vodstvom pri razvijanju ustreznih kriterijev za vrednotenje. (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 11).

Svetovanje mora prispevati k izboljšanju notranjih kontrol, ki so cilj svetovanja in pri tem upoštevati obstoj njihovih morebitnih pomembnih slabosti. Izkušnje, pridobljene na podlagi svetovanja za izboljšanje notranjih kontrol, morajo notranji revizorji uporabiti pri oceni tveganj. (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 11).

2.4 VLOGA VODSTVA PRI RAZVOJU NOTRANJIH KONTROL

Vodstvo organizacije 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 doseglo. (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.

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 jasen 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).

2.5 UREDITEV USPEŠNIH SISTEMOV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA

Ureditev uspešnih sistemov notranjega kontroliranja je v vsaki organizaciji zahtevna naloga. Bolj kot je sistem državne uprave, in odnosi z drugimi deli gospodarstva, kompleksen, 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).

Tudi naloge notranjih kontrol so se skozi različna časovna obdobja razvijale in spreminjale v skladu z usmerjenostjo načina vodenja organizacije. Uspešne notranje kontrole so pomembne, ne glede na to, ali gre za centralizirano ali za 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 gospodarjenje s sredstvi organizacije (kot so finančna sredstva, zmožnosti, informacijska oprema, prostori, investicijska oprema ...), potekajo uspešno in učinkovito. Vodstvo pa 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. Vodstvo ga mora zato stalno pregledovati, dopolnjevati, podpirati, obveščati zaposlene o uvedenih spremembah in samo dajati zgled z njegovim upoštevanjem. (Smernice za notranje kontrole, 1995, str. 17).

Sisteme notranjih kontrol je torej potrebno stalno spremljati, saj lahko zaradi spremenljivih 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 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).

3. TEORIJA REVIDIRANJA

3.1 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).

Revidiranje je dejavnost, za katero velja, da njeno delovanje – povsod po svetu – temelji na javnem interesu, in je zato predmet posebnega zakonskega urejanja. Ker revidiranje računovodskih izkazov zahteva najvišjo stopnjo teoretičnih znanj in posebne delovne izkušnje, je dolžnost države, da izvajanje revidiranja zaupa le tistim (fizičnim in pravnim) osebam, ki so takega zaupanja vredne. Tako zakonsko urejanje revidiranja povsod po svetu v glavnem obsega (Perner, 2006, str. V):

- urejanje pogojev, na podlagi katerih smejo posamezniki ali pravne osebe opravljati revidiranje;
- obseg in vsebino pravil, na podlagi katerih se mora revidiranje opravljati;
- nadzor nad kakovostjo revidiranja in s tem povezane sankcije zaradi kršitve pravil revidiranja in
- organe, ki so odgovorni, da dejavnost revidiranja poteka v skladu z zakoni in javnim interesom.

Revidiranje je proces kasnejšega presojanja pravilnosti poslovnega procesa, dejanj in postopkov, zaradi katerih je prišlo do odstopanj. Gre za vrsto delovanja, s katero ponovno izpeljemo nekatere postopke, opravimo primerjave ter na podlagi ugotovitev izpeljemo objektivne sodbe. Lahko rečemo, da je revidiranje postopek preverjanja, presojanja in ocenjevanja. Usmerjeno je v prihodnost, saj odkriva pomanjkljivosti iz preteklih obdobj z namenom odkritja možnosti za naprej. (Kavčič, 2000, str. 106–108).

Glede na cilje delovanja lahko revidiranje razvrstimo na:

- revidiranje računovodskih izkazov, ki je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja oziroma organizacije 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 organizacija 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 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 notranji 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.

3.2 TEORIJA NOTRANJE REVIZIJE

Da bi razumeli namen postopkov in metod notranje revizije, moramo spoznati definicijo notranje revizije. Definicija naj bi namreč 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).

Vendar pa 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).

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).

Notranja revizija preverja, ali se finančno poslovanje in notranje kontrole izvajajo v skladu z načeli pravilnosti in smotrnosti. Na podlagi sistematičnega, urejenega pregleda poslovanja na posameznih področjih se želijo preprečiti nepravilnosti ter neučinkovitost in neuspešnost poslovanja oziroma izboljšati učinkovitost in uspešnost teh področij ter s tem poslovanja celotne organizacije. Vendar se še vedno postavljajo vprašanja; na primer:

- ali se naloge notranje revizije ustrezno pojmujejo in razmejujejo od nalog kontroliranja;
- ali je vloga notranjega revizorja ustrezna;

- ali mu vodstvo daje potrebno podporo, mu omogoča, da je seznanjen z vsemi najpomembnejšimi aktivnostmi, še posebno z načrtovanimi, da lahko načrtuje svoje delovanje na podlagi ocene tveganj.

Odgovore na zastavljena vprašanja sem poizkušala poiskati preko opredelitev notranjega revidiranja.

Temeljni interes notranjih revizorjev je pomoč vodstvu organizacije in ostalim zaposlenim, da bi bolje in uspešneje opravljali svoje delo. Notranji revizor dosega ta cilj s pregledovanjem in ocenjevanjem sistema notranjih kontrol. S tako dejavnostjo poskuša zaščititi organizacijo na področjih, kot so: zanesljivost in celovitost informacij, skladnost s politiko organizacije, načrti, postopki, zakoni in predpisi ter pri varovanju sredstev. Hkrati pomaga organizaciji k učinkovitejši rabi sredstev. Temeljni nameni zunanjih revizorjev pa so podati neodvisna revizijska mnenja, ki so namenjena zaščititi interesov lastnika organizacije, upnikov in javnosti.

Notranjerevizijska dejavnost pri nas se šele vzpostavlja. Nekatere organizacije so jo uvedle zgolj zaradi zakonskih zahtev, je pa pohvalno, da je vedno več tudi takih, ki so jo uvedle, ker so zaznale, da jim lahko pomembno pomaga pri obvladovanju tveganj in pripomore k uspešnemu poslovanju.

3.3 OPREDELITEV VLOGE NOTRANJIH REVIZORJEV

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).

Notranji revizor pomaga organizaciji pri obvladovanju tveganj, s prepoznavanjem in ovrednotenjem pomembnih izpostavljenosti tveganjem, s prispevanjem k izboljševanju ureditve obvladovanja tveganj ter spremljanjem in ovrednotenjem uspešnosti ureditve obvladovanja tveganj. Organizaciji mora pomagati vzdrževati uspešne načine obvladovanja tveganja z ovrednotenjem njihove uspešnosti in učinkovitosti ter s pospeševanjem nenehnega izboljševanja kontrolnega (obvladovalnega) okolja. (Vezjak, 2003, str. 8).

3.3.1 Strokovnost notranjega revizorja

Osnovni, vendar ne edini, pogoji za doseganje želenih učinkov notranjerevizijske stroke so ustrezna strokovna usposobljenost, obvladovanje poklicnih veščin in poklicna skrbnost notranjega revizorja. Kodeks notranjerevizijskih načel te vrline opredeljuje kot nujnost vsakega notranjega revizorja. Ustrezna strokovna usposobljenost zahteva obvezno razumevanje in obvladovanje tako načel, standardov in drugih pravil revidiranja, kakor tudi računovodskih načel, standardov in drugih pravil, ki jih morajo upoštevati izvajalci revidiranih dejavnosti v organizaciji. Gre torej za temeljno znanje, ki se zahteva pri revidiranju, in ga mora notranji revizor obvladati in nenehno izpopolnjevati. Poklicne veščine predstavljajo pri revidiranju pridobljene sposobnosti revizorja, da zna uporabljati teoretično znanje v konkretnih

okoliščinah. Vse to mora izvajati vestno in z vso poklicno skrbnostjo, kar pomeni, da mora biti pozoren na možnosti namernih prevar, napak, izogibanja, neučinkovitosti, škode, neuspešnosti in na vsa področja delovanja, kjer je velika možnost nastajanja nepravilnosti. (Kodeks notranjerevizijskih načel, 1998).

Vendar pa ustrezna strokovnost notranjega revizorja pri njegovem delu ni dovolj. Izhajati je treba iz temeljne predpostavke, da lahko izvajalec, torej notranji revizor, kakovostno opravi svojo nalogo le, če upošteva tudi etične norme, običajno zapisane v ustreznih kodeksih. Strokovnosti je treba dodati še upoštevanje poklicne etike, ki jo lahko razumemo kot celotnost načel o dolžnostih (in pravicah) ljudi v nekem poklicu. Za kakovostno opravljeno delo je torej potrebna strokovna etika. (Odar, 2004, str. 2).

Kodeksi poklicne etike predstavljajo vodilo pri opravljanju poklicnih dolžnosti, saj dopolnjujejo zunanje in notranje predpise pravne osebe. Posamezniku ponujajo oporo pri delovanju v skladu z osebnimi vrednotami in vrednotami okolja ter pomoč pri doseganju zaupanja nadrejenih in lastnikov. (Kavčič, 2004, str. 130).

Kodeks poklicne etike notranjega revizorja predstavlja skupek pravil, po katerih se notranji revizor ravna pri opravljanju svojih strokovnih nalog; gre za formalni zapis etičnih načel, ki so nujna za delovanje revizijske stroke. V Sloveniji to področje ureja Slovenski inštitut za revizijo, ki je leta 1998 sprejel in izdal, leta 2002 pa dopolnil, Kodeks poklicne etike notranjega revizorja, da bi jasno in nedvoumno opredelil poklicnoetične dolžnosti notranjega revizorja. Vsebuje temeljna načela poklicne etike in obnašanja notranjega revizorja. Notranji revizor mora delovati v skladu s temi načeli in preprečevati njihovo vsako možno kršitev.

3.3.2 Nepristranskost in neodvisnost notranjega revizorja

Čeprav se pojma neodvisnosti in nepristranskosti v revizijski stroki pogosto pojavljata v skupnem kontekstu, ju Standardi notranjega revidiranja obravnavajo ločeno. Tako v členu 1100 (Neodvisnost in nepristranskost) navajajo, da naj bo notranjerevizijski nosilec neodvisen, in da naj bodo notranji revizorji pri opravljanju svojega dela nepristranski. (Standardi notranjega revidiranja, 2003). Funkcionalna neodvisnost je poseben položaj notranjega revizorja, v okviru proračunskega uporabnika, ki mu omogoča neodvisno, samostojno in strokovno presojanje. Nepristranskost ne more biti zagotovljena, če notranji revizor ne deluje neodvisno od vplivov svoje okolice, prav tako je njegova neodvisnost kršena, če je svoj poklic opravljal pristransko. Medsebojno si omenjena pojma postavljata potreben pogoj za njuno izpolnjevanje.

Neodvisno delovanje notranjega revizorja dodaja koristnost organizaciji na temelju podajanja zagotovil, povezovanja dokazov z vrsto in obsegom zagotovil, dajanja zagotovil zunaj organizacije, dajanja zagotovil pri raziskavah prevar in s svetovanjem. (Jagrič, 2004, str. 155). Zato je zelo pomembno, če že ne ključno, za dolgoročni obstoj organizacije. Pravila in drugi predpisi, ki urejajo področje neodvisnosti notranjega revizorja, svojo pozornost namenjajo predvsem možnim kršitvam neodvisnosti in dejavnikom, ki so potrebni za njeno zagotavljanje.

Notranjerevizijska stroka izgubi vso svojo veljavo, če njena neodvisnost ni zagotovljena. Če okolica ne bo verjela v neodvisnost stroke, bo tudi neodvisnost notranjerevizijske službe in posameznega notranjega revizorja brez pomena. To bi pomenilo, da je vodstvo izgubilo svojega najtesnejšega svetovalca. Odločanje ne bi bilo več podkrepljeno z ustreznimi dejstvi, kar bi ogrozilo razvoj in najverjetneje tudi obstoj organizacije.

3.3.3 Nezdržljivost funkcije notranjega revizorja s članstvom v nadzornih ali upravnih organih

Notranji revizor proračunskemu uporabniku pomaga doseči njegove cilje tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za izboljšanje obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja in s tem pomaga predstojniku oziroma poslovodnemu organu pri izvajanju njegove odgovornosti. Notranji revizor je predstojniku oziroma poslovodnemu organu neposredno podrejen; tako je zagotovljena njegova neodvisnost in možnost neposrednega poročanja, pri čemer ohranja samostojnost tako pri načrtovanju svojega dela in revizij kot pri njihovem izvajanju in poročanju. Zaradi tega Zakon o javnih financah posebej poudarja, da notranji revizor ne sme opravljati nobenih drugih operativnih nalog. (Stališča Urada RS za nadzor proračuna, 2005, str. 6).

Članstvo v nadzornih ali upravnih organih je nezdržljivo z notranjim revidiranjem, saj bi v nasprotnem primeru to pomenilo, da ista oseba v vlogi notranjega revizorja odkriva morebitne slabosti v sistemu finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter predlaga predstojniku oziroma poslovodnemu organu izboljšave in mu svetuje, preko članstva v nadzornih ali upravnih organih pa sprejema interne akte, potrjuje, odloča (in drugo) v skladu s temeljnimi akti. (Stališča Urada RS za nadzor proračuna, 2005, str. 6).

Uporabniki informacij notranjega revizorja sprejemajo svoje odločitve na podlagi zaupanja v revizorjevo strokovnost, poštenost, nepristranskost in neodvisnost. Predpostavka, da je notranji revizor pri svojem delu neodvisen, predstavlja zato temelj notranjerevizijske stroke. Pri tem mora notranjerevizijska služba zagotavljati zanesljivost, objektivnost in neoporečnost računovodskih in poslovnih informacij, ki prihajajo iz različnih organizacijskih delov in na podlagi katerih se sprejemajo odločitve na različnih ravneh. Tako postane poslovno odločanje bolj zanesljivo, saj temelji na informacijski podlagi, ki so jo preverjali neodvisni notranji revizorji. (Tušek, Žager, 1999, str. 24). Samo neodvisne in nepristranske informacije pa lahko v največji meri zagotavljajo varstvo interesov lastnikov kapitala in omogočajo uspešno upravljanje organizacije in s tem njihovega kapitala. (Tušek, Žager, 1999, str. 10).

3.4 PREGLED SPREMINJANJA VLOGE NOTRANJE REVIZIJE

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 podjetij¹. 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). V Tabeli 1 predstavljam povzetek spreminjanja vloge notranje revizije.

Tabela 1: Pregled spreminjanja vloge notranje revizije

Zgodovinska vloga	Sodobna vloga
Policist	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.

Pomen in vloga notranjega revidiranja sta se dolgo časa enačila z zagotavljanjem delovanja notranjih kontrol. Sprva je bilo tako notranje revidiranje usmerjeno izključno k formalnemu in vsebinskemu preizkušanju smotrnosti, urejenosti in zanesljivosti računovodskih ugotovitev in poročil, poslovodstvo pa je ugotovitve notranjega revidiranja uporabljalo kot dopolnilo ugotovitev zunanje revidiranja. (Tušek, Žager, 1999, str. 23).

Danes so zaradi novih tehnologij, nenehnih sprememb v okolju, vse večje diverzifikacije in decentralizacije ter zato vedno težjega vzpostavljanja organiziranosti postale notranje kontrole premalo učinkovite. Vodstvo pri svojem sprejemanju hitrih in premišljenih odločitev potrebuje kakovostno informativno podlago ter kakovosten nadzor, ki že med letom v zadostni meri ugotavlja pravilnosti, skladnosti, morebitne napake, neupoštevanja in druge nepravilnosti pri poslovanju. Področje notranjega revidiranja se je razširilo na vse poslovne funkcije, na obvladovanje vseh vrst tveganj pri poslovanju in na področje učinkovitega vodenja organizacije. Postal je nepogrešljiv element sodobnega odločanja.

Notranji revizor danes obvladuje širok obseg področij. Od njega se zahteva poglobljeno poznavanje poslovanja, opravljanje revizijskih pregledov, tekoče spremljanje obvladovanja tveganj, preverjanje vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol, revizija informacijskih sistemov, svetovanje vodstvu, sodelovanje z zunanjim revizorjem. Pri vse tem ne sme pozabiti

¹ 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).

na dosledno upoštevanje načel objektivnosti ter se vedno izogibati pritiskom, ki jih izvaja vodstvena raven.

Notranjerevizijska dejavnost se mora izvajati neodvisno, medtem ko mora posamezni notranji revizor delovati nepristransko. Pri svojem delovanju mora biti pošten, ne sme sklepati kompromisov, ne sme pustiti vplivati drugim in dovoliti, da bi na njegovo delo vplival pristen oziroma prijateljski in nasprotno neprijateljski odnos do revidiranca; izogibati se mora navzkrižju interesov. Notranji revizorji se vključujejo v projekte oziroma naloge, pri katerih lahko s svojim znanjem bistveno pripomorejo k bolj uspešnemu poslovanju, od njih se pričakuje proaktivno in preventivno delovanje. (Vezjak, 2004, str. 70).

Notranji revizor mora razumeti strategijo organizacije. Poznati mora cilje organizacije in način, kako jih doseči. Svoje delovanje mora načrtovati na podlagi ocene tveganja, da cilji ne bodo uresničeni. Novi standardi bistveno bolj poudarjajo strateško delovanje notranjega revizorja, usmerjeno v prihodnost (delovanje na podlagi ocene bodočih tveganj) in preventivno ravnanje; pri prejšnjih standardih je bil poudarek na preverjanju uresničenega. Prav tako omogočajo različne vrste storitev, poleg dajanja zagotovil tudi svetovalne storitve, kar pravzaprav pomeni katerokoli storitev, ki bistveno pripomore k obvladovanju tveganj v organizaciji, da ji koristi in pripomore k večji vrednosti. Gre za pomembno spremembo v standardih, ki daje možnost notranjim revizorjem (in hkrati pomeni zahtevo), da se ne ukvarjajo le s »klasičnimi« revizijami, temveč, da pripomorejo tudi na tistih področjih, ki so strateško najpomembnejša. (Vezjak, 2004, str. 72).

Pomembno je, da ima notranji revizor dovolj ustreznih znanj in izkušenj, da pravilno zaznava tveganja za poslovanje organizacije ter ugotovi, kaj ji koristi in kaj pripomore k njeni vrednosti. Če ne uspe pridobiti manjkajočih znanj (zaradi časovnih ali stroškovnih omejitev) ali nima ustreznih izkušenj, je dolžan za revizijske storitve pridobiti strokovnjake v organizaciji ali zunaj nje, ki so sposobni take storitve kakovostno opraviti. Izredno pomembna pa je tudi podpora vodstva – notranjemu revizorju naj bi bilo omogočeno, da se udeleži sej uprave, nadzornih organov, kolegija, pomembnih projektnih skupin, za katere presodi, da so pomembne z vidika njegovega dela. Pošiljajo naj se mu vsi zapisniki teh sej, druga pomembna gradiva, pomembna za poznavanje poslovanja in sprotno ocenjevanje tveganj pri njem. (Vezjak, 2004, str. 71).

Notranji revizor je dolžan o svojih ugotovitvah in priporočilih poročati odgovornim, ki morajo zagotoviti uresničitev teh priporočil. V poročilu mora navesti cilje in obseg posla, dati svoja strokovna priporočila in načrte dejanj. Odgovornost notranjega revizorja pri določeni revizijski nalogi pa se ne konča s poročilom. Dolžan je tudi spremljati uresničevanje svojih priporočil. Če vodstvo revidiranega področja ne ukrepa ali se vodja notranjerevizijske službe ne more o tem prepričati, meni pa, da tveganje, da se ne ukrepa, ni sprejemljivo za organizacijo, mora skupaj z vodstvom o tem poročati upravi (svetu), ki o tem odloči. (Vezjak, 2004, str. 71).

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.

Cilji notranjerevizijskega delovanja se samostojno določijo glede na oceno tveganj, sicer pa je delo notranjih revizorjev podobno delu zunanjih revizorjev, določeno je s strokovnimi standardi in nadzirano z zunanjimi nadzori kakovosti. (Vežjak, 2004, str. 70).

Cilji notranjega revidiranja so, da (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 2):

- na podlagi ocene tveganj, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev organizacije, pripravi ustrezen načrt notranjega revidiranja;
- opredeli in ovrednoti vodstvene in kontrolne mehanizme, namenjene doseganju ciljev organizacije, z vidika njihove smotrnosti (gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti);
- obvešča vodstvo o svojih ugotovitvah in daje priporočila.

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

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

- načrtovanje notranjega revidiranja, ki zajema: določitev ciljev, določitev obsega posla, razporeditev dejavnikov pri poslu, izdelava delovnega programa posla;
- raziskovanje in ocenjevanje poslovanja, ki zajema: prepoznavanje informacij, proučitve in vrednotenje informacij, pojasnjevanje informacij, nadziranje posla;
- poročanje o izsledkih proučevanja (sodila za poročanje, kakovost sporočil, razkritje o neuskkljenosti posla s standardi, predstavitev ugotovitev) in
- spremljanje uresničevanja ugotovitev oziroma napredovanja.

Vsaka revizija mora potekati okvirno v navedenih fazah in zaporedju, pa naj gre za redno ali izredno revizijo, celovito ali le delno revizijo področja, za revizijo poslovne funkcije ali organizacijske enote. Da bi bilo delo učinkovito in pregledno, revizijsko poročilo pa prijazno za bralce, je potrebno postopke poenotiti povsod tam, kjer je to mogoče. (Žlof, 2005, str. 235).

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, dovolj velika sredstva, centralni nadzor, vzpostavljene etične osnove, jasne cilje vodstva in zadovoljiv nivo njegovega zavedanja, spremljanje priporočil in obvladovanje tveganj organizacije;
- kadrovske 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.

Glavni namen notranjega revidiranja je torej zagotoviti poslovodstvu kakovostne analize, presoje, ocene, priporočila, nasvete in informacije o delovanju, ki je predmet preizkušanja. (Sawyer, Vinten, 1996, str. 3). Cilj notranjerevizijske službe je učinkovita pomoč članom organizacije pri uspešnem opravljanju njihovih nalog in stalna naravnost k povečevanju uspešnosti (delati prave stvari), gospodarnosti (delati najceneje) in učinkovitosti (delati pravilno) poslovanja.

Ko preučimo namen stroke in obseg dela, so koristi in potrebe po notranji reviziji očitne. 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.

V sodobnosti je mogoče zaznati stremljenje po izboljšanju kakovosti delovanja posamezne organizacije in po doseganju njene najvišje stopnje, ki je označena kot odličnost. In ravno pri notranjem revidiranju se ne ugotavljajo samo nepravilnosti pri delovanju organizacije, temveč si je mogoče prizadevati tudi za izboljšanje kakovosti njenega delovanja. (Turk, 2001, str. 5).

3.5 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 dojetjem notranje revizije lahko ta pomaga pri realizaciji osnovnih ciljev organizacije, kot izhaja 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, to je naloga vodstva organizacije. Vloga notranjega revizorja je, da revidira politiko notranjih kontrol organizacije, njenih praks in postopkov, z namenom, da presodi o primernosti 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 izsledke iz opravljenih 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).

Nadzorni organ in vodstvo srednje in male organizacije imata lahko veliko koristi od organiziranja lastne notranjerevizijske enote, saj lahko nanjo preneseta del svojih nadzornih nalog. Notranji revizorji strokovno revidirajo vedno bolj pomembno obvladovanje tveganj in notranji kontrolni sistem. Poleg nadzora nad njegovim delovanjem dajejo tudi priporočila za izboljšave, saj dobro poznajo organizacijo kot celoto. Za to nalogo organizacija ne potrebuje »vojske« notranjih revizorjev, ampak le nekaj ustvarjalnih in nepristranskih notranjih revizorjev. (Rošker, 2005, str. 30).

Notranjega revizorja pogosto obravnavajo kot strokovnjaka, ki bi se moral ukvarjati izključno s kontroliranjem računovodsko – finančnega vidika poslovanja. Posledično tako službo notranjega revidiranja umeščajo v okvir računovodsko – finančne službe ali posebne organizacijske enote, ki ima enak položaj kot druge linijske službe v podjetju. (Tušek, Žager, 1999, str. 29). V takem primeru lahko prihaja do navzkrižja interesov, saj notranji revizorji ne morejo delovati neodvisno v takšnem obsegu, kot bi, če bi bili podrejeni le najvišji strukturni ravni organizacije (upravi, nadzornemu organu).

Verjetnost konflikta interesov med notranjim revizorjem in računovodsko ter drugimi službami se lahko močno zmanjša, če umestimo službo notranjega revidiranja na čim višjo raven organizacijske hierarhije. Notranji revizor tako poroča o svojem delu neposredno upravi in po potrebi nadzornemu organu. Slednjo interesno skupino zanima predvsem mnenje o delovanju notranjih kontrol v organizaciji in, ali so podatki, ki jih pripravlja poslovodstvo, zanesljivi, korektni in usklajeni z zakonom. Zato potrebujejo točno informacijo, na katero poslovodstvo, kot nosilec odgovornosti za uspešnost poslovanja, ni vplivalo. Vodje oddelkov oziroma poslovodstvo so z delovanjem notranjega revizorja povezani drugače. Od njega pričakujejo predvsem svetovanje in priporočila za izboljšanje učinkovitosti poslovanja.

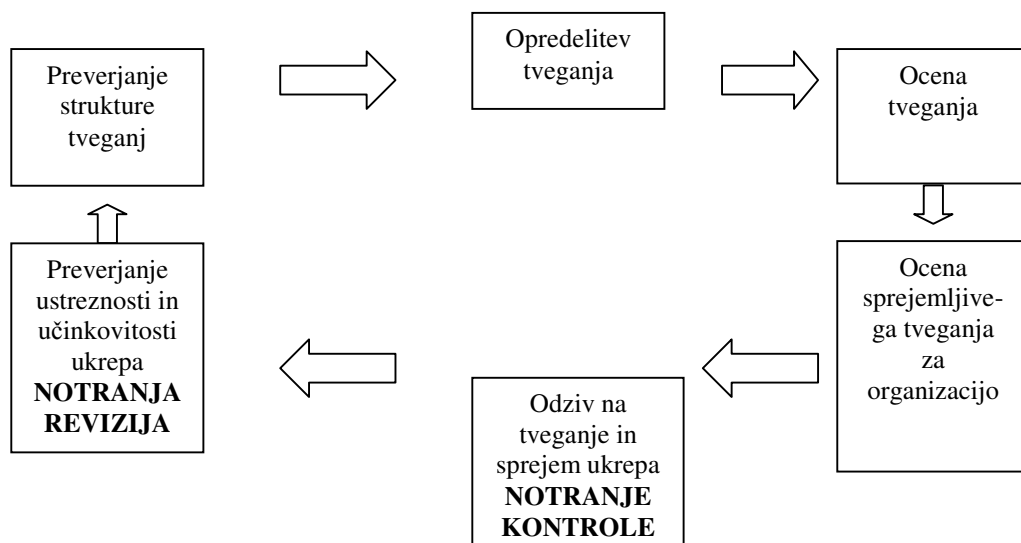
Standardi notranjega revidiranja v svojem navodilu za postopke 1110-1 – Organizacijska neodvisnost določajo, da mora notranjerevizijski predstojnik poročati tisti organizacijski ravni, ki omogoča notranjerevizijskemu izvajalcu, da izpolnjuje svoje naloge. Odgovoren mora biti posamezniku v organizaciji, ki ima dovolj moči, da zagotovi neodvisnost in nepristranskost. (Standardi notranjega revidiranja, 2003). To zahtevo je najlažje izpolniti, če je notranje revidiranje organizirano v samostojni organizacijski enoti.

3.6 VLOGA NOTRANJEGA REVIDIRANJA PRI OBVLADOVANJU TVEGANJ

Vodenje proračunskega uporabnika je usmerjeno k doseganju postavljenih ciljev s smotrnim poslovanjem. Ne glede na cilje poslovanja, je proračunski uporabnik pri svojem delovanju vedno izpostavljen različnim tveganjem, da cilji ne bodo doseženi. O poslovanju v razmerah tveganja govorimo, kadar rezultate odločitev in poslovanja predvidimo z določeno stopnjo verjetnosti. Pri tem smo lahko tveganju naklonjeni in tvegane poslovne odločitve sprejemamo ali tveganju nenaklonjeni, ko se tveganju izogibamo, ali do njega nevtralni in se na tveganje ne oziramo. Naloga predstojnika oziroma poslovnodnega organa proračunskega uporabnika je, da se na tveganja ustrezno odziva in tako povečuje verjetnost doseganja postavljenih ciljev. Ker so sredstva, s katerimi se lahko odziva na tveganja, omejena, mora iskati najoptimalnejše možnosti za njihovo obvladovanje.

Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika mora določiti strategijo za obvladovanje tveganj, ki jo vključi med ostale strategije za doseganje ciljev. Za obvladovanje tveganj ne obstaja enotna rešitev. Usmeritve so lahko le pomoč pri opredelitvi in analizi tveganj ter njihovem obvladovanju, pri čemer pa je potrebno upoštevati različnost ciljev, okolja in pogojev poslovanja posameznega proračunskega uporabnika. (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 5).

Slika 1: Krog obvladovanja tveganj



Vir: Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 6.

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 v organizaciji večje in kjer so cilji pomembnejši. (Mc Namee, 2003).

Sodobni notranji revizorji imajo bistveno spremenjen način dela, v primerjavi z inšpektorskim načinom revidiranja, in je naravnano k tvornemu načinu, usmerjenemu 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 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 obvladovanju tveganj 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 obvladovanja tveganj in notranjih kontrolah v organizaciji;
- nasvete in predloge za določanje prepoznavanja in strategije obvladovanja tveganj;
- predloge o možnostih za izboljšanje obvladovanja tveganj 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 pri načrtovanju posameznih revizij. V današnji teoriji in praksi prevladuje 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 obvladovanju tveganj in učinkovitih vodstvenih procesih. (Vežjak, 2003, str. 9). V skladu s tem se je poudarek pri delu notranjih revizorjev preusmeril na pomoč vodstvu pri obvladovanju tveganj.

3.7 ZAGOTAVLJANJE IN PRESOJANJE KAKOVOSTI NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE

Ker v sedanosti prevzema notranjerevizijska služba vedno večjo odgovornost, se povečuje potreba po zagotavljanju kakovosti notranjega revidiranja. V ta namen notranji revizor pripravi program za zagotavljanje kakovosti in skrbi za njegovo izvajanje.

Program za zagotavljanje kakovosti mora omogočiti spoznanje (Žlof, 2005, str. 236):

- ali je delo mogoče opraviti bolje,
- ali je potrebno narediti več,
- ali je glede na stroške vsake revizije kar največ doseženega in
- ali se pri notranjem revidiranju upoštevajo strokovni standardi.

Zagotavljanje kakovosti v notranjem revidiranju je po eni strani proces zagotavljanja strokovne neoporečnosti izvajanja nalog notranjega revidiranja (skladnost s predpisi), po drugi strani pa

zagotavljanje, da notranje revidiranje izpolnjuje svoje cilje, ki jih ima znotraj organizacije. To so: podajanje zagotovil o ustreznosti sistema notranjega kontroliranja v organizaciji in o pravilnosti njegovega delovanja, ocenjevanje tveganj ter svetovanje vodstvu v zvezi z obvladovanjem tveganj. Najbolj splošni cilj notranjega kontroliranja pa je prispevati k doseganju ciljev organizacije.

Zagotavljanje kakovosti v notranjerevizijski službi določajo že standardi notranjega revidiranja. V skladu z njimi mora predstojnik notranjerevizijske službe razviti ustrezen program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti, ki naj zajema tako notranje kot tudi zunanje presoje kakovosti, in sicer z vidika (Cukon - Mavec, 2004, str. 3):

- zagotavljanja kakovosti v notranjerevizijski službi,
- njenega notranjega presojanja ter
- njenega zunanjega presojanja.

Vsi trije vidiki sestavljajo model obvladovanja kakovosti, ki lahko predstavlja vodilo za izdelavo celovitega programa kakovosti v notranjerevizijski službi. (Kovač, 2002, str. 15).

Občasno notranje ocenjevanje kakovosti se izvaja v rednih časovnih obdobjih, ki se določijo v programu zagotavljanja kakovosti. Poleg preverjanja skladnosti izvajanja notranjega revidiranja s predpisi, standardi in notranjimi pravili, je potrebno oceniti tudi (Cukon - Mavec, 2004, str. 4):

- gospodarnost, uspešnost in učinkovitost delovanja notranjerevizijske službe,
- izpolnjevanje pričakovanj vodstva,
- prispevek k izboljševanju poslovanja organizacije.

V smernicah sicer niso eksplicitno določeni časovni okviri za te ocene, vendar iz vsebine letnega poročila notranjerevizijske službe izhaja, da je potrebno to oceno opraviti vsaj enkrat letno.

Občasni pregledi se izvajajo:

- z ustreznimi vprašalniki, ki jih izpolni vodja notranjerevizijske službe,
- s poizvedovanjem pri uporabnikih notranjerevizijskih storitev - pri vodstvu organizacije in vodstvih revidiranih enot,
- z uvedbo revizije.

Gospodarnost, uspešnost in učinkovitost delovanja notranjerevizijske službe se oceni na podlagi analize ustreznih meril in kazalnikov, ki jih pripravi vodja notranjerevizijske službe.

V skladu z Usmeritvami za državno notranje revidiranje vodja notranjerevizijske službe zagotovi, da zunanje ocenjevanje kakovosti opravljajo ustrezno usposobljeni posamezniki ali organi, ki so neodvisni od proračunskega uporabnika ali njegove notranjerevizijske službe. Preglede je treba opraviti najmanj enkrat na pet let in pri tem oceniti:

- pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe,
- neodvisnost in nepristranskost funkcije notranjega revidiranja,
- učinkovitost in uspešnost načrtovanja,
- upoštevanje standardov,
- upoštevanje priročnika za notranje revidiranje proračunskega uporabnika,

- doseganje meril in kazalnikov za ocenjevanje opravljenega dela.

Zunanje ocenjevanje kakovosti delno opravlja tudi Urad RS za nadzor proračuna.

Po izvedbi tako notranjega (občasnega) kot tudi zunanjega ocenjevanja kakovosti je treba pripraviti poročilo o rezultatih pregleda in o morebitnih priporočilih za izboljšave. To poročilo, skupaj z akcijskim načrtom vodje notranjerevizijske službe za izboljšanja oziroma za upoštevanje priporočil, se pošlje tudi predstojniku proračunskega uporabnika, ki potrdi akcijski načrt za izboljšave.

Če ocenjevanje programa kakovosti pokaže, da je funkcija notranjega revidiranja v skladu s standardi, lahko notranji revizorji v svojih poročilih navedejo, da je njihovo delo 'opravljeno v skladu s Standardi notranjega revidiranja'. (Cukon - Mavec, 2004, str. 5-6).

Delo notranjega revizorja je torej potrebno nenehno nadzirati, da se zagotovi skladnost s standardi notranjega revidiranja, usmeritvami notranjerevizijske službe in revizijskimi programi. Notranji revizor mora biti prepričan (Žlof, 2005, str. 236):

- da je vsaka revizija dobro načrtovana,
- da resne pomanjkljivosti niso spregledane,
- da manj pomembne zadeve niso preveč poudarjene,
- da so revizijske predstavitve trdno podprte,
- da so pomembne pomanjkljivosti skrbno pismeno zabeležene,
- da so notranji revizorji ustrezno usposobljeni in izkušeni,
- da celotno nadziranje revizij zagotavlja njihovo kakovost.

V lastni notranjerevizijski službi, ki naj bi štela najmanj 4 – 5 notranjih revizorjev, je najlažje zadostiti vsem zahtevam zagotavljanja kakovosti pri notranjem revidiranju. Tako organizirana notranjerevizijska služba se lahko najboljše odziva na spremembe v organizaciji, ker je stalno prisotna v organizaciji in ima največ informacij, na podlagi katerih lahko ocenjuje tveganja in svetuje pri obvladovanju le-teh.

3.8 SODELOVANJE ZUNANJE IN NOTRANJE REVIZIJE

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 je potrebno poiskati način za doseganje najprimernejše razdelitve oziroma naložitve nalog in sodelovanja med vrhovno revizijsko institucijo in notranjo revizijo. (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, 2004, str. 3).

Tematika sodelovanja zunanjih in notranjih revizorjev je zelo aktualna in odpira številne možnosti za razpravo o delovanju, poslanstvu, sodelovanju, razmejevanju delovanja in ciljev notranjih in zunanjih revizorjev in to ne samo v našem okolju, ampak tudi v okoljih z daljšo tradicijo notranjega in zunanjega revidiranja javnih financ. Poleg tega se obe stroki hitro razvijata, v zadnjem času še posebej zahvaljujoč znanim finančnim škandalom. Čeprav se

slednji nanašajo na privatni sektor, se ukrepi prenašajo tudi na javnega. Imuna ni niti Evropska unija, kjer Evropsko računsko sodišče vsako leto zapored izdaja negativno mnenje o izvrševanju evropskega proračuna in Evropska komisija s pomočjo strokovnjakov za notranji nadzor vseh članic išče rešitve, da bi pretrgala z mučno tradicijo.

Mnenja o sodelovanju med zunanjo, t. i. državno, revizijo in notranjo revizijo so različna; 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 zunanjo 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).

Sodelovanje med zunanjimi in notranjimi revizorji je bilo izpostavljeno kot ena najpomembnejših tem na sestankih centralnih organov za harmonizacijo in koordinacijo notranjega nadzora javnih financ članic Evropske unije, tako leta 2003 v Belgiji kot tudi leta 2004 na Madžarskem. Splošno mnenje je, da imajo zunanji revizorji pomemben vpliv na razvoj še nezadostne osveščenosti vodstev proračunskih uporabnikov glede pomena obvladovanja tveganj in vloge notranjega revidiranja. Razmišljanja so šla celo v smeri sodelovanja med zunanjimi in notranjimi revizorji, ki naj bi imelo formalno podlago v sporazumu, kot prispevek k smotrnosti zunanjega in notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov.

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, 1998, str. 12).

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 o tem presoja na podlagi ocene uspešnosti sistema notranjih kontrol in ocene zaupanja v delo notranjerevizijske službe. (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 7).

Sodelovanje med revizorji Računskega sodišča Republike Slovenije, kot revizorji vrhovne revizijske institucije, in notranjerevizijskimi službami je koristno, ker se naloge, ki jih izvajata obe službi, pogosto dopolnjujejo. Vendar morajo vrhovne revizijske institucije upoštevati, da se cilji obeh strani deloma prekrivajo in da bi se morale najprej prepričati o kakovosti dela notranje revizije. (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 159).

Ob primerjavi dela zunanjih in notranjih revizorjev lahko torej ugotovimo številne podobnosti. Tako imajo enake strokovne podlage (usmeritve), na podlagi katerih delujejo. Njihovo delo

temelji na mednarodnih revizijskih standardih, med katerimi so temeljni standardi INTOSAI. Tako revizorji računskega sodišča kot notranji revizorji izvajajo revizije pravilnosti in smotrnosti² poslovanja. Oboji posebno pozornost namenjajo oceni tveganj in sistemu delovanja notranjih kontrol. Če bodo uporabniki javnih sredstev zagotovili uspešno delovanje sistema notranjih kontrol, bodo tveganja za doseganje ciljev manjša, kar je temelj dobrega poslovanja. Cilj revizorjev je, da z izrečenim mnenjem o pravilnosti in smotrnosti poslovanja poročajo o dobrem oziroma slabem poslovanju uporabnika javnih sredstev. S tem pa se njihovo delo ne konča, saj oboji lahko dajejo tudi priporočila in svetujejo, kako izboljšati poslovanje. Lahko torej rečemo, da tako revizorji računskega sodišča kot notranji revizorji govorijo isti jezik in njihov cilj delovanja je, da uporabnik javnih sredstev ne samo, da posluje pravilno, ampak tudi gospodarno, učinkovito in uspešno, da uresničuje cilje in dosega rezultate svojega delovanja. Zato se med revizorji računskega sodišča in notranjimi revizorji razvija partnerski odnos, ki temelji na visokem strokovnem poznavanju materije; oboji razvijajo revizijsko stroko. (Korpič, 2003, str. 182).

Za razvoj stroke državne revizije je torej pomembno, da se vzpostavlja odnos sodelovanja med notranjimi in zunanji 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).

Tako notranji kot zunanji revizorji delujejo v smeri smotrne in zakonite porabe proračunskih sredstev, čeprav je delo notranjega revizorja usmerjeno na proračunskega uporabnika, delo zunanjega revizorja pa je usmerjeno na celoten javni sektor. Zunanji revizorji od proračunskega uporabnika upravičeno pričakujejo, da obvladuje tveganja in s tem posredno zagotavlja ustrezen položaj in pomembnost notranjega revizorja. Delovanje zunanjih revizorjev na splošno je pomembno za ustvarjanje pozitivno naravnane kontrolnega okolja.

Prednosti, ki jih zunanji revizorji vidijo v sodelovanju z notranjimi, so:

- kot predstavniki revizijske stroke so optimalni strokovni sogovorniki, ki zaradi svojega razumevanja revidiranja, ugotovitev in odzivanja na priporočila poenostavljajo komuniciranje in omogočajo učinkovitejše delo zunanjih revizorjev;
- notranji revizorji dosti bolje od zunanjih poznajo organiziranost, okolje in poslovanje proračunskega uporabnika ter stanje notranjih kontrol in so pomemben vir informacij;
- notranji revizorji tudi bolje poznajo informacijski sistem organizacije in tudi s tem prispevajo k lažjemu delu zunanjih revizorjev, kar je še posebej pomembno pri proračunskih uporabnikih proračunov lokalnih skupnosti;
- pri programiranju zunanje revizije lahko notranji revizor prispeva svoje mnenje o stanju notranjih kontrol, analizo tveganja, revizijsko sled, revizijska poročila in s tem omogoči, da se zunanja revizija usmeri na področja pomembnejših tveganj, kar prispeva tako k večji stopnji gotovosti kot k bolj gospodarni izrabi časa;
- delo notranjega revizorja lahko zunanji revizor vključi oziroma ga upošteva pri svojem delu;

² Ponekod se uporablja smotrnost kot skupni izraz za gospodarnost, učinkovitost in uspešnost.

- s svojim delom notranji revizor omogoča učinkovitejšo izrabo časa in posledično revidiranje večjega števila proračunskih uporabnikov;
- delo notranjega revizorja na ravni proračunskega uporabnika dopolnjuje delo zunanega revizorja na ravni celotnega proračuna;
- notranji revizor omogoča lažje uveljavljanje priporočil zunanega revizorja s tem, da je vključen pri aktivnostih proračunskega uporabnika zaradi izvajanja priporočil kot svetovalec;
- sodelovanje zunanega in notranjega revizorja se lahko odvija tudi na področju skupnega razvoja revizijskih orodij (registra tveganj, revizijskih sledi ...), upoštevajoč različne ravni delovanja;
- sodelovanje z notranjimi revizorji zunanjim revizorjem omogoča boljše razumevanje okolja delovanja notranjih revizorjev, ciljev in dela notranjih revizorjev, in tako tudi oceno možnosti upoštevanja njihovega delovanja;
- sodelovanje z notranjim revizorjem in strokovna, kritična, a konstruktivna, izmenjava mnenj prispeva tudi h kvaliteti dela zunanega revizorja.

Tudi to so razlogi, da imajo zunanji revizorji interes za dobro organiziranost in delovanje notranjega revidiranja, k čemur pa lahko tudi sami prispevajo.

Sodelovanje zunanega in notranjega revizorja, oziroma upoštevanje že izvedenega dela, lahko prispeva k razbremenitvi proračunskega uporabnika oziroma zaposlenih, s strani enih in drugih revizorjev, in k splošnemu povečanju učinkovitosti poslovanja ter pozitivnejšemu sprejemanju revidiranja. Zunanji revizorji morajo zahtevati notranjega revizorja kot svojega prednostnega strokovnega sogovornika in ga vključevati v vse kontakte, ki jih imajo s proračunskim uporabnikom. Zunanja revizija je posledično zainteresirana za obstoj močnih notranjerevizijskih služb in je dolžna razvijati dobre delovne odnose z njimi, tako da si lahko izmenjujejo izkušnje in znanje ter da se delo obojih medsebojno dopolnjuje in nadgrajuje.

Sodelovanje zunanjih revizorjev z notranjimi revizorji običajno ni formalizirano. Najpogostejši stiki so v postopku izvajanja revizije ali prek revizijskih poročil.

Področja, kjer lahko zunanji in notranji 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 maksimirati 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 večji učinkovitosti dela notranjerevizijskih služb.

4. NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC V EVROPSKI UNIJI

4.1 OPREDELITEV NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V EVROPSKI UNIJI

Za izvajanje proračuna Evropske skupnosti (v nadaljevanju: evropski proračun) je v skladu s Pogodbo³ o ustanovitvi Evropske skupnosti in finančno uredbo⁴ odgovorna Evropska komisija. Z izvajanjem evropskega proračuna Evropska komisija uresničuje razne politike skupnosti. Pri tem mora spoštovati osnovna načela proračunskega prava, med katere spada tudi načelo dobrega finančnega poslovanja⁵ s sredstvi evropskega proračuna.

Glede na to, da države članice prispevajo prihodke evropskega proračuna in tudi same porabljajo večino tega proračuna, Evropska komisija pri izvajanju proračuna zasleduje decentralizirani pristop izvajanja in nadzora proračuna. Evropska komisija je torej delegirala izvajanje, kljub temu pa 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 poslovanja in učinkovitost notranjega kontroliranja poslovnih procesov. (Milatovič, 2003, str. 1).

Zakonodaja Evropske unije glede na vsebino finančnega nadzora določa 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 poslovanja in notranjih kontrol ter sistem neodvisne notranje revizije. (Maher, 2001, str. 7).

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

³ Treaty establishing the European Community (TEC) oziroma Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti (PES), podpisana 2. oktobra 1997. (Official Journal C 340, 10. 11. 1997).

⁴ 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).

⁵ Načelo dobrega finančnega poslovanja je povezano z upoštevanjem načel gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Za doseganje dobrega finančnega poslovanja mora institucija izvajati predhodno in naknadno ovrednotenje programov in aktivnosti v skladu s smernicami Evropske komisije. (Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002).

Evropska komisija 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 prispevajo vanj. (De Koning, 2002a, str. 4).

Do držav kandidatk je Evropska komisija zavzela nov pristop. V okviru procesa širitve Evropske unije, v obdobju, ko se je vključevala tudi Slovenija, so se morale obvezno prilagoditi na različnih področjih. Evropska komisija 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 Evropsko unijo. Eno od teh poglavij je bilo tudi pogajalsko poglavje 28, ki je pokrivalo finančni nadzor, in se je nanašalo na ureditev zunanjega in notranjega nadzora javnih financ. (Milatovič, 2003a, str. 2). Med kandidatkami, ki so morale izpolniti predpisane kriterije, je bila tudi Slovenija, ki je bila v postopku pogajanj od leta 1996 vse do vstopa v Evropsko unijo 01. 05. 2004.

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

S tem je Evropska komisija uvedla 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, 2003, str. 1).

4.2 FINANČNI NADZOR

Evropska komisija se je hkrati z reformo svojega sistema finančnega nadzora ukvarjala tudi s sistemi finančnega nadzora v takratnih državah kandidatkah, ki so se pripravljale za vstop v

Evropsko unijo. Z namenom, da bi olajšala ter poenotila razumevanje tega področja ter da bi bili vzpostavljeni sistemi čim bolj poenoteni, je opredelila koncept finančnega nadzora ter določila njegove osnovne elemente, ki so jih morale takratne države kandidatke vzpostaviti.

4.2.1 OPREDELITEV KONCEPTA FINANČNEGA NADZORA

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

Izraz finančni nadzor (financial control) se navadno nanaša na finančni vidik notranjih kontrol. Take kontrole so lahko predhodne ali naknadne kontrole. Evropska komisija 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 jih vzpostavi 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 organizaciji, Evropski komisiji 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 ter 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.

4.2.2 REFORMA JAVNE UPRAVE NA PODROČJU FINANČNEGA NADZORA

Novo stoletje oz. tisočletje je pomenilo neke vrste začetek reforme javne uprave, tako v Evropski komisiji, kot v njenih članicah. Razlogov za reformo javne uprave v Evropski uniji je bilo več; od vedno večje vrzeli med nalogami, ki so jih države članice in parlament pričakovali od Evropske komisije, da bi jih izvedla, do velikega izziva pridružitvenega procesa, na koncu

katerega se je Evropska unija povečala za deset novih članic. (The Reform of the European Commission – Sound Financial management, 2003).

Reforma javne uprave, ki predstavlja nov način vodenja v javni upravi, je dala poudarek na izvajanju nalog, ki mora biti gospodarno, učinkovito in uspešno, ne le usklajeno z določenimi postopki in predpisi (pravilno). 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 predstavlja 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 gospodarjenja z javnimi sredstvi. (De Koning, 1999, str. 4).

Reforma javne uprave v Evropski komisiji je imela velik vpliv na takratne države kandidatke, ki so se pripravljale na vstop v Evropsko unijo. Evropska komisija je postavila vrsto pogojev za vstop, ki so zahtevali reformo javnih financ v teh državah. Na začetku pristopnih aktivnosti je bil poudarek na sistemu gospodarjenja s sredstvi evropskega proračuna in njihovega nadzora; države naj bi razvile uspešen finančni nadzor z namenom zaščite finančnih interesov Evropske unije. Pozneje pa se je Evropska komisija odločila, da morajo države kandidatke vzpostaviti enake sisteme, tako za sredstva nacionalnega kot za sredstva 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 usklajitev z evropsko prakso, ni bilo nujno samo zaradi doseganja evropskih zahtev, ampak tudi zaradi izboljšanja gospodarjenja s sredstvi domačih davkoplačevalcev. (Larsson, Madsen, 1999a, str. 3).

Nujnosti sprememb obstoječih sistemov proračuna in njihovega nadzora se je začelo zavedati tudi vse več starih držav članic Evropske unije. 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).

4.2.3 ZAHTEVE EVROPSKE KOMISIJE ZA PREVZEM PRAVNEGA REDA NA PODROČJU FINANČNEGA NADZORA

Za države srednje in vzhodne Evrope je članstvo v Evropski uniji prineslo številne posledice na področju proračunske politike in gospodarjenja s sredstvi javnih financ ter njihovega nadzora. Ko vstopi država v Evropsko unijo, 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 Evropske unije oblikuje po svoje. Vendar mora pa država spoštovati nekatera osnovna načela in standarde delovanja javne uprave. Za razliko od starih držav članic so bile novim državam članicam v okviru pogajalskih poglavij postavljene določene zahteve⁶, ki so bile osnovane na podlagi pravnega reda Evropske unije za področje finančnega nadzora. (Internal Control Workshop, 2004).

Na področju finančnega nadzora je Evropska komisija 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 zvezi s tem je pomembno zagotoviti pravočasne fiskalne kontrole in uspešno carinsko upravo.

- **predpristopne pomoči Evropske unije 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 Evropske unije 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.

⁶ Pristopna pogajanja so se začela leta 1996. Generalni direktorat za širitev je v sodelovanju z ostalimi službami Evropske komisije pripravljala od leta 1998 redna letna poročila, s katerimi je informiral Evropsko komisijo in Evropski svet o napredku, ki so ga naredile države kandidatke pri različnih pogajalskih poglavjih glede sprejemanja zahtev, ki jih je postavila Evropska komisija.

Evropska komisija je zahtevala, da države kandidatke še pred vstopom v Evropsko unijo vzpostavijo postopke notranjega nadzora za vsak predpristopni element EU (Phare, SAPARD in ISPA). Ti postopki notranjega nadzora se po vstopu v Evropsko unijo izvajajo za strukturne sklade in kohezijski sklad⁷.

- **varovanje finančnih interesov Evropske unije:**

Obsega zmožnost držav kandidatk za izvajanje uredb, ki se nanašajo na zaščito finančnih interesov Evropske unije pred goljufijami in ostalimi nepravilnostmi. Od držav kandidatk je Evropska komisija zahtevala, da vzpostavijo kontaktno točko za sodelovanje z Evropskim uradom za boj proti goljufijam (v nadaljevanju: OLAF⁸) in da zagotovijo razvoj potrebnih kapacitet, ki se bodo ukvarjale s primeri, v katerih bodo ogroženi finančni interesi Evropske unije.

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. Skupna točka vseh naštetih elementov finančnega nadzora ter hkrati ključni element finančnega nadzora je vzpostavitev sistema notranjega nadzora. Le-ta mora biti vzpostavljen tako pri izvajanju evropskega proračuna, v sklopu predpristopnih elementov ali pri koriščenju sredstev evropskih skladov, kot pri samem prispevanju sredstev v evropski proračun. V vsakem primeru mora namreč organ, ki je 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 Evropski uniji pravilno in pregledno gospodarjenje z evropskimi sredstvi ter zaščito pred goljufijami in ostalimi oblikami nepravilnosti; skratka, zagotavlja zaščito njenih finančnih interesov.

4.3 NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC

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

Notranji nadzor javnih financ se nanaša na nadzor, ki ga izvaja država z namenom, da zavaruje tako svoje kot tudi finančne interese Evropske unije, medtem ko se zunanji nadzor nanaša na

⁷ 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 Evropske unije mora zagotoviti takšen nadzor, da 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).

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 in v 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.

Sistem notranjega nadzora obsega 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). Za podrobnejšo opredelitev notranjega nadzora javnih financ je Evropska komisija, na podlagi izkušenj pri vzpostavljanju notranjega nadzora v državah kandidatkah, razvila in še danes uporablja izraz »sistem notranjega nadzora javnih financ« (public internal financial control system – PIFC system), ki ga opredeljuje na način, kot je prikazano v tabeli 2.

Tabela 2: Opredelitev sistema notranjega nadzora javnih financ

Izraz	Opredelitev
Javni (public)	Zajema nadzorne aktivnosti v javnem sektorju za razliko od nadzora v privatnem sektorju.
Notranji (internal)	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).
Finančni (financial)	Poudarja finančni (administrativni, poslovodski ali proračunski) značaj pregledanih aktivnosti.
Nadzor (control)	Pomeni vse aktivnosti za pregled celotnega področja finančnega posloводства, ki omogoča vladi, da ima nadzor nad svojimi financami (tako vsebuje vsa orodja nadzora, kot so predhodne kontrole in naknadna revizija).
Sistem (system)	Zajema organizacije, izobraževanje, osebje, metodologijo, poročanje, odgovornosti, sankcije in kazni.

Vir: De Koning, 1999, str. 4.

⁸ OLAF = European Anti Fraud Office. Glavna naloga OLAF je zaščita finančnih interesov skupnosti, tj. boj proti goljufijam in vsem ostalim nezakonitim aktivnostim, ki lahko imajo za posledico finančno oškodovanje evropskega proračuna. (Milatovič, 2003, str. 25).

4.4 VZPOSTAVLJANJE NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V NOVIH DRŽAVAH ČLANICAH

Priprave za vstop v Evropsko unijo na področju finančnega nadzora javne uprave so se začele v državah srednje in vzhodne Evrope že v zgodnjih devetdesetih letih, 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 kjer je bila vloga notranjih kontrol v poslovanju omejena, sprejele nov institucionalni pristop in metodologije za nadzor javnih sredstev, ki je podoben temu v Evropski uniji. (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 gospodarjenju z javnimi sredstvi ter zmanjšalo tveganje goljufij in korupcije, kar je pomenilo dobro jamstvo, da enote javne uprave izvajajo svoje naloge pravilno in ravnajo 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 kandidatkah⁹ 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 Evropsko unijo, 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 nov koncept elementa nadzora v državah kandidatkah, je bil za Evropsko unijo velik izziv predstaviti in razviti revizijsko kulturo v teh državah ter zgraditi temelje za uspešno izvajanje te ključne komponente sistema notranjega nadzora javnih financ. (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 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

⁹ Z izrazom »takratne države kandidatke« so mišljene države, ki so s 1. 5. 2004 postale nove članice Evropske unije: Ciper, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Madžarska, Malta, Poljska, Slovaška in Slovenija.

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 Evropsko unijo naredile ogromen napredek pri vzpostavitvi sistema notranjega nadzora javnih financ, kot ga je zahtevala Evropska unija. 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; 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).

Evropska komisija je od začetka pristopnih pogajanj spremljala napredek takratnih držav kandidatk pri izpolnjevanju zahtev na različnih področjih v zvezi s sprejemom pravnega reda Evropske unije, med drugim na področju notranjega nadzora javnih financ. Kljub temu, da imajo nove države članice Evropske unije sedaj postavljeni zakonodajno 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 Evropsko unijo, 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, 2005).

Sistemi notranjega nadzora javnih financ so v novih državah članicah organizirani in delujejo na različne načine. Vsebujejo tako elemente centraliziranega kot tudi elemente decentraliziranega pristopa. Odgovornost za vzpostavitev, izvajanje in vzdrževanje sistemov finančnega poslovanja in notranjih kontrol je v večini novih držav članic dodeljena vodjem proračunskih uporabnikov, medtem ko je odgovornost za njihovo harmonizacijo, pripravo pravilnikov in druge sekundarne zakonodaje, analiz ter poročanja parlamentu centralizirana v eni enoti, ki je navadno organizirana v okviru Ministrstva za finance. 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 Evropska komisija 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. (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, vzpostavljen sistem notranjega nadzora javnih financ, ki je v vseh elementih usklajen z zahtevami pravnega reda Evropske unije. Te štiri države imajo iz med novih držav članic tudi najbolj dodelan tako pravni kot institucionalni okvir notranjega nadzora javnih financ.

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.

Nove države članice imajo torej v splošnem pripravljene pravne podlage za notranji nadzor javnih financ, vpeljale so nove strukture v javno upravo in zavedanje o njihovem obstoju se povečuje tako pri poslovodstvu kot v širši javnosti. Potrebno je še izboljšanje številnih postopkov za izvajanje vzpostavljenega sistema notranjega nadzora. (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 16).

Evropska komisija 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, 2005).

5. VZPOSTAVITEV NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V SLOVENIJI

5.1 PREGLED VZPOSTAVLJANJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V SLOVENIJI

Priprava na članstvo v Evropski uniji 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 kandidatk spremeniti v samih temeljih. (The Impact of EU Accession on Budgeting, Control and Audit, str. 1–2).

Glede na to, da je finančni nadzor obravnavan kot eden od največjih problemov pri zagotavljanju zaupanja v sestav Evropske unije, so morale takratne države kandidatke, v sklopu svojih priprav za proces širitve, sprejeti in zagotoviti finančni nadzor, ki ima poudarek na novem konceptu notranjega nadzora javnih financ. (Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I, 2004, str. 13).

Sprejetje novega koncepta notranjega nadzora javnih financ, ki ga je postavila Evropska komisija, 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 gospodarjenju z javnimi sredstvi in njihovem nadzoru ter, v katerem igra pomembno vlogo odgovornost vodstva in funkcionalna neodvisnost notranje revizije. Pomembno pri novem 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. (Internal Control Workshop, 2004, str. 5).

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, 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 Slovenije¹⁰, in preko inšpekcijskega nadzora, ki so ga izvajali proračunski inšpektorji Ministrstva za finance. Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo 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

¹⁰ Računsko sodišče Republike Slovenije 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, 2005).

javnega financiranja ter vodila k večji preglednosti postopkov in k učinkovitejšemu nadzoru nad pridobivanjem in porabo sredstev javnih financ. Sistem javnih financ je doživel nenehne spremembe od osamosvojitve leta 1991 dalje; zadnjo spremembo, ki je prinesla temeljito reformo javnih financ, je uvedel novi Zakon o javnih financah, 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 Republike Slovenije¹¹. (Čok et al., 2002, str. 3).

Notranje revidiranje, katerega nosilci so notranji revizorji, je element celovitega sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji, kot je opredeljen s pravnim okvirom, katerega temelj predstavlja Zakon o javnih financah. Sistem upošteva mednarodno priznane standarde in zahteve Evropske skupnosti, izpostavlja odgovornost predstojnika za vzpostavitev ustreznega in učinkovitega sistema notranjih kontrol, neodvisno notranjo revizijo in osrednji organ za harmonizacijo in koordinacijo, kar je Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna v okviru Ministrstva za finance.

5.2 SPREJEM PRAVNEGA REDA EVROPSKE UNIJE ZA PODROČJE FINANČNEGA NADZORA

Slovenija je sprejela pravni red Evropske unije 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 Evropske unije. Osnovni zakon, ki je pokrival to področje, je bil Zakon o javnih financah, ki je uvajal temelje finančnega nadzora na prvem nivoju, t. j. sistemu 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 Republike Slovenije, je pokrival Zakon o računskem sodišču. (Pogajalska izhodišča Republike Slovenije za pogajanja o pristopu k Evropski uniji, 2000, str. 321).

Evropska unija je postavila zahteve po usklajenosti slovenske zakonodaje z evropsko na vseh področjih, zlasti na področju sistemov finančnega nadzora. Pri tem je dala poudarek na notranjem 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 finančne interese, tako pri porabi kot pri pridobivanju sredstev evropskega proračuna. Kljub temu, da imajo države članice in države kandidatke možnost pridobiti različna sredstva Evropske unije, lahko pri vseh oblikah pomoči zasledimo nekatera enaka pravila delovanja notranjih kontrol.

¹¹ Po Ustavi Republike Slovenije je Računsko sodišče Republike Slovenije 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).

Evropska komisija 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 so imele pred začetkom pristopnih pogajanj z Evropsko unijo 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, 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, 2003, str. 2–3).

5.3 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.

Koncept treh stebrov sodobnega in učinkovitega sistema notranjega nadzora javnih financ, ki ga zahteva Evropska komisija, 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. Ta koncept je Evropska komisija vpeljala z razvojem sistema notranjega nadzora javnih financ v novih državah članicah.

Ta koncept je povzet tudi v 99. a členu Zakona o javnih financah, v skladu s katerim notranji nadzor javnih financ obsega 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 delujeta 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, zagotavlja dodatno še smotrnost, učinkovitost in gospodarnost porabe proračunskih sredstev. (Lesjak, 2000, str. 10).

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 magistrskega dela podrobneje predstavljam posamezne elemente.

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;
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ;
- Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor;
- Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ;
- Usmeritve za državno notranje revidiranje (april 2003), ki vsebujejo kodeks poklicne etike, standarde in priporočeno prakso ter postopke za izvajanje notranjega revidiranja;
- Usmeritve za poročanje o nepravilnostih za SAPARD, ISPA in PHARE (januar 2004);
- Usmeritve za poročanje o nepravilnostih za kohezijski sklad in strukturne sklade¹² (junij 2004);
- Usmeritve za notranje kontrole (november, 2004).

Na lokalnem območju poteka notranje nadziranje na dveh ravneh, in sicer na politični ravni (občinski svet in nadzorni odbor občine) in na strokovni ravni, ki jo predstavlja notranje revidiranje. Načela sodobnega vodenja lokalne skupnosti in gospodarnega ravnanja z javno finančnimi sredstvi so usmerjena v zagotavljanje učinkovitosti, gospodarnosti in varovanje premoženja lokalne skupnosti pri uresničevanju ciljev njenega delovanja. Eden od pomembnih dejavnikov za doseganje in tekoče spremljanje dosežene uspešnosti in za takojšnje odzivanje pri vseh odstopanjih od vseh zastavljenih ciljev je zagotavljanje stalnega nadzora z notranjo revizijo. (Lah, 2005a, str. 37).

5.4 FINANČNO POSLOVODENJE IN NOTRANJE KONTROLE

5.4.1 VZPOSTAVITEV SISTEMA FINANČNEGA POSLOVODENJA IN NOTRANJIH KONTROL

V vsaki organizaciji morajo obstajati 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 proračunskega uporabnika. Metode za finančno

¹² V usmeritvah je povzetek evropske zakonodaje s tega področja, shema sistema poročanja z vključenimi organizacijami ter natančno opisanimi 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).

poslovođenje in notranje kontrole morajo biti zasnovane na podlagi standardov, ki so mednarodno sprejeti in skladni z uporabljenimi v Evropski uniji. (Internal Control Workshop, 2004).

Predstojnik proračunskega uporabnika je odgovoren, da le-ta dosega zastavljene cilje ter s proračunskimi sredstvi posluje v skladu s predpisi in hkrati kot dober gospodar. Tako Evropska unija 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 finančah, kjer je v 100. členu opredeljeno, da je predstojnik neposrednega in posrednega uporabnika med drugim odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovođenja in kontrol. Pri tem finančno poslovođenje 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 spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. (Zakon o javnih finančah, 2002).

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. Vzpostavitev sistema finančnega poslovođenja 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 posodabljeti, na primer uvajanje k rezultatom usmerjenega proračuna v zadnjem obdobju. (Interno gradivo Ministrstva za finance RS, 2005).

Doseganje ciljev je 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 finančah proračunski uporabniki razvijejo in sprejmejo sistem za ocenjevanje in obvladovanje tveganj, s katerimi se soočajo. 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).

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

5.4.2 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 omenjenega pravilnika je namen vzpostavitve sistema notranjih kontrol zagotoviti smotrno poslovanje ter nadzor poslovanja z uporabo enotnega informacijskega sistema, gospodarjenje s premoženjem 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 ter
- 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.

Finančne kontrole so lahko del sistema poslovanja 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 poslovanja) 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 kontrole¹³. (Interno gradivo Ministrstva za finance RS, 2005).

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 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 Uradu za nadzor proračuna. (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

5.4.3 REVIZIJSKA SLED

Delo proračunskega uporabnika mora biti tako dokumentirano, da lahko predstojnik oziroma poslovodni organ, notranji in zunanji revizorji ter drugi nadzorni organi, sledijo celotnemu poteku poslovanja in transakcij. Za finančne transakcije je treba omogočiti njihovo sledenje od celotnih zneskov do posameznih izdatkov in obratno. Sled mora biti zagotovljena ne glede na to, ali se transakcija izvede elektronsko ali ročno. (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 18).

Revizijska sled predstavlja pripomoček za načrtovanje in izvajanje notranjih kontrol ter revidiranje porabe proračunskih sredstev na državni oziroma občinski ravni in na ravni proračunskih uporabnikov, njihovih organizacijskih enot, programov ali ukrepov. Vodstvu omogoča pregled nad izvajanjem in opredelitev ključnih mest za vzpostavitev notranjih kontrol oziroma njihovo smotrno uporabo brez podvajanja, revizorju pa hitro analiziranje sistema in opredelitev morebitnih šibkih področij, ki zahtevajo podrobnejši pregled. Revizijska sled je v največji meri odvisna od pregledne in natančne predstavitve izvajalnih sistemov in njene sprotnosti, zato mora vključevati vsako spremembo organiziranosti vodenja, izvajanja in notranjih kontrol. (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 18).

¹³ Naknadne finančne kontrole se ponekod enačijo s finančno inšpekcijo, ki deluje v nekaterih novih državah članicah EU.

Revizijska sled temelji na (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 18):

- zakonih, pravilnikih in navodilih, iz katerih je razvidna pravna podlaga dejavnosti ali sistema, ki se revidira;
- jasno določeni organizacijski strukturi izvajanja dejavnosti proračunskega uporabnika oziroma njegovih organizacijskih delov, saj omogoča opredeliti razne ravni in mesta odločanja in njihove medsebojne povezave;
- opisu pristojnosti in odgovornosti po delovnih mestih, vključno z delegiranjem pristojnosti;
- napisanih postopkih, ki vključujejo kontrolne aktivnosti in kontrolnike ter druge listine in njihovo kroženje;
- načinu vodstvenega nadzora z opisom rednega poročanja in dokumentacije, ki jo mora vodstvo podpisati kot dokaz svojega nadzora ter na primerjavi in usklajevanju podatkov;
- kroženju informacij od vodstva do končnih izvajalcev in obratno;
- hranjenju podatkov.

Glavne koristi revizijske sledi kot pripomočka za načrtovanje in izvajanje kontrol ter revidiranje porabe proračunskih sredstev so naslednje (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 19):

- zagotovljena je preglednost načrtovanja in porabe proračunskih sredstev;
- zagotovljeni so sistematični in strokovni prijemi za obvladovanje porabe proračunskih sredstev;
- omogočena je presoja uresničevanja načrtovanih ciljev;
- omogočeno je pravočasno zaznavanje in opozarjanje na spremembo pogojev poslovanja in nastale odmike, ki preprečujejo doseganje načrtovanih ciljev;
- omogočeno je doseganje načrtovanih ciljev kljub odmikom;
- omogočeno je pravočasno opozarjanje o potrebnih spremembah pri porabi proračunskih sredstev;
- zagotovljena je smotrnost porabe proračunskih sredstev;
- omogočeno je sistematično in pravočasno oskrbovanje predstojnika proračunskega uporabnika s potrebnimi informacijami;
- omogočeno je stalno preizkušanje in izboljševanje notranjih kontrol.

5.4.4 RAZVOJ SISTEMA FINANČNEGA POSLOVODENJA IN NOTRANJIH KONTROL

Kljub zakonskim podlagam se sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol v Sloveniji le 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 sistemizacijo delovnih mest v organizacijskih enotah proračunskih uporabnikov, vendar večina nimajo 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).

5.5 NOTRANJA REVIZIJA JAVNIH FINANC

5.5.1 VZPOSTAVITEV DEJAVNOSTI NOTRANJEGA REVIDIRANJA

5.5.1.1 OPREDELITEV NOTRANJEGA REVIDIRANJA

V Sloveniji je dejavnost notranjega revidiranja 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). S spremembo Zakona o javnih financah v letu 2002 je bil sistem notranjega nadzora javnih financ, katerega sestavni del je tudi notranja revizija, podrobneje definiran in nadgrajen.

Notranjo revizijo lahko opredelimo kot neodvisno presojanje procesov in stanj, ki je v organizaciji zasnovano in uresničeno kot notranja storitvena dejavnost. Je oblika posrednega (vodstvenega) nadzora, ki ugotavlja in vrednoti primernost in uspešnost vseh drugih kontrol. Izsledki so namenjeni predvsem poslovodstvu organizacije. (Kodeks notranjerevizijskih načel, 1998). Z ocenjevanjem in izboljševanjem učinkovitosti obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in celotnega vodstvenega sistema je notranji nadzor javnih financ usmerjen k dodajanju nove vrednosti k poslovanju organizacije. (Standards for the Professional Practise of Internal Auditing, 2001).

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 preišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov obvladovanja tveganj. (Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2003, str. 1).

V nadaljevanju predstavljam spremembe, ki so jih z letom 2002 uvedli standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (Vezjak, 2004, str. 9-11) :

- Notranji in 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. Notranji revizor je lahko zaposleni v organizaciji ali zunanji izvajalec, ki z organizacijo sklene pogodbo za izvajanje notranjerevizijskih storitev (outsourcing).

- 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.
- 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, torej delovati morajo z namenom zadovoljevanja potreb organizacije.
- Pomoč organizaciji: V prejšnji opredelitvi je bil cilj notranjega revidiranja pomagati članom organizacije, po novi opredelitvi pa je cilj pomagati organizaciji v celoti. Od notranjega revizorja se zahteva, da pozna in razume cilje in procese celotne organizacije, medtem ko na primer izvaja revizijo v določenem oddelku, in ne le cilje in procese tega oddelka. Ne glede na to, katero nalogo izvaja, mora imeti ves čas pred očmi potrebe celotne organizacije.
- Ravnanje s tveganji in njihovo obvladovanje ter uspešno vodenje organizacije: Bistvena novost nove opredelitve notranjega revidiranja je poudarjena vloga notranjega revizorja, da pomaga vodstvu pri ravnanju s tveganji, njihovem obvladovanju v organizaciji ter tudi pri samem vodenju organizacije. Tako kot je temeljna naloga vodstva, da tveganja prepozna in jih obvladuje, je temeljna naloga notranjega revizorja, da mu je pri tem v pomoč.
- 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.
- Obvezen zunanji nadzor nad kakovostjo: S standardi so predpisane notranje in zunanje ocene kakovosti notranjerevizijskega delovanja. Zunanje nadzore kakovosti s strani neodvisnih ocenjevalcev je potrebno opraviti najmanj enkrat v petih letih, priporočljivo pa je, da se izvedejo za enako obdobje, za katero se pripravi srednjeročni načrt notranjerevizijskega delovanja.

Navedene spremembe so povzete tudi v določbah Zakona o javnih financah, ki zadevajo notranji nadzor javnih financ, in se nanašajo na vse proračunske uporabnike, t. j. neposredne in posredne uporabnike državnega in občinskih proračunov, ki so poimensko navedeni v prilogah Pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov¹⁴.

5.5.1.2 PREDSTAVITEV DEJAVNOSTI NOTRANJEGA REVIDIRANJA PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH

Proračunski uporabniki so dolžni s sredstvi smotrno upravljati in jih varovati pred nepravilnostmi in zlorabami. V ta namen morajo vzpostaviti in posodabljati register tveganj, vzpostaviti in posodabljati ustrezen in učinkovit sistem notranjih kontrol in zagotoviti notranje revidiranje v skladu z 10., 11. ali 12. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje

¹⁴ Uradni list Republike Slovenije, številka: 46/03.

sistema notranjega nadzora javnih financ. (Stališča Urada RS za nadzor proračuna, 2005, str. 2).

V skladu z veljavno zakonodajo 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 ter tako prispeva k izboljšanju poslovanja organizacije. Notranja revizija je funkcionalno sredstvo, s katerim vodstvo iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, da notranje kontrole izpolnjujejo cilje notranjega kontroliranja in o obvladovanju tveganj na še sprejemljivi ravni. (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ v 10. členu določa, da morajo proračunski uporabniki, ki so predlagatelji finančnih načrtov iz drugega odstavka 19. člena Zakona o javnih financah¹⁵, vzpostaviti lastne notranjerevizijske službe za lastne potrebe in za potrebe organov v njihovi pristojnosti. Občine in ostali uporabniki državnega in 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 finance¹⁶. (Poročilo o napredku Republike Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo, 2003, str. 98–99).

Proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega petsto milijonov tolarjev, so dolžni vsako leto zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja. V skladu s 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), in sicer: organizirajo jih lahko kot lastne notranjerevizijske službe ali da več proračunskih uporabnikov skupaj organizira skupno notranjerevizijsko službo ali pa opravljajo revidiranje z zunanjimi izvajalci notranjega revidiranja. Vsi ostali proračunski uporabniki pa so na enak način notranjo revizijo svojega poslovanja dolžni zagotoviti najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let. Prednosti ter slabosti posameznih organizacijskih oblik notranjega revidiranja predstavljam v nadaljevanju magistrskega dela.

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): 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

¹⁵ 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.

¹⁶ Po 13. členu pravilnika naj bi notranje revidiranje za proračunske uporabnike izvajal tudi Urad za nadzor proračuna v skladu s sprejetim letnim planom in glede na svoje zmogljivosti, vendar zaenkrat Urad za nadzor proračuna tega, zaradi pomanjkanja kapacitet, še ne izvaja.

zakoni in drugi predpisi, število zaposlenih, način poročanja o doseženih ciljih in rezultatih po zakonu ter tveganja, katerim je proračunski uporabnik izpostavljen.

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 z usmeritvami za državno notranje revidiranje, ki jih izdaja minister, pristojen za finance, in s kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev ter s standardi notranjega revidiranja, ki jih izdaja Slovenski inštitut za revizijo. Pri svojem delu morajo biti samostojni in funkcionalno neodvisni. (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Državni notranji revizorji sistematično analizirajo in vrednotijo obvladovanje tveganj, kontrole in postopke vodenja, ki obsegajo usmeritve in postopke za (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002):

- določitev in spremljanje doseganja ciljev;
- ugotavljanje in ocenjevanje tveganj pri doseganju ciljev;
- smotrno uporabo virov;
- spoštovanje sprejetih usmeritev, postopkov, zakonov in drugih predpisov;
- varovanje premoženja in interesov pred izgubami zaradi vseh vrst nepravilnosti;
- zagotovitev zanesljivosti in celovitosti informacij, obračunov in podatkov, vključno z notranjimi in zunanjimi postopki poročanja.

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. Načeloma 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 Urada RS za nadzor proračuna. S tem naj bi se vsaj delno zagotavljala neodvisnost notranjih revizorjev. (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Ker je notranje revidiranje proračunskih uporabnikov relativno nova dejavnost, še ni bilo mogoče izdelati sodil o učinkovitosti notranjih revizorjev, ki bi temeljila na medsebojni primerjavi njihovega dela, tako so trenutne ocene s katerekoli strani lahko predvsem subjektivne. Zato je tudi težko oceniti število potrebnih dni za določeno revizijo, saj je to odvisno od vrste revizije, že obstoječih programov in izkušenj, višine sredstev, števila transakcij, organiziranosti revidiranja, števila zaposlenih, usklajevanja predloga poročila, naknadne revizije itn.

Revizorjevo delo je omejeno na področje finančnega poslovanja in notranjih kontrol. V primeru zahtev po specialističnih znanjih je o tem dolžan obvestiti predstojnika in predlagati vključitev zunanjih strokovnjakov. V primeru, da predstojnik vključitve zunanjih strokovnjakov ne odobri, mora notranji revizor to navesti v poročilu, skupaj z razlogi za odklonitev. (Stališča Urada RS za nadzor proračuna, 2005, str. 9).

Notranjerevizijska služba torej 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, saj je edino vodstvo odgovorno za delovanje organizacije. Notranji revizor tako ne prevzema odgovornosti za izboljšanje sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol. (Internal Control Workshop, 2004).

5.5.1.3 PREDSTAVITEV ZNAČILNOSTI NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB V JAVNI UPRAVI V SLOVENIJI

Urad RS za nadzor proračuna je v januarju 2005 poslal neposrednim in posrednim uporabnikom državnega in občinskih proračunov vprašalnik¹⁷ za potrebe ugotovitve stanja ter načrtovanja razvoja, usklajevanja in preverjanja delovanja notranjega nadzora javnih financ. Vprašalnik se je nanašal na stanje na področju notranjega nadzora javnih financ v letu 2004 in je vseboval vprašanja za t. i. samoocenitev notranjih kontrol (o organizacijskih internih aktih proračunskih uporabnikov in vzpostavljenem sistemu notranjih kontrol), organiziranosti notranjerevizijskih služb in številu zaposlenih v njih ter izvedenih zunanjih revizijah pri proračunskih uporabnikih. Kljub ponovnemu pošiljanju vprašalnika tistim, ki niso poslali odgovorov (342 uporabnikom sredi meseca februarja 2005), je bila končna odzivnost le 82 odstotna (1.592 prejetih odgovorov), kar je prikazano v Tabeli 1 v Prilogah.

Veljavni predpisi sicer predstavljajo ustrezen okvir za notranji nadzor javnih financ, vendar pa je potrebno zagotoviti še izvajanje teh predpisov v praksi. Zavedanje predstojnikov oziroma vodstev večine proračunskih uporabnikov o nujnosti obvladovanja tveganj, kar je tudi podlaga za vzpostavitev uspešnega in učinkovitega sistema notranjega kontroliranja, je danes še vedno na zelo nizki ravni. To potrjujejo tudi rezultati izvedene ankete, po katerih je kljub zakonski obveznosti le 17 % proračunskih uporabnikov imelo organizirano notranjerevizijsko funkcijo

¹⁷ Anketo je izvedel Urad RS za nadzor proračuna v februarju in marcu 2005.

(kot lastno ali skupno notranjerevizijsko službo ali pa s pomočjo zunanjega izvajalca). Vzrok za to je verjetno v tem, da gre v naši praksi za razmeroma nov koncept, ki ga predstojniki premalo poznajo, da bi lahko ocenili njegovo vrednost, še bolj pa jim manjka znanja za uveljavitev tega koncepta v praksi. Poleg tega izvajanja omenjenih zakonskih določb, ki so sicer sankcionirane, Ministrstvo za finance ni nadziralo, tako da med predstojniki proračunskih uporabnikov ni bilo niti interesa za izvajanje omenjenih določb.

V zakonu o javnih financah je bil postavljen že datum 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. Notranjerevizijske službe so se v začetku leta 2001 šele začele ustanavljati. Do julija 2001 je bilo ustanovljenih enajst notranjerevizijskih služb. (Redno poročilo o napredku Slovenije pri vključevanju v Evropsko unijo, 2001, str. 86). 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 niti 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).

Kljub pogosto omenjanim koristim, ki jih prinaša ustanovitev notranjerevizijske službe, je bilo na dan 31. 12. 2004 pri približno 2000 anketiranih proračunskih uporabnikih zaposlenih le 60 revizorjev z zahtevanim strokovnim nazivom. Le petina vseh proračunskih uporabnikov pa je imela zagotovljeno notranje revidiranje. (Vprašalnik Urada RS za nadzor proračuna, 2005). Velik problem, trenutnega in po vsej verjetnosti tudi nadaljnjega razvoja notranjerevizijskih služb, je pomanjkanje ustreznih kadrov za izvajanje dejavnosti notranjega revidiranja v javni upravi. (Državni program Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije, 2002, str. 183).

Za sedanje stanje je značilno predvsem veliko pomanjkanje notranjih revizorjev ter tudi pomanjkanje izkušenj oziroma praktičnih izkušenj tistih, ki imajo ustrezno kvalifikacijo. To izhaja predvsem iz dejstva, da se je začelo uveljavljanje funkcije notranjega revidiranja šele v letu 1999, ko je bila uvedena obveznost notranjega revidiranja pri neposrednih proračunskih uporabnikih, oziroma v letu 2002, ko je bila ta obveznost uvedena tudi za posredne proračunske uporabnike.

Stanje je predvsem kritično pri posrednih proračunskih uporabnikih, kjer jih več kot 90 % še vedno ne zagotavlja funkcije notranjega revidiranja, ki predstavlja pomemben del notranjega nadzora v organizaciji. Na podlagi navedenega lahko sklepamo, da tudi ostali elementi notranjega nadzora javnih financ, ki bi jih bilo mogoče oceniti le z revizijo, niso ustrezno vzpostavljeni.

Nekaj boljše je stanje, vsaj glede števila notranjih revizorjev, pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna. Vsa ministrstva so sicer vzpostavila notranjerevizijske službe, vendar pa gre večinoma za službe z enim samim zaposlenim notranjim revizorjem, ki zato ne morejo v celoti zagotavljati svojega poslanstva. V teh primerih tudi ni mogoče v celoti upoštevati

strokovnih standardov na tem področju, saj je na primer nemogoče zagotoviti ustrezno zagotavljanje kakovosti.

Predstavljene notranjerevizijske službe težko izpolnjujejo svoje poslanstvo in zagotavljajo kvaliteto svojega dela ustrezno standardom. Politika razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ, ki jo je sprejela Vlada Republike Slovenije leta 2002, in leta 2005 sprejeta Strategija nadaljnega razvoja notranjega nadzora javnih financ zavezuje ministrstva, da povečajo število notranjih revizorjev na najmanj štiri, še zlasti, če uporabljajo tudi sredstva Evropskih skupnosti. Možnost organiziranja večjih notranjerevizijskih služb predstavlja ustanavljanje skupnih notranjerevizijskih služb, čemur bi bilo potrebno nameniti večjo pozornost in vzpodbudo.

Predstavljeno stanje je predvsem posledica nezadostnega razumevanja sistema notranjega nadzora s strani predstojnikov. To se odraža tudi v težavah notranjih revizorjev pri zagotavljanju pogojev dela, zagotavljanju prisotnosti na kolegijih in drugih pomembnejših sestankih, zahtevah po izvajanju operativnih nalog, neupoštevanju priporočil in podobno.

Glede na velikost proračunskih uporabnikov in obseg njihovih aktivnosti je jasno, da kadrovske šibke notranjerevizijske službe ne morejo zagotoviti primernega pokritja vseh delovnih postopkov in organizacijskih enot.

Vendar je bil, kljub predstavljenim pomanjkljivostim in težavam, na področju notranjega revidiranja zabeležen znaten napredek. Notranji revizorji izkazujejo visoko strokovno raven, ustrezno izobrazbi in strokovnemu izobraževanju. Njihov prispevek v obliki ugotavljanja pomanjkljivosti delovanja notranjih kontrol, nepravilnosti, predlogov za izboljšave in svetovanja je znaten in zaradi svoje razvejanosti in delovanja od znotraj prekaša katero koli drugo obliko notranjega nadzora. Hkrati notranjim revizorjem pridobljene izkušnje vzpodbujajo željo po dodatnem izobraževanju in sodelovanju zaradi iskanja odgovorov na odprta vprašanja in izmenjave najboljše prakse.

5.5.2 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).

Temeljni postopki notranjega revidiranja so 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 popravni učinkov in poslovanja revidirane enote v prihodnje.

5.5.3 NAČRTOVANJE REVIDIRANJA

Dejavniki, ki jih mora notranji revizor upoštevati pri načrtovanju revidiranja v skladu z Usmeritvami za državno notranje revidiranje, so zlasti:

- **cilj proračunskega uporabnika** – načrtovanje revidiranja se mora začeti s pregledom in razumevanjem cilja (ali je načrtovani cilj mogoče doseči in ali ta cilj, ko je dosežen, zagotavlja razvoj proračunskega uporabnika in izboljšuje splošno kvaliteto poslovanja javnega sektorja);
- **seznanitev s ciljem** – pridobitev potrebnega razumevanja strukture, postopkov in notranje organizacije dela proračunskega uporabnika;
- **določitev revizijskih ciljev** – področje revidiranja in način izvajanja revizije (t. j. revizijske metode, ki se bodo uporabljale) sta odvisna od revizijskih ciljev, v katerih opredelimo, kaj želimo z revidiranjem doseči;
- **tveganje, povezano s predmetom revidiranja** – ugotoviti in oceniti naravo tveganj v zvezi s predmetom revidiranja. Notranji revizor mora posvetiti več pozornosti delom sistema, ki so izpostavljeni visokemu tveganju ali ki so bolj ranljivi;
- **potrebe vodstva** – prednostna področja (interesi) predstojnika oziroma poslovnega organa proračunskega uporabnika v zvezi z določenim delom (deli) sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol se morajo odražati v strategiji notranjega revidiranja;
- **rezultati predhodno izvedenih revizij** – pri načrtovanju revidiranja je treba upoštevati rezultate predhodno izvedenih notranjih in zunanjih revizij;
- **osebne izkušnje notranjega revizorja** – pri izvajanju revizije lahko notranji revizor upošteva predhodne izkušnje s problemi, ki so nastali v podobnih sistemih, delih sistema ali okoliščinah;
- **podpora vodstva** – ob odkriti podpori predstojnika oziroma poslovnega organa proračunskega uporabnika se stroški revidiranja zmanjšajo, ker ni treba prepričevati zaposlenih o obstoju problemov ali o potrebi po notranjem revidiranju, da bi preprečili podobne probleme v prihodnje;
- **dostopnost dokumentacije** – če se dostop do dokumentacije izkaže za resen problem in zato notranji revizor ne more opravljati svojih delovnih nalog tako, kot je bilo načrtovano, mora to navesti v končnem poročilu;
- **bistvenost** – informacija je bistvena, kadar njena napačna navedba ali opustitev vpliva na poslovne odločitve proračunskega uporabnika;

- **čas, ki je na razpolago za izvajanje revizije** – pri izvajanju revizije je treba upoštevati, da je revizija tem bolj temeljita, čim več časa je na razpolago, hkrati pa, več časa, kot je porabljenega za revidiranje enega dela sistema, manj časa ostane za revidiranje drugega dela sistema;
- **dovzetnost in obveščanje javnosti** – notranji revizor mora upoštevati velikost interesa javnosti, medijev in zunanjih teles, vsa zunanja poročila ali korespondenco o dejavnostih proračunskega uporabnika, ki ga pregleduje.

Načrti notranjega revidiranja morajo biti takšni, da jih je mogoče izpolniti, in da spodbujajo učinkovito in namensko uporabo sredstev. Običajno se v skladu z Usmeritvami za državno notranje revidiranje delijo na tri vrste:

- strateški / dolgoročni načrt (štiri ali pet letni),
- letni / kratkoročni načrt (letni program dela),
- načrt izvajanja revizije (program dela).

Strateški načrt revidiranja

Temelj strateškega načrta revidiranja je glede na Usmeritve za državno notranje revidiranje zagotavljanje izvedbe prednostnih nalog, določenih pri oceni tveganj, ob upoštevanju virov, ki so na razpolago za izvajanje revizije, in dogovorjenega revizijskega cikla. Strateški načrt revidiranja se pripravi skupaj z letnim načrtom revidiranja za obdobje, ki ni daljše od pet let in se vsako leto, ob pripravi letnega načrta revidiranja za naslednje leto, pregleda in dopolni. Strateški načrt revidiranja vsebuje: opis dela notranjerevizijske službe, načrte za razvoj revidiranja, področja, na katera se mora usmeriti notranje revidiranje v danem obdobju (določijo se na podlagi ocene tveganj), pogostost izvajanja revizij na vsakem od teh področij, viri, ki jih potrebuje notranjerevizijska služba (finančni načrt), dodatno izpopolnjevanje in strokovno usposabljanje notranjih revizorjev, možne razširitve ali omejitve področja revidiranja zaradi sprememb v strukturi in poslovanju organizacije.

Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika potrdi strateški in kratkoročni načrt za naslednje leto do 20. decembra tekočega leta. Proračunskim uporabnikom, katerih letni proračun ne presega petsto milijonov tolarjev, strateškega načrta ni potrebno pripravljati. Revizija njihovega poslovanja, ki jo morajo izvajati najmanj vsake tri leta, naj temelji na oceni tveganja.

Letni načrt revidiranja

Letni načrt revidiranja mora temeljiti na oceni tveganj in oceni potreb po revidiranju, ki ju na predpisan način pripravi vodja notranjerevizijske službe. Letni načrt mora upoštevati revizijske naloge, ki so za dano leto predvidene v strateškem načrtu, in naloge, ki so v strateškem načrtu načrtovane za naslednja obdobja, ter zagotavljati neprekinjenost in doslednost notranjega revidiranja v organizaciji. Letni načrt revidiranja, ki vključuje načrt izvajanja revizij, se pripravi in potrdi podobno kot strateški načrt.

Načrt izvajanja revizije

Pri načrtu izvajanja revizijske naloge se uporablja sistematičen pristop na podlagi ocene tveganj glede doseganja postavljenih ciljev organizacije, pri katerem je treba:

- določiti in dokumentirati cilje, tveganja in kontrole;
- ovrednotiti obvladovanje tveganj;
- ovrednotiti kontrole in ugotoviti, ali so ustrezne za obvladovanje tveganj in doseganje ciljev;
- ugotoviti vse primere prekomernih kontrol;
- določiti strategijo za preizkušanje uspešnosti obvladovanja tveganj in kontrol;
- pripraviti sklepe in mnenje o ustreznosti obvladovanja tveganj in kontrol ter o njih poročati in po potrebi dati priporočila.

Za vsako izvajanje revizije je potrebno pripraviti načrt izvajanja revizije in v njem določiti področje, natančen obseg in cilje revizijske naloge, dokumente, podatke in dostop, ki ga mora omogočiti predstojnik oziroma poslovodstvo, časovni razpored izvajanja revizijske naloge in pričakovane rezultate, vire, vrsto poročila, ki ga je treba izdelati, in roke za pripravo. Načrt mora vključevati mehanizem pregleda in nadziranja kakovosti revizijskega dela. Povzetek načrta izvajanja revizije se pošlje revidirancu, po potrebi pa se o načrtu z njim tudi pogovori. (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 24). Smiselno je določiti stalen postopek za potrditev načrta izvajanja revizije in za odobritev sprememb.

5.5.4 IZVAJANJE REVIZIJSKE NALOGE IN POROČANJE O REZULTATIH

Pri opravljanju revizijskih nalog morajo notranji revizorji:

- pridobiti zadostne, primerne, pomembne in uporabne informacije, da dosežejo cilje revizijske naloge in v najkrajšem možnem roku pripravijo poročilo;
- pripraviti sklepe na podlagi ustreznega ovrednotenja in analize;
- shraniti informacije in dokazila, na katerih temeljijo zaključki revizije.

Namen poročil, ki jih pripravijo notranji revizorji, je zagotoviti nepristransko in pravočasno informacijo ter podati razumna priporočila predstojnikom oziroma poslovodnim organom proračunskih uporabnikov, ki naj bi jih spodbudila in jim omogočila sprejemanje kakovostnih in pravočasnih poslovodnih odločitev. O ugotovitvah in priporočilih morajo notranji revizorji ažurno poročati predstojniku oziroma poslovodnemu organu proračunskega uporabnika. Prav tako morajo spremljati ukrepe, sprejete na njihovi podlagi. Predstojnika oziroma poslovodni organ obvestijo o zaključku revizije.

Poročila morajo vsebovati cilje revizijske naloge, področje in rezultate revidiranja, prav tako obseg izvajanja revizije, kakor tudi uporabne zaključke, priporočila in akcijske načrte. Vsebovati morajo mnenje o ustreznosti, zanesljivosti in uspešnosti kontrol v revidiranem sistemu ter priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti. Končno poročanje o rezultatih mora, kjer je to primerno, vsebovati splošno mnenje notranjega revizorja. Poročila o izvajanju

revizijske naloge morajo potrditi zadovoljivo kakovost. (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 14).

Poročilo je podlaga za izboljšanje kakovosti sistema notranjih kontrol. Poročilo se deli na naslednja poglavja: povzetek sklepov, področje revidiranja, metode revidiranja, ugotovitve, ocena ugotovitev in priporočila za prihodnje ukrepe.

V nadaljevanju predstavljam podrobno vsebino revizijskega poročila, povzeto po Usmeritvah za državno notranje revidiranje:

- navedba notranjih revizorjev, področja revidiranja, časa in kraja;
- opredelitev področja in ciljev pregleda (revizijski cilji);
- metodika z navedbo kriterijev za presojanje napak, nepravilnosti in smotrnosti ter rezultati preverjanja;
- po potrebi število in rezultati pregleda vzorca transakcij in rezultati pregledov na kraju samem;
- pregled napak, nepravilnosti in nesmotrnosti, razlogov za njihov pojav in njihovih posledic ter dana priporočila;
- priporočila, ki jih je treba razvrstiti po stopnjah tveganja, tako da:
 - oznaka »visoka stopnja tveganja« pomeni, da je priporočilo nujno za poslovanje in ga je treba takoj izvesti,
 - oznaka »srednja stopnja tveganja« pomeni, da se priporočilo upošteva in izvede, kadar je to mogoče,
 - oznaka »majhna stopnja tveganja« pomeni, da je izvedba priporočila zaželena, ni pa nujna;
- vsa področja, za katera lahko da notranji revizor negativno zagotovilo (ko dejansko ni bilo opravljeno nikakršno delo, ki bi dokazovalo, da je poročilo poslovodstva resnično, vendar med opravljanjem dela notranji revizor ni dobil dokazil, ki bi dokazovala, da je poročilo neresnično).

Natančno obliko končnega revizijskega poročila določi oseba, ki je odgovorna za notranje revidiranje.

Pred pripravo končnega poročila se mora notranji revizor o bistvenih rezultatih pregleda pogovoriti z revidirano enoto. Namen tega pogovora je, da se prepreči napačno razumevanje in da se razjasnijo razlike v mnenjih. Notranji revizor pošlje osnutek poročila revidirani enoti. Končno poročilo se dopolni s pripombami ter povzetkom priporočil; podpiše ga vodja notranjerevizijske službe. Osnutek revizijskega poročila, ugovori in pripombe, potrjeno končno poročilo in revizijsko poročilo o naknadnem pregledu se vložijo v revizijsko mapo spisov, t. j. revizijski dosje. Poročilo se pošlje predstojniku oziroma poslovodnemu organu proračunskega uporabnika. Poročila se običajno ne sme dati drugim osebam brez vednosti in soglasja revidiranca. (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 28).

Od notranjega revizorja se ne pričakuje konkretne (izvedbene) definicije oziroma predloga potrebnih in možnih ukrepov, za kar predstojnik vključi druge ustrezne službe – finančno,

pravno, po potrebi pa tudi organe pregona. Poleg predstojnika notranji revizor v določenih primerih poroča Uradu Republike Slovenije za nadzor proračuna. (Stališča Urada RS za nadzor proračuna, 2005, str. 7).

Proračunski uporabniki so 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. Vodja notranjerevizijske službe zagotovi, da se vodstvo odzove na revizijsko poročilo v določenem roku, ki ni daljši od devetdesetih dni in pove, če se strinja z ugotovitvami in ukrepi, ki naj bi jih sprejelo. V okviru postopkov proračunskega uporabnika je treba zagotoviti, da se vsa priporočila, dogovorjena z vodstvom, tudi dejansko izvedejo. O izvajanju sprejetih ukrepov morajo sproti obveščati vodjo notranjerevizijske službe; izvajanje ukrepov lahko notranjerevizijska služba preveri z naknadno revizijo. Pravilnik tudi določa, da mora vodja notranjerevizijske službe, kadar vodstvo zavrne ugotovitve ali priporočila ali kadar se izkaže, da je bila izvedba ali upoštevanje priporočil nezadostno, o tem nemudoma obvestiti Urad za nadzor proračuna s t. i. posebnim poročilom. (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Vodja notranjerevizijske službe mora vsako leto, do konca februarja tekočega leta, pripraviti letno poročilo o delu notranjerevizijske službe za preteklo leto, ki vsebuje povzetek vseh ugotovitev in priporočil iz opravljenih revizij preteklega leta ter sprejetih ukrepov in ga predložiti predstojniku proračunskega uporabnika ter Uradu za nadzor proračuna.

Vodja notranjerevizijske službe v letnem poročilu v skladu z Usmeritvami za državno notranje revidiranje:

- opiše splošno ustreznost obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja proračunskega uporabnika v obdobju, ki ga zajema poročilo;
- primerja dejansko opravljeno delo z načrtovanim;
- oceni izvajanje funkcije notranjega revidiranja glede na merila in kazalnike za ocenjevanje opravljenega dela;
- poroča o opravljenem delu za zagotovitev upoštevanja standardov notranjega revidiranja;
- navede vsa pomembna priporočila vodstvu in stopnjo sprejema priporočil;
- navede ugotovitve naknadnih revizij izvajanja priporočil;
- navede vsa področja, na katerih je vodstvo proračunskega uporabnika sprejelo tveganja, ki so bila ugotovljena med izvajanjem revizijskih nalog.

Letno poročilo omogoča Uradu za nadzor proračuna, da izpolni svoje naloge, ki v skladu z veljavno zakonodajo obsegajo:

- spremljati in oceniti doseganje ciljev notranjega revidiranja v celotnem javnem sektorju;
- spremljati in oceniti napredek pri razvoju državnega notranjega revidiranja;
- ugotoviti, katere so skupne pomanjkljivosti notranjega revidiranja in omogočiti dodatno usposabljanje ali druge ukrepe;

- ugotoviti, katere so skupne pomanjkljivosti v notranjem nadzoru javnih financ in delovanju javnega sektorja, ugotovljene pri notranjem revidiranju;
- spremljati in oceniti kadrovske razmere v notranjerevizijskih službah tako glede števila zaposlenih kot usposobljenosti;
- o teh ugotovitvah obvestiti ministra, pristojnega za finance, in Vlado Republike Slovenije.

5.5.5 RAZVOJ NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKI V SLOVENIJI

Za razvoj, usklajevanje in preverjanje delovanja sistema notranjega nadzora javnih financ je odgovorno ministrstvo, pristojno za finance. Minister za finance:

- predpisuje usmeritve za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ;
- predpisuje smernice in metodiko notranjih kontrol in notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih proračuna;
- predpisuje pravila in pogoje za imenovanje in razrešitev notranjih revizorjev ter preverja njihovo znanje;
- preverja izvajanje usmeritev, metodik in standardov ter o tem poroča vladi;
- spremlja in proučuje ugotovitve in priporočila notranjerevizijskih služb za izboljšanje finančnega poslovanja (menedžmenta) in notranjih kontrol ter o ugotovitvah poroča vladi in računskemu sodišču;
- izvaja notranje revidiranje pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oziroma občinskega proračuna, ki jim ni treba ustanoviti lastne notranjerevizijske službe in niso najeli zunanjega izvajalca;
- certificira letna poročila ter usklajuje in/ali izvaja notranje revidiranje pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oziroma občinskega proračuna za projekte, ki jih sofinancira Evropska unija v skladu z mednarodnimi sporazumi.

Evropska komisija je prepustila novim 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.

Organizacija in delovanje notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih je vzpostavljeno 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 zunanjimi akterji, kot sta na primer Urad za nadzor proračuna in Računsko sodišče Republike Slovenije.

Pravilniki o organizaciji in delovanju notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih v Sloveniji 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). Notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih izvajajo državni notranji revizorji, ki morajo izpolnjevati z zakonom določene pogoje glede formalne izobrazbe in izkušenj.

Ko bo delo notranjerevizijskih služb tudi v praksi popolnoma zaživel, 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 ravnanja 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.

5.6 URAD REPUBLIKE SLOVENIJE ZA NADZOR PRORAČUNA

Urad RS za nadzor proračuna¹⁸ je zadnji izmed treh elementov sistema notranjega nadzora 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.

Glede na naloge, ki jih centralna harmonizacijska enota, pri nas Urad RS za nadzor proračuna 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).

Tako Urad RS za nadzor proračuna, 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. Prav tako deluje tudi na področju zaščite finančnih interesov evropskih skupnosti, kjer ima nalogo, da usklajuje delovanje organizacij, ki delujejo v Sloveniji na tem področju in pošilja Evropski komisiji poročila o nepravilnostih v zvezi s porabo sredstev evropskega proračuna. Tradicionalno

¹⁸ Služba za nadzor proračuna se je s 1. 1. 2004 preoblikovala v Urad RS za nadzor proračuna, ki deluje kot organ v sestavi Ministrstva za finance, in s tem dobila večjo avtonomijo ter okrepila neodvisnost in finančno samostojnost. Urad za nadzor proračuna nadaljuje delo Službe za nadzor proračuna.

pomemben del aktivnosti Urada RS za nadzor proračuna 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 Urad RS za nadzor proračuna 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 Evropska unija;
- 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 Urada za nadzor proračuna so še:

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

Urad RS za nadzor proračuna 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 Ministrstvo za finance in Vlado Republike Slovenije. 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 Urad RS za nadzor proračuna 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 (Urad RS za nadzor proračuna, 2006):

- Sektor za revizijo evropskih kmetijskih skladov,
- Sektor za revizijo evropskih strukturnih skladov,
- Sektor proračunske inšpekcije,
- 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 (Urad RS za nadzor proračuna, 2006):

- vodenje in organizacija dela sektorja;
- izdelovanje letnih in dolgoročnih načrtov dela;
- priprava predlogov in sodelovanje pri pripravi zakonskih, podzakonskih aktov in navodil s področja notranjega nadzora javnih financ;
- vodenje spisov in baz podatkov iz pristojnosti sektorja;
- priprava predlogov usmeritev za usklajeno delovanje sistemov finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranje revizije uporabnikov proračuna;
- posredovanje predlogov za metodiko in standarde notranjih kontrol in notranjega revidiranja proračuna na podlagi mednarodnih standardov in standardov Evropske skupnosti;
- koordinacija pravnih zadev s področja dela oddelka;
- posredovanje predlogov pravil in pogojev za imenovanje in razrešitev notranjih revizorjev ter njihovega izvajanja;
- preverjanje izvajanja usmeritev, metodik in standardov finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja pri uporabnikih proračuna;
- ocenjevanje kvalitete dela notranjerevizijskih služb uporabnikov proračuna;
- analiziranje ugotovitev in priporočil notranjerevizijskih služb uporabnikov proračuna;
- preverjanje upoštevanja priporočil notranjerevizijskih služb uporabnikov proračuna in poročanje o ugotovitvah;
- organiziranje dopolnilnega izobraževanja strokovnega kadra za notranji nadzor javnih financ;
- izvajanje politike urada za profesionalni, strokovni in etični razvoj revizorjev in njihovega dela;
- svetovanje uporabnikom proračuna in sektorjem urada;
- sodelovanje z domačimi in tujimi nadzornimi organi in strokovnimi institucijami s področja revidiranja javnih financ;
- zbiranje in posredovanje podatkov za potrebe Evropske komisije o nepravilnostih glede porabe sredstev evropskih skladov in domačega sofinanciranja;
- koordinacija dela na področju zaščite finančnih interesov Evropskih skupnosti;
- vzdrževanje spletne strani urada.

Skrbi torej za neodvisno ter strokovno delovanje notranjerevizijskih služb s tem, da svetuje tako notranjerevizijskim službam kot uporabnikom proračuna. Z namenom, da bi se izboljšala kadrovska ustreznost in strokovno delovanje notranjerevizijskih služb, je sektor zadolžen za organiziranje izobraževanj; skrbi tudi za izdajanje potrdil in vodenje registra državnih notranjih revizorjev¹⁹.

¹⁹ V register državnih notranjih revizorjev je bilo konec meseca aprila 2006 vpisanih 222 revizorjev.

6. NOTRANJI NADZOR V LOKALNIH SKUPNOSTIH V SLOVENIJI

6.1 OPREDELITEV LOKALNIH SKUPNOSTI

Državni zbor Republike Slovenije je leta 1994 sprejel potrebno zakonodajo za reformo lokalne samouprave v Sloveniji. Lokalna samouprava je pomemben del javne uprave. Pri lokalni samoupravi gre za decentralizacijo državnega upravljanja s pomočjo samouprave. Država del oblasti oziroma del javnih nalog prenaša na lokalne skupnosti. Ustava Republike Slovenije opredeljuje lokalno samoupravo kot eno svojih temeljnih načel. Gre za pravico državljanov, da v skladu z zakonom neposredno ali po izvoljenih predstavnikih sodelujejo pri upravljanju javnih zadev. Po Ustavi Republike Slovenije uresničujejo njeni prebivalci lokalno samoupravo v občinah.

Občine so temeljne samoupravne lokalne skupnosti. Občina v okviru ustave in zakonov samostojno ureja in opravlja svoje zadeve in izvršuje naloge, ki so nanjo prenesene z zakoni. (Zakon o lokalni samoupravi, 1993). Občine samostojno upravljajo lastne lokalne zadeve, ki se nanašajo na urejanje in izpolnjevanje življenjskih potreb njenih prebivalcev. Gre za posebno vrsto družbene skupine, ki se je izoblikovala zaradi skupnega življenja in zadovoljevanja vrste potreb, ki so pogojene z življenjem na določenem geografskem prostoru. Geografsko območje in naloge občine so določeni z zakonom. Trenutno je v Sloveniji 193 občin, vendar ravno v letu 2006 poteka ustanavljanje novih občin, tako se bo število le-teh še povečalo.

Lokalna samouprava je tako kot državna uprava del javne uprave. Za razliko od državne uprave ima lokalna samouprava tudi politično vsebino, vendar je njeno delovanje, prav tako kot delovanje državne uprave, vezano na Ustavo in zakone. Občina lahko črpa svoje pristojnosti neposredno iz Ustave Republike Slovenije in ne potrebuje posebnega zakonskega pooblastila. Kadar pa zakon posebej opredeljuje pristojnosti občinskih organov na posameznih področjih, je lahko to pooblastilo širše in ohlapnejše kot pooblastilo državni upravi. Poznavanje navedenih posebnosti je pomembno tudi za občinskega notranjega revizorja, saj je ena izmed njegovih osnovnih nalog prav preveritev poslovanja v skladu s predpisi o poslovanju. (Lah, 2005a, str. 38).

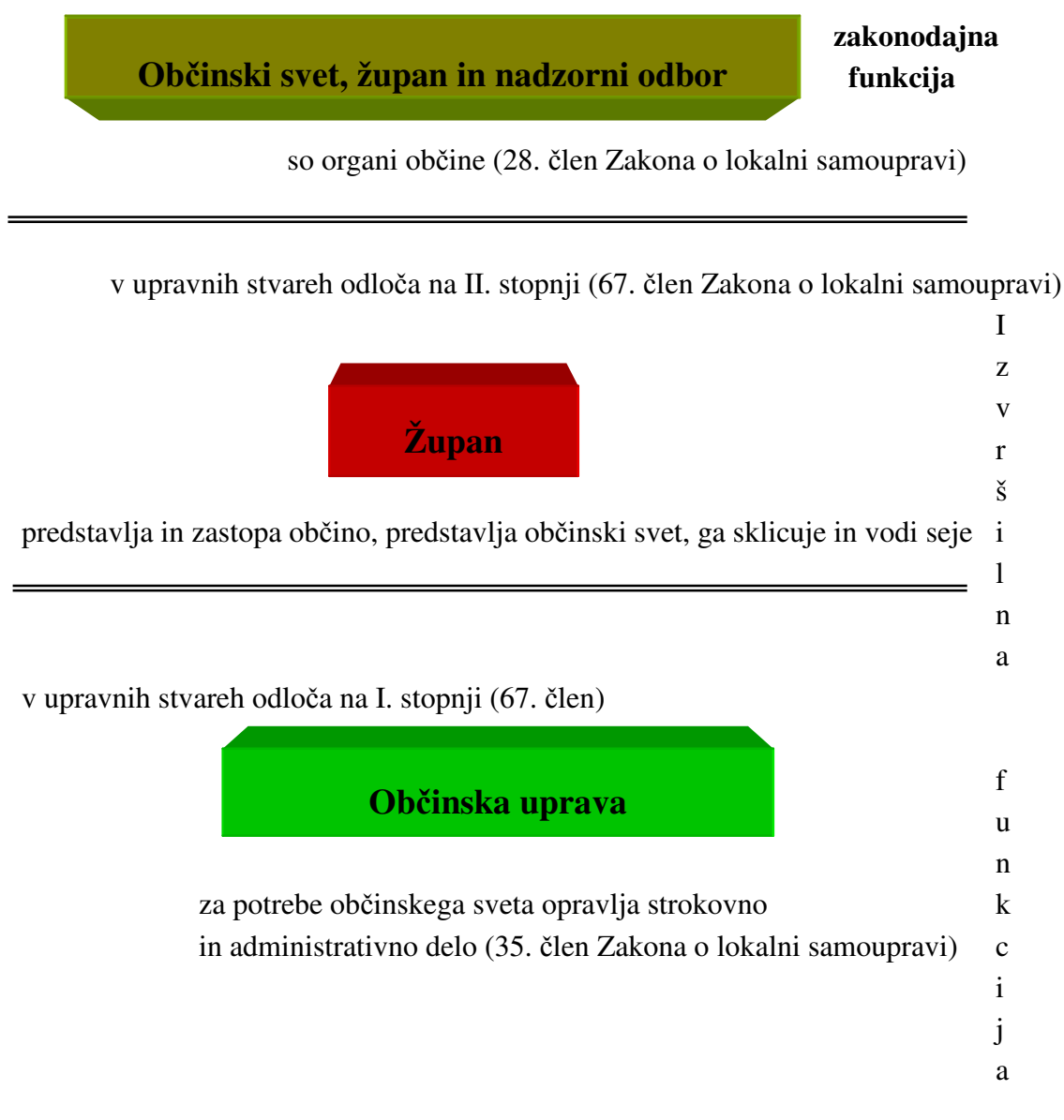
Samoupravne lokalne skupnosti se financirajo iz lastnih virov. Občinam, ki zaradi slabše gospodarske razvitosti ne morejo v celoti zagotoviti izvajanja z zakonom določenih nalog, zagotovi potrebna dodatna sredstva država. (Zakon o lokalni samoupravi, 1993). Občine kot samoupravne lokalne skupnosti uporabljajo javna finančna sredstva in z njimi gospodarijo ter so hkrati potencialni upravičenci oziroma uporabniki sredstev evropskih skladov. Tudi občine morajo izpolnjevati vse zahteve za področje notranjega nadzora javnih financ in posebne zahteve za procesiranje sredstev evropskih skladov.

Občina lahko v skladu z zakoni poseduje, pridobiva in razpolaga z vsemi vrstami premoženja, ustanavlja in vodi javna podjetja ter v okviru sistema javnih financ določa svoj proračun.

Organi občine so občinski svet, župan in nadzorni odbor. Občinski svet je najvišji organ odločanja o vseh zadevah v okviru pravic in dolžnosti občine. Nadzorni odbor je najvišji organ nadzora javne porabe v občini. (Zakon o lokalni samoupravi, 1993).

Občinski svet je pristojen skrbeti za nadziranje tako, da imenuje člane nadzornega odbora in jih razrešuje. Iz določbe, kdo ne sme biti član nadzornega odbora, izhaja težnja, naj nadzorni odbor ne bi bil politični organ nadzora. Občinski svet je dolžan obravnavati poročilo nadzornega odbora, upoštevati njegova priporočila in predloge v skladu s svojimi pristojnostmi. Iz tega izhaja, da je dolžnost občinskega sveta, da se odziva na ugotovitve nadzornega odbora in ustrezno ukrepa. (Lah, 2005a, str. 39).

Slika 2: Organizacijska struktura lokalne samouprave



VIR: www.trebnje.si, 2006.

6.2 PREDSTAVITEV OBČINE TREBNJE

Občine v Sloveniji se med seboj zelo razlikujejo, tudi po površini in številu naselij; največ naselij, in sicer kar 221, ima ravno Občina Trebnje. Območje Občine Trebnje se razteza na 317,1 km² površine in obsega 39 katastrskih občin. Območje današnje občine je bilo naseljeno že v kameni dobi, o čemer pričajo številne najdbe: sledovi jamskega človeka, prazgodovinske gomile in naselbine – gradišča v okolici Trebnjega, Medvedjeka, Čateža in še zlasti v Mirnski dolini.

Na območju občine Trebnje deluje šestnajst krajevnih skupnosti, ki so pravne osebe. Občina Trebnje je ustanoviteljica desetih javnih zavodov in soustanoviteljica enega javnega zavoda ter ustanoviteljica javnega podjetja. Proračun Občine Trebnje, vključno s krajevnimi skupnostmi, znaša približno štiri milijarde tolarjev, iz česar izhaja, da je Občina Trebnje v skladu z veljavno zakonodajo dolžna zagotoviti notranje revidiranje vsako leto.

6.3 OPREDELITEV NOTRANJEGA NADZORA V PRORAČUNSKEM UPORABNIKU OBČINA TREBNJE

Notranji nadzor javnih financ v občini mora zagotoviti, da finančno poslovanje (menedžment) in sistem kontrol delujeta v skladu z načeli zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja je odgovoren predstojnik, v lokalni skupnosti je to župan.

Finančno poslovanje je v skladu z določili Zakona o javnih financah sestavljeno iz treh področij:

- vzpostavitev in izvajanje načrtovanja in izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenje in poročanje z namenom doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami;
- vzpostavitev notranjih kontrol, ki obsegajo sistem postopkov in metod za zagotavljanje spoštovanja splošnih proračunskih načel (zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti);
- vzpostavitev notranjega revidiranja, ki zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njihove učinkovitosti.

Z rešitvami, ki jih uvaja Zakon o javnih financah, predvsem v delu, ki predpisuje proračunska načela in notranji finančni nadzor, se v slovenskem javnem sektorju uresničujejo ideje o novem javnem menedžmentu. Vse bolj prevladujeta spoznanje in potreba, da se v delovanje javne uprave uvedejo načela in pozitivne izkušnje menedžmenta, do nedavnega značilne za zasebni sektor.

Kvalitetno poslovanje pomeni iskanje najboljših načinov za doseganje postavljenih ciljev in zelenih stanj s čim bolj smotrno uporabo vseh razpoložljivih virov. V lokalni skupnosti je župan kot predstojnik odgovoren za poslovanje, ki obsega organiziranje, koordiniranje in nadziranje ter poročanje o rezultatih in doseženih ciljih. V javnem sektorju razmejevanje med

politiko in poslovođenjem ni vedno dovolj jasno. Poslovođenje (predstojniki neposrednega in posrednega uporabnika proračuna) izvajajo nekakšno formalno oblast, pa tudi aktivnosti poslovođenja, kot so načrtovanje in izvajanje proračuna, spremljanje delovanja, postavljanje organizacijske strukture in pravil za učinkovito in uspešno delovanje in nadzor. (Ribič, 2005, str. 62).

Pomembno je, da je župan s svojo strokovno ekipo v občinski upravi osredotočen na naloge in cilje, ki so temelj poslanstva, in na strategijo, ki poslanstvo spreminja v dejavnost lokalne skupnosti. Rezultati lokalne skupnosti se kažejo v uspešnem urejanju in zagotavljanju življenjskih potreb prebivalcev na geografskem področju, ki ga obsega. Pogoji za doseganje teh ciljev so odgovorno vodenje in urejanje medsebojnih odnosov ter sodelovanje in vzajemna pomoč med zaposlenimi v občinski upravi in občinskimi organi ter sodelovanje in vzajemna pomoč med zaposlenimi v občinski upravi in prebivalci lokalne skupnosti. Zavedati se je treba, da je vsa občinska struktura s funkcionarji in javnimi delavci v službi lokalne skupnosti in ne obrnjeno. To jih dodatno zavezuje k poštemu in skrbnemu delovanju v javnem interesu.

V nepridobitnih dejavnostih, kamor sodijo tudi občine, so kakovost in stroški težje merljivi. Kakovost vključuje zadovoljstvo občanov in primernost namenu. Merimo lahko torej ustreznost storitev za javni sektor, kakor tudi skladnost s tehničnimi merili. Merila za stroške so skoraj vedno vezana na pravilno razporejanje stroškov na nosilce, zato je njihova zanesljivost odvisna od računovodskega sistema in presoje. Občani so zainteresirani za kakovostne storitve. Kakovost je mogoče oceniti na različne načine, in sicer z vidika prejemnika storitev, pri tem se ocenjuje zadovoljstvo prejemnika storitev (ali je ta izpolnil njegovo pričakovanje), ter z vidika tehnične kakovosti oziroma z vidika strokovnjaka, ki oceni, ali storitev izpolnjuje vse zahtevane standarde in specifikacije ali pričakovanja izvedenca. Pri opredeljevanju meril se je potrebno posvetovati z uporabniki storitev. (Vidovič. 2003, str. 159).

6.4 NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA V OBČINI

Predpogoj za vzpostavitev notranjerevizijske dejavnosti ter opredelitev odgovornosti in pooblastil notranjih revizorjev v lokalni skupnosti je opredelitev nalog in pooblastil lokalne skupnosti. Pomembno je poznavanje organizacijskih rešitev za izvajanje nalog in pooblastil lokalne skupnosti in poznavanje predpisov, ki urejajo delovanje in financiranje lokalnih skupnosti.

6.4.1 OPREDELITEV NOTRANJEGA REVIDIRANJA V OBČINAH

Reforma javnih financ je uvedla notranjo revizijo kot obvezen sestavni del notranjega nadzora pri neposrednih in posrednih uporabnikih, tako državnega kot tudi občinskih, proračunov. V zadnjih letih se namreč pojavljajo vedno močnejše težnje po zmanjševanju odhodkov javne porabe in pritiski, da bi se storitve javnega sektorja opravljale kakovostno in z gospodarno porabo sredstev. Vedno večje so tudi zahteve po povečanju odgovornosti pri opravljanju storitev v javnem sektorju.

Vzpostavitev notranje revizije v lokalnih skupnostih je v Sloveniji že nekaj časa predpisana z zakonom. Kljub temu notranjerevizijska dejavnost v občinah še ni našla ustreznega mesta. Zato je njeno vzpostavljanje v lokalni skupnosti poseben izziv. V nekaterih lokalnih skupnostih je notranjerevizijska dejavnost sicer že vzpostavljena, vendar pa se ukvarja predvsem s proučevanjem računovodenja in računovodskega poročanja ter proučevanjem namenske porabe proračuna. Vendar pa so poslanstvo in naloge notranje revizije veliko širše. (Ribič, 2005, str. 65).

Lokalne skupnosti razpolagajo z javnimi sredstvi, zato prav tako spadajo pod revizijsko pristojnost računskega sodišča. Zakon o računskem sodišču določa, da mora le-to vsako leto revidirati pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin. Predpisi dajejo računskemu sodišču široka pooblastila pri revidiranju lokalnih skupnosti. Revizorji računskega sodišča lahko revidirajo pravilnost poslovanja lokalne skupnosti, prav tako tudi smotrnost (gospodarnost, uspešnost, učinkovitost) poslovanja.

Konkretizacije zakonskih zahtev o notranjem revidiranju in prenosa na lokalno raven se je v enem iz med svojih člankov lotila ga. Marija Ribič (Ribič, 2005, str. 60), ki med drugim odgovarja tudi na vprašanje, kakšna je razlika med delovanjem notranjih revizorjev v lokalni skupnosti in med delovanjem zunanjih revizorjev v lokalni skupnosti. Notranji revizorji so izvajalci notranjerevizijske dejavnosti, ki mora biti vzpostavljena v lokalni skupnosti kot stalna dejavnost. Notranji revizor mora stalno ocenjevati delovanje sistema notranjih kontrol in prispevati k izboljševanju obvladovanja tveganj ter župana in poslovodstvo opozarjati na pomanjkljivosti in nepravilnosti. Notranji revizorji opravljajo tudi storitve svetovanja na način, določen s standardi notranjega revidiranja.

Revizorji računskega sodišča izvajajo revizijske preglede v lokalni skupnosti samo občasno, tako da ne moremo govoriti o rednem in stalnem nadzoru posamezne lokalne skupnosti. Računsko sodišče samo določi število lokalnih skupnosti, katerih poslovanje bo v posameznem letu revidiralo. Pri odločanju o tem, katero občino ali lokalno skupnost bo revidiralo, upošteva različna sodila oziroma kriterije; na primer: pogostost nadzora, velikost proračunskih sredstev, prijave o nepravilnostih in ocene tveganj ... do interesa javnosti. Njihovo delo je javno, saj računsko sodišče seznanja državni zbor in ostalo javnost o revizijskih ugotovitvah in ukrepih. Poročajo o tem, koliko je bilo zbranega denarja v proračunu, in o tem, ali je lokalna skupnost zbrani denar pravilno porabila in ga pravilno izkazovala v računovodskih poročilih in informacijah za zunanje poročanje.

6.4.2 NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA V LOKALNI SKUPNOSTI

Cilj notranjega revizorja v lokalni skupnosti je razkrivanje in odpravljanje nepravilnosti in pomanjkljivosti v poslovanju ter zagotavljanje uspešne in učinkovite porabe proračunskih sredstev in uresničevanje ciljev lokalne skupnosti. Notranjo revizijo pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih izvajajo državni notranji revizorji in preizkušeni državni notranji revizorji.

V notranjerevizijski službi so zaposleni državni notranji revizorji, ki so v občini odgovorni za izvedbo notranjih revizij. Notranja revizija je dejavnost neodvisnega in nepristranskega preverjanja in svetovanja županu, ki dodaja vrednost in izboljšuje poslovanje. Pomembna je njena funkcionalna neodvisnost, ki mora biti zagotovljena z zakonom, nanaša pa se na: posebni status notranjega revizorja, ki mu omogoča od župana neodvisno samostojno strokovno presojanje, posebne pogoje za imenovanje in razreševanje notranjih revizorjev, samostojnost pri izvajanju revizij, samostojno poročanje o ugotovitvah in predlaganje izboljšav predstojniku ter pomoč centralnega organa pri izvajanju njene funkcije²⁰. V povezavi z navedenim je Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna, izdal Usmeritve za državno notranje revidiranje; le-te so podlaga za umestitev in delovanje notranjerevizijske službe v občini.

Prevzemanje pravnega reda Evropske unije je imelo v Republiki Sloveniji močan vpliv na področje celotnih javnih financ. Zahteva po ustanovitvi in delovanju notranjerevizijskih služb, kot drugega stebra notranjega nadzora javnih financ pri neposrednih in posrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije sega v leto 1998, zakonska zahteva pa je bila prvič zapisana v Zakonu o javnih financah, ki ga je Državni zbor sprejel leta 1999. V omenjenem zakonu je v 100., 100. a in 101. členu zapisana tudi pravna podlaga za ustanovitev notranjerevizijske službe v občini ter nadalje še v Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ.

Navedena predpisa občinam ne nalagata, da so le-te dolžne notranjo revizijo, kot segment notranjega nadzora, organizirati z lastno notranjerevizijsko službo²¹, vendar pa bi po mojem mnenju imel notranji nadzor javnih financ, zasnovan na lastni notranjerevizijski službi, močan vpliv na smotrnost poslovanja z občinskimi proračunskimi sredstvi. Ker je notranjerevizijska služba v občini del politike organizacije, ne more biti pri svojih nalogah nikoli povsem neodvisna. Vendar pa se dobra notranja revizija kaže v uravnoteženih kontrolah, ki delujejo stalno in učinkovito, kar se lahko v popolnosti odraža le v primeru lastne notranjerevizijske službe.

Notranjerevizijska poročila in priporočila omogočajo županu, da brez represije, v interesu izvajanja vodstvene odgovornosti, sproti odpravlja ugotovljene nepravilnosti in slabosti. Če bo funkcija notranje revizije postala dejansko orodje v rokah menedžmenta, se bo celoten sistem gospodarjenja z javnimi financami pričel avtonomno izboljševati od znotraj. (Ribič, 2005, str. 65).

Pri organiziranju delovanja notranjerevizijske službe v občini je treba upoštevati njeno neodvisnost. Notranjerevizijska služba mora biti organizirana kot samostojna organizacijska

²⁰ Zavedati se je treba razlike med notranjo revizijo in sistemom finančnega poslovanja in kontrol. Za sistem finančnega poslovanja in kontrol je odgovoren župan. Notranja revizija pa ocenjuje, ali se ta odgovornost izvaja v skladu z načeli urejenega finančnega upravljanja, in obvešča župana o svojih ugotovitvah ter daje priporočila za izboljšanje sistema. Notranji revizorji ne smejo opravljati nobenih drugih nalog razen nalog revidiranja.

²¹ Opredelitev organizacije in pravil izvajanja notranjega revidiranja so zapisane v 10., 11. in 12. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ; občina lahko zagotovi notranje revidiranje z lastno notranjerevizijsko službo, s skupno notranjerevizijsko službo (več občin skupaj) ali z najemom zunanega izvajalca (outsourcing).

enota občine, ki je funkcionalno in organizacijsko ločena od drugih organizacijskih enot ter neposredno podrejena in odgovorna županu občine. Notranji revizorji v občinah (ter neposrednih in posrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije) bi se morali pri ustanavljanju in delovanju notranjerevizizijskih služb ravnati po istih pravilih. V povezavi z vzpostavljanjem modela notranjerevizizijske dejavnosti v lokalni skupnosti je pomembna novost v prenovljenih standardih. To je priznanje svetovalne narave dela notranjih revizorjev in priznanje njihove vloge pri izboljševanju delovanja in povečevanju koristi organizacije.

Osnovni problem je v neodvisnosti oziroma odvisnosti notranjega revizorja. Navzven se namreč neodvisnost notranjega revizorja ne zdi enaka kot pri zunanem revizorju. Slednji z organizacijo, v kateri revidiranje opravlja, ni neposredno povezan. Notranji revizor pa je zaposlen v organizaciji (deluje po načelu stalnosti) in je zato povezan s svojim revidirancem. Omenjeni problematiki se posveča veliko mednarodnih organizacij, ki so sprejele in še sprejemajo vrsto ukrepov, ki naj bi pripomogli k čim bolj neodvisnemu delu notranjega revizorja. Prav gotovo pa predstavlja pglavitni temelj za neodvisno delo notranjega revizorja njegovo strokovno in etično ravnanje.

Izkušnje kažejo, da imajo zlasti srednje in majhne lokalne skupnosti velike težave pri vzpostavljanju ustreznega modela organizacije in pridobivanju kadrov. Pri vzpostavljanju občinskih uprav si namreč prizadevajo, da bi bile čim bolj učinkovite, zato iščejo prihranke z omejevanjem števila zaposlenih. V praksi jim to pogosto povzroča težave, saj mora majhno število strokovnega kadra obvladovati izjemno velik in raznolik obseg strokovno zelo zahtevnih področij. Ob dejstvu, da se predpisi zelo pogosto spreminjajo, so težave še večje. Uspešno in učinkovito vzpostavljena dejavnost notranjih revizorjev lahko veliko pripomore k povečanju koristi in uspešnosti delovanja lokalnih skupnosti.

Novi standardi priznavajo tudi svetovalno naravo notranje revizije. Pojmovnik standardov strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju opredeljuje svetovalne storitve (consulting services) kot: svetovalno in z njim povezano storitveno delovanje za naročnika, katerega narava in obseg sta dogovorjena z naročnikom ter katerega namen je povečati koristi in izboljševati poslovanje organizacije; primeri zajemajo posvetovanje, nasvete, podporo, modeliranje procesov in izobraževanje. Svetovalno delovanje notranjih revizorjev poudarja tudi Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ.

Novi standardi vzpodbujajo notranje revizorje k prehodu od klasičnih kontrolnih mehanizmov k mehkejšim kontrolnim vidikom, kot so aktivno vključevanje revidirancev (npr. samoocenitveni vprašalniki) in preventivni pregledi. Izhajajoč iz tega, notranji revizorji v lokalni skupnosti z odkrivanjem in preprečevanjem različnih tveganj pomagajo poslovodstvu k ustvarjanju nove vrednosti oziroma koristi. K temu lahko veliko pripomorejo bogate izkušnje in znanja, ki jih pridobivajo notranji revizorji pri izvajanju dejavnosti kot zunanji sodelavci v različnih lokalnih skupnostih. Znanje in izkušnje ter dobre rešitve pri delovanju posameznih lokalnih skupnosti se tako lahko prenašajo preko notranjih revizorjev.

Akt o delovanju notranjerevizijske službe v občini

Zakon o javnih financah določa, da je predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja. To pomeni, da samostojno odloča o organiziranosti notranjerevizijske funkcije v skladu s svojo presojo potreb in razmerja med stroški in predvidenimi koristmi, upoštevajoč zakonske zahteve in možnosti, ki so podrobneje opredeljene v Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. Delo notranjerevizijske službe mora temeljiti na formalnem aktu, s katerim si proračunski uporabnik vzpostavi notranje revidiranje. (Stališča Urada RS za nadzor proračuna, 2005, str. 3).

Notranjerevizijska dejavnost potrebuje temeljni akt, s katerim se opredelijo njeni cilji in poslanstvo, pooblastila in odgovornosti; temeljni akt o delovanju notranjerevizijske dejavnosti v občini lahko poimenujemo z izrazom ustanovna listina notranjerevizijske dejavnosti lokalne skupnosti. V njej so formalno opredeljene pravice, obveznosti in odgovornosti notranje revizije; je dokument najvišjega pomena in v njem ni prostora za podrobne proceduralne zadeve in opredelitve. Te so opredeljene v drugih aktih notranjega revidiranja, in sicer v načrtih notranje revizije in v programih dela ter v priročnikih notranje revizije, ki jih izdaja vodja notranjerevizijske službe oziroma dejavnosti v lokalni skupnosti v soglasju z najvišjim vodstvom – županom.

V nadaljevanju po članku ge. Marije Ribič (Ribič, 2005, str. 81) povzemam vsebino formalnega akta o delovanju notranjerevizijske dejavnosti v občini.

Ustanovna listina v lokalni skupnosti:

- uredi položaj notranjega revizorja oziroma dejavnosti notranjega revidiranja;
- opredeli dostop do evidenc, osebja in opreme, ki je potrebna za opravljanje notranjega revidiranja;
- opredeli področje dela notranjega revizorja.

Ustanovna listina je podlaga za najvišje vodstvo pri ocenjevanju področja notranjega revidiranja. Ustanovno listino potrди župan, ne glede na to, kako je organizirana dejavnost notranjega revidiranja.

Listina vsebuje naslednje sestavine:

- Poslanstvo notranje revizije lokalne skupnosti.
- Cilji notranje revizije v lokalni skupnosti so:
 - ugotavljanje, ali je delovanje lokalne skupnosti skladno z letnimi načrti in dolgoročnimi programi;
 - ugotavljanje, ali se v lokalni skupnosti pravočasno sprejemajo aktivnosti za uravnoteženje prihodkov in odhodkov proračuna pri večjih odstopanjih od načrtovanih gibanj;
 - ugotavljanje ustreznosti in učinkovitosti notranjih kontrol in postopkov obvladovanja tveganj;

- ugotavljanje, ali je poročanje o uresničevanju programov in letnih načrtov lokalne skupnosti zanesljivo;
- ugotavljanje, ali je delovanje lokalne skupnosti skladno z zakoni in drugimi predpisi;
- dajanje priporočil in svetovanje z namenom povečevanja uspešnosti in koristi v delovanju lokalne skupnosti.
- Področja delovanja notranje revizije v lokalni skupnosti obsegajo:
 - presojanje načina obvladovanja tveganj in ustrojev notranjih kontrol za obvladovanje tveganj; ocenjevanje, ali so tveganja ustrezno prepoznana, ali je postavljen način poročanja, ali so postavljeni merljivi in razumni cilji, ali so cilji doseženi, ali obstajajo priložnosti za izboljšanje;
 - presojanje, ali so pomembne finančne in poslovne informacije natančne, zanesljive in pravočasne;
 - presojanje, ali lokalna skupnost deluje skladno z veljavnimi zakonskimi in podzakonskimi predpisi ter internimi predpisi lokalne skupnosti;
 - presojanje pridobivanja sredstev za delovanje lokalne skupnosti ter učinkovitosti in gospodarnosti njihove porabe in ustreznosti varovanja premoženja;
 - revidiranje poslovanja posrednih proračunskih uporabnikov, katerih ustanoviteljica je občina, oziroma revidiranje porabe sredstev pri organizacijah, ki niso posredni proračunski uporabniki, in ki se financirajo iz proračuna lokalne skupnosti.

Področje dela notranjerevizijske službe v lokalni skupnosti obsega tudi druge notranjerevizijske naloge po sklepu župana, občinskega sveta ali nadzornega odbora.

- Obveznost vodje notranje revizije v lokalni skupnosti je podati letno oceno zadostnosti in učinkovitosti obvladovanja tveganj in delovanja sistema notranjih kontrol v posameznih procesih delovanja lokalne skupnosti. Vodja notranje revizije poroča o pomembnih ugotovitvah s priporočili za izboljševanje delovanja in izvaja usklajevanje z drugimi kontrolnimi funkcijami v lokalni skupnosti, kot so nadzorni odbor in zunanji revizorji. Prejemniki revizijskih poročil so vsi tisti, od katerih se lahko utemeljeno pričakuje, da bodo izvedli oziroma sprožili aktivnosti za odpravo ugotovljenih nepravilnosti in pomanjkljivosti.
- Odgovornost vodje in izvajalcev notranje revizije v lokalni skupnosti je, da županu in nadzornemu odboru predložijo v pregled in potrditev letni načrt notranjih revizij, oblikovan na oceni tveganj. Nadalje so odgovorni za izvajanje sprejetega letnega načrta in drugih nalog, ki jih zahtevata župan ali nadzorni odbor. Izvajalci notranjega revidiranja morajo skrbeti za svoje strokovno usposabljanje in za pridobivanje ustreznega znanja, izkušenj ter spretnosti. Odgovorni so za ocenjevanje kontrolnih procesov pri uvajanju novih ali spremenjenih dejavnosti in procesov v lokalni skupnosti. Vodja notranjerevizijske službe je odgovoren za obveščanje župana o razvojnih gibanjih v notranjerevizijski stroki in za uspešno uvajanje v prakso.

Bistvena sestavina revizijskega dela v lokalni skupnosti je revidiranje poslovanja v smislu učinkovitosti in gospodarnosti²² ter dajanje priporočil za povečanje učinkovitosti in gospodarnosti.

Vodja notranjerevizijske službe občasno poroča županu in nadzornemu odboru o rezultatih in izsledkih notranje revizije. Notranja revizija sodeluje pri preiskovanju pomembnih sumljivih dejavnosti ali goljufij v okviru poslovanja lokalne skupnosti in posrednih uporabnikov proračuna lokalne skupnosti oziroma drugih organizacij, ki se financirajo iz proračuna lokalne skupnosti. O izsledkih poroča županu in nadzornemu odboru, ob sumih prevar in kaznivih dejanj pa tudi proračunski inšpekciji na Ministrstvu za finance.

- Pooblastila, ki jih vsebuje ustanovna listina, morajo notranjim revizorjem zagotoviti neposreden in neomejen dostop do vseh dejavnosti, s katerimi se ukvarja lokalna skupnost, ter do vseh listin, evidenc, sredstev in zaposlenih. Notranja revizija mora imeti neoviran dostop do župana in nadzornega odbora. Našteto pomeni, da v lokalni skupnosti ni »nedostopnih« področij za notranjo revizijo, tako v pogledu organizacijske strukture kot poslovanja in vodstvenih nivojev. Notranja revizija samostojno razporeja vse dejavnike in izbira področja delovanja ter tehnike za doseganje revizijskih ciljev.
- Strokovna in etična pravila, ki jih pri svojem delovanju morajo spoštovati notranji revizorji v lokalni skupnosti.

Ustanovna listina mora opredeliti še varovanje informacij in arhiviranje gradiva, nastalega pri izvajanju notranjega revidiranja, saj je le-to tajne narave. Večina lokalnih skupnosti ima poseben akt, ki varovanje informacij in arhiviranje listin in gradiv ureja za celotno lokalno skupnost, zato je smiselno, da se tudi to področje uredi v skupnem aktu.

Vloga notranjih revizorjev v občini

Neodvisnost in samostojnost, kot lastnost državnih notranjih revizorjev, določa že Zakon o javnih finančah. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ navaja ukrepe za zagotovitev neodvisnosti. Le notranja revizija, ki bo imela ustrezen položaj in samostojnost v občini, bo sposobna obvladovati nasprotje interesov in bo zagotavljala objektivne, učinkovite in zanesljive informacije.

Standard neodvisnosti dosegajo notranji revizorji v lokalni skupnosti tako, da so pri svojem delovanju objektivni. Pri svojem delovanju ne dopuščajo, da bi se kdo vpletal v določanje obsega notranjega revidiranja in poročanja o izsledkih notranjega revizorja.

Notranji revizorji v lokalni skupnosti morajo biti nepristranski in brez predsodkov; izogibati se morajo konfliktu interesov. Nepristranskost je neodvisna miselna drža, ki naj jo notranji revizorji vzdržujejo pri opravljanju posla. Nepristranskost zahteva, da notranji revizorji opravljajo posle tako, da lahko pošteno verjamejo v izsledke svojega dela in da ne vstopijo v pomembno kakovostno popuščanje. (Ribič, 2005, str. 82).

Če sta neodvisnost in nepristranskost oslabljeni (ogroženi) v resnici in na videz, je treba podrobno oslabilosti razkriti županu. Neodvisnost in nepristranskost sta oslabljeni v vsakem primeru, ko se lahko utemeljeno sklepa o konfliktu interesov ali pristranskosti, in vedno, ko se

²² Efficiently and economically.

pred notranjerevizijskega izvajalca v lokalni skupnosti postavljajo omejitve in se preprečuje revizijsko delovanje. (Ribič, 2005, str. 82).

Notranji revizorji v lokalni skupnosti ne smejo ocenjevati poslov, za katere so pred tem odgovarjali; prav tako naj ne sprejemajo izvajalnih nalog. Če notranji revizor občasno opravlja nerevizijsko delo in to v celoti razkrije pri poročanju, to ne oslabi nujno njegove neodvisnosti; zahteva pa skrbno obravnavo posloводства in notranjega revizorja.

Za notranjerevizijske izvajalce je poudarjena zahteva po strokovnosti in poklicni vestnosti, za katero je v prvi fazi odgovoren predstojnik notranjerevizijske dejavnosti. Njegova odgovornost je, da za posamezne revizijske naloge delegira izvajalce, ki imajo ustrezna znanja in izkušnje, na podlagi katerih sta možna strokovna izvedba pregleda ter oblikovanje ugotovitev in priporočil. Zahtevo po strokovni in poklicni vestnosti standardi postavljajo pred vodstvo notranjerevizijske dejavnosti v lokalni skupnosti in tudi pred vse izvajalce notranje revizije.

Sposobnost za izvajanje revizijskega dela pomeni, da ni dovolj imeti zgolj formalno izobrazbo, ampak je pomembno, da imajo notranji revizorji, poleg brezhibnega obvladovanja strokovnih znanj na področjih, ki jih revidirajo, tudi občutek za ustrezno prepoznavanje dejanskega stanja, usklajevanje različnih vidikov in sposobnost povezovanja različnih strokovnih pogledov. Svoje izsledke in priporočila morajo ustrezno predstavljati različnim organom, kot na primer županu, občinskemu svetu, nadzornemu odboru in različnim zunanjim nadzornim institucijam.

Notranjerevizijska dejavnost v lokalni skupnosti se izvaja v skladu s kodeksom etike. Dolžnost predstojnika notranjerevizijske dejavnosti oziroma notranjega revizorja (kjer ni organizirane službe notranje revizije) je, da razpolaga s programom zagotavljanja in izboljševanja kakovosti. Program predstavlja podporo pri dajanju zagotovil, da notranja revizija deluje skladno s standardi in kodeksom. Standard predpisuje nenehno spremljanje programa kakovosti, nenehno izboljševanje programa kakovosti in sporočanje o izsledkih.

Plan dela in plan revizij pripravlja notranji revizor samostojno na podlagi lastne ocene tveganj, pri čemer lahko upošteva predloge predstojnika oziroma poslovodnega organa. Občinski svet ali nadzorni odbor ne moreta vplivati na delo notranjega revizorja, še posebej ne v zvezi z izdelavo njegovega plana dela, lahko pa sta seznanjena z njegovimi ugotovitvami in priporočili po predhodnem pristanku predstojnika – župana. (Stališča Urada RS za nadzor proračuna, 2005, str. 3).

Dognanja, ugotovitve in izkušnje notranje revizije je potrebno deliti z vsemi, ki so dejavni na katerem koli segmentu občine, ki je predmet revidiranja, z njimi pa je potrebno sproti seznanjati tudi vse zainteresirane javnosti, ki spremljajo poslovanje občine, pa naj gre za institucije, strokovno javnost ali medije. Javnost je zagotovo najbolj verodostojno ogledalo dela revizorjev (tako zunanjih kot notranjih), zato jo je o svojem delu potrebno obveščati na več načinov.

Javnost danes čedalje bolj zahteva kakovostne storitve, tako javne uprave kot nepridobitnih organizacij. Svoje zahteve po kakovosti izraža preko zunanjega nadzora; tako je Računsko sodišče Republike Slovenije v zadnjem času začelo s spremljanjem smotrnosti poslovanja občin. Smotrnost občin vključuje pojma učinkovitosti (delati stvari prav) in uspešnosti (delati prave stvari). Dejavniki smotrnosti so dosežki občine, raven in kakovost sodelovanja občine z občani ter stroški. Navedene dejavnike je potrebno obravnavati združeno, za pridobitev celovite slike in ustreznih podlag za ocenjevanje smotrnosti.

Eden izmed ciljev delovanja revizorjev, tako notranjih kot tudi zunanjih, je preprečevanje ponavljanja nesprejemljive prakse poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Tako so se tudi na Računskem sodišču Republike Slovenije odločili zvečati stopnjo seznanjenosti javnosti o izvedenih revizijah in pripadajočih ugotovitvah ter tako druge uporabnike javnih sredstev opozoriti na nesprejemljivo prakso poslovanja kakor tudi opozoriti na zglede, vredne posnemanja. Računsko sodišče je prepričano, da lahko z medsebojno in vzajemnim delovanjem vseh subjektov, tako ali drugače vključenih v javno finančne cikle, poglobimo javno občutljivost za vprašanja, ki ne morejo in ne smejo biti predmet površnih in pavšalnih sodb in ocen, kot se zaenkrat še marsikdaj dogaja. Proračunsko financiranje je med pomembnejšimi generatorji družbenega razvoja, zato je še kako pomembna njihova uporaba: razpoložljiva sredstva in potenciali so vselej omejeni, zato jih velja uporabljati preudarno in razsodno, pa najsi gre za finančne vire v ožjem pomenu, ali pa hkrati tudi za vire v širšem smislu – vse pa je med seboj tako ali tako povezano ter v končnih posledicah tudi soodvisno. (Letno poročilo Računskega sodišča Republike Slovenije za leto 2005, marec 2006).

6.4.3 NALOGE IN CILJI NOTRANJE REVIZIJE V LOKALNI SKUPNOSTI

Cilji notranje revizije v lokalni skupnosti so usmerjeni v spodbujanje poslovodstva in organov lokalne skupnosti pri vzpostavitvi preišljenega in urejenega načina vrednotenja, ravnanja in obvladovanja tveganj. Notranji revizorji so organom lokalne skupnosti (zlasti županu), poslovodstvu in strokovnim službam v pomoč pri spremljanju učinkovitosti notranjih kontrol in spremljanju načrtovanja in izvrševanja proračuna in finančnih načrtov. Njihovo delovanje obsega proučevanje nalog in ciljev lokalne skupnosti in nenehno proučevanje sistema notranjih kontrol in ocenjevanje tveganj ter sistema obvladovanja tveganj, z namenom, da bodo cilji lokalne skupnosti doseženi.

Izhajajoč iz osnovnih zahtev, ki jih notranji reviziji postavljajo standardi notranjega revidiranja, in na podlagi predpisov, ki določajo gospodarjenje in razpolaganje s sredstvi javnih financ, lahko temeljne naloge in cilje notranje revizije v lokalni skupnosti opredelimo kot:

- dajanje zagotovil in svetovanje za doseganje uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti ter za varovanje premoženja lokalne skupnosti pri uresničevanju ciljev njenega delovanja;
- dajanje zagotovil in svetovanje za doseganje skladnosti delovanja in poslovanja lokalne skupnosti s pravnimi normami, ki veljajo znotraj skupnosti, v državi in širšem regulativnem okolju;

- dajanje zagotovil in svetovanje za spoštovanje splošno uveljavljenih poslovnih načel in norm, spoštovanje predpisanih načel in norm, ki veljajo v javnem sektorju, in spoštovanje etičnih načel;
- dajanje zagotovil in svetovanje za doseganje kratkoročnih in dolgoročnih koristi prebivalcev v lokalni skupnosti, za izboljšanje kvalitete življenja v skladu z njihovimi potrebami in možnostmi;
- dajanje zagotovil in svetovanje pri uveljavljanju preglednega gospodarjenja z javnimi sredstvi lokalne skupnosti ter zakonitega in zanesljivega poročanja organom lokalne skupnosti, regulatorjem in širši javnosti o sprejetih odločitvah, ukrepih, delovanju in uspešnosti.

Z vidika občine je osnovni cilj notranjerevizijske službe analiza tveganja pri delovanju in kontroliranju posameznih organizacijskih enot občine, na podlagi katerih naj bi se zagotovilo (Lah, 2005a, str. 42):

- doseganje zelenih ciljev v okviru programov občine,
- namenska uporaba sredstev pri izvajanju programov,
- ustrezno varovanje in krepitev premoženja,
- odločanje na temelju zanesljivih in sprotnih informacij,
- nenehno izboljševanje kakovosti izvajanja temeljnih poslovnih funkcij ter
- usklajevanje usmeritev in postopkov v skladu z zakonskimi predpisi.

Notranja revizija odkriva nepravilnosti predvsem zato, da bi s svojimi predlogi in strokovnostjo omogočila nove rešitve in izboljšala položaj, da bi se spoštovala poslovna pravila in povečala poslovna uspešnost.

6.4.4 PROUČITEV VLOGE NOTRANJE REVIZIJE PRI ODLOČANJU NADZORNEGA ODBORA OBČINE

V demokratični ureditvi so državljani (oziroma občani na lokalni ravni) najvišji nosilci oblasti. Ker v procesu niso neposredno udeleženi, izvajajo kontrolo posredno, skozi volilno pravico, referendum in državljansko iniciativo. Za nadzor državljanov nad lokalno javno porabo je pomemben obstoj in delovanje organov finančnega nadzora lokalnih skupnosti samih. Vlogo zastopnika davkoplačevalcev pri operativni izvedbi nadzora ima nadzorni odbor občine.

Nadzorni odbor občine je najvišji organ nadzora javne porabe v občini. Imenuje ga občinski svet, in sicer za nadzor nad razpolaganjem s premoženjem občine, zato da nadzira namenskost in smotrnost porabe proračunskih sredstev, nadzoruje finančno poslovanje uporabnikov proračunskih sredstev ter o svojih ugotovitvah, ocenah in mnenjih obvešča občinski svet, župana in porabnike občinskih sredstev. (Zakon o lokalni samoupravi, 1993).

Nadzor vsebuje ugotavljanje zakonitosti in pravilnosti poslovanja pristojnih organov, organov in organizacij porabnikov občinskega proračuna in pooblaščenih oseb z občinskimi javnimi sredstvi in občinskim javnim premoženjem in ocenjevanje učinkovitosti in gospodarnosti porabe občinskih proračunskih sredstev.

Iz tako opredeljenih nalog lahko izluščimo, da je nadzorni odbor odgovoren za nadziranje poslovanja (Lah, 2005a, str. 40):

- občine kot pravne enote (torej proračuna);
- skladov (skladi so premoženje občine, organizirano kot samostojna pravna oseba);
- krajevnih skupnosti (finančni načrti krajevnih skupnosti so sestavni del občinskega proračuna);
- zavodov in drugih pravnih oseb, ki prejemajo sredstva iz občinskega proračuna;
- javnih podjetij, če prejemajo subvencije iz občinskega proračuna ali če ima občina delež v podjetju.

Nadziranje poslovanja vključuje preveritve, ali so odgovorni (Lah, 2005a, str. 40):

- upoštevali veljavne predpise (»razpolaganje s premoženjem« in »ugotavljanje zakonitosti in pravilnosti«);
- uresničili postavljene cilje (»namenskost in smotrnost porabe«);
- upoštevali načela gospodarnosti oziroma ali je njihovo ravnanje mogoče oceniti kot varčno in učinkovito (»učinkovitost in gospodarnost«).

Pristojnosti in naloge nadzornega odbora določa Zakon o lokalni samoupravi in zahtevajo poklicne veščine in znanja revizorjev. Izkušnje kažejo, da veliko članov nadzornih odborov v lokalnih skupnostih teh znanj in veščin nima, zato bi bila nujna sprememba veljavne ureditve, predvsem v izpopolnjevanju primerne strokovnega nadzora nad javnimi sredstvi s strani občine. V sedanjem stanju pa je zelo pomembno, da svojo vlogo pri uresničevanju nalog in vloge nadzornega odbora občine izpolni notranjerevizijska stroka.

Občine v Sloveniji so torej za finančni nadzor dolžne imeti dva organa, in sicer: nadzorni odbor občine od leta 1995 in notranjega revizorja od leta 2001. Zakon o lokalni samoupravi prepušča statutu občine, da določi postopke in načine dela nadzornega odbora. Razmere, ko ni enotno predpisanih niti minimalnih zahtev glede urejene izvedbe nadzora in njegove dokumentiranosti, niso v prid varovanju lokalnih javnih sredstev. Dvom o verodostojnosti takih nadzorov je zato utemeljen. Pomembne nepravilnosti lahko ostanejo neopažene, ker manjka opredelitev, kaj je nujno potreben obseg preveritev in kako morajo biti le-te dokumentirane.

Glede na dvojnost obstoječega sistema finančnega nadzora, bi bilo pri organiziranju in delovanju notranjerevizijske dejavnosti v lokalni skupnosti potrebno zagotoviti strokovno podporo za delovanje nadzornega odbora. Pri iskanju rešitev in razmišljanju o povezovanju vloge notranjerevizijske dejavnosti z delom nadzornega odbora občine, je potrebno nadzorni odbor obravnavati kot revizijski odbor, čeprav te vloge zaenkrat še ne opravlja. Zadnje čase se vedno bolj pogosto poudarja vloga notranjerevizijskega odbora pri vzpostavljanju sodobnih metod vodenja organizacij. (Ribič, 2005, str. 66).

Iz primerjave nalog in pristojnosti nadzornega odbora v lokalni skupnosti, ki so določene z Zakonom o lokalni samoupravi, in pristojnosti revizijskega odbora, ki so se razvile v okviru revizijske stroke, ugotovimo (Ribič, 2005, str. 68):

- da so naloge oziroma področja, s katerimi se ukvarja revizijski odbor, bolj obsežne in kompleksne;
- da se revizijski odbor ne ukvarja z izvajanjem notranjerevizijske dejavnosti, ampak je udeležen pri vzpostavljanju notranjerevizijske dejavnosti, pri oblikovanju programov dela notranje revizije, pri načrtovanju in postavljanju ciljev notranjerevizijske dejavnosti, pri obravnavanju poročil o ugotovitvah notranje revizije, pri ocenjevanju uspešnosti in kakovosti notranjerevizijske dejavnosti.

Naloge in pristojnosti, ki jih nadzornemu odboru nalaga Zakon o lokalni samoupravi, po vsebini predstavljajo dejavnost izvajanja nadzora, ki se po svoji vsebini prepleta z dejavnostjo notranjega revidiranja, ki jo ureja Zakon o javnih financah. Zakon o lokalni samoupravi ne ponuja rešitev v zvezi z zagotavljanjem dejavnikov (kadrovskih, finančnih, prostorskih), ki so potrebni za kvalitetno izvajanje nadzora. V praksi se zato pri delovanju nadzornih odborov pojavlja veliko težav in problemov.

Vzpostavitev dveh vzporednih in nepovezanih nadzorov povzroča podvajanje in podražitev, čeprav lahko hkrati pričakujemo, da bo občinski svet oziroma nadzorni odbor težje dokazoval namerno prikrito nepravilno ravnanje župana. Od notranjega revizorja zaradi izključne vezanosti na župana ni realno pričakovati, da bo nepristranski. Če bo imel župan interes, da se finančni nadzor v dobro državljanov izvaja racionalno, občina lahko poišče rešitve v smeri povezovanja obeh organov finančnega nadzora in s tem preseže nesmiselnost predpisane ureditve. Ocenjujem, da so lokalne skupnosti z novostmi, ki jih je na področje finančnega nadzora prinesla novela zakona o javnih financah v letu 2002, dobile možnost, da v svojih aktih uredijo sistem finančnega nadzora, ki bo zagotavljal tudi potrebne dejavnike za delovanje nadzornih odborov. Pri tem je zlasti pomembna vloga notranjerevizijske dejavnosti.

Vsekakor bi bilo potrebno področje uskladiti v Zakonu o lokalni samoupravi, in sicer na način, da bi nadzorni odbori v lokalnih skupnostih dobili vlogo revizijskih odborov, kot se je razvila v gospodarskih družbah. Z upoštevanjem teh ugotovitev bi lahko bile razrešene številne dileme, ki se pojavljajo v praksi, zaradi različnih stališč o nalogah in vlogi nadzornega odbora lokalne skupnosti. Občinske strokovne službe bi bile na ta način razbremenjene, saj po obstoječi ureditvi nadzor izvajajo člani nadzornega odbora, državni notranji revizorji in državni revizorji računskega sodišča. Vsi izvajalci nadzora v občinah kontrolirajo pravilnost (zakonitost) porabe proračunskih sredstev in v zadnjem času delno tudi smotrnost poslovanja, vendar pa se dejansko nihče ne ukvarja z racionalnostjo porabe proračunskih sredstev in povečanjem le-te. Izvajalci notranjega revidiranja pogosto sploh ne vedo, kaj naj pregledujejo; kar verjetno izhaja tudi iz obstoječega sistema izobraževanja, ki ni dovolj operativno usmerjeno.

6.4.5 OPREDELITEV REVIZIJSKIH PODROČIJ V LOKALNI SKUPNOSTI

Notranjerevizijska dejavnost v lokalni skupnosti obsega revidiranje z vidika:

- delovanja notranjih kontrol v procesih izvajanja nalog lokalne skupnosti, določenih z zakonskimi predpisi;
- varovanja sredstev in premoženja lokalne skupnosti;
- zakonitosti, urejenosti in pravilnosti poslovanja lokalne skupnosti;

- gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti izvajanja nalog in razpolaganja s sredstvi proračuna lokalne skupnosti;
- uspešnosti in učinkovitosti uresničevanja programov razvoja in letnih načrtov lokalne skupnosti;
- zanesljivosti, popolnosti in točnosti računovodskih podatkov ter drugih podatkov in informacij o porabi sredstev proračuna in uresničevanju programov in letnih načrtov;
- izvajanja pooblastil in pristojnosti za načrtovanje in odločanje ter razpolaganje s sredstvi proračuna lokalne skupnosti.

Področje in vsebina dela notranjerevizijske dejavnosti v lokalni skupnosti je revidiranje vseh procesov in poslovnih funkcij, ki se izvajajo v lokalni skupnosti in pri posrednih proračunskih uporabnikih in drugih organizacijah, ki se financirajo s sredstvi proračuna lokalne skupnosti.

Notranji revizorji bodo pri načrtovanju notranje revizije v lokalni skupnosti najpogosteje uporabljali funkcijski način dela, pri katerem se revidira celotna funkcija oziroma področje. V kombinaciji s funkcijskim načinom se bo uporabljal organizacijski način dela pri revidiranju, zlasti v primerih, ko posamezno področje izvajajo za to ustanovljene organizacijske enote. Najpogosteje so to posredni proračunski uporabniki. (Ribič, 2005, str. 69).

Notranji revizorji v občinah so se lotili zlasti treh segmentov preverjanja poslovanja v občinski upravi, in sicer:

- preveritev skladnosti poslovanja s predpisi o poslovanju,
- preveritev smotrnosti poslovanja in
- preveritev delovanja notranjih kontrol.

Prav z zadnjo alineo je povezano preverjanje v smislu, ali organizacijska enota razpolaga z natančno predpisanimi delovnimi postopki na revidiranih področjih, ali razpolaga z natančnimi in sproti dopolnjevanimi postopki za osebe revidirane organizacijske enote, ali ima izdelano organizacijsko shemo, ali so pristojnosti in odgovornosti zaposlenih ustrezno razmejene, ali razpolaga s planom nadomeščanj daljših odsotnosti zaposlenih itd.

6.4.6 PREDSTAVITEV POMEMBNIH PROCESOV IN AKTIVNOSTI

Za načrtovanje notranjerevizijske dejavnosti je zelo pomembno poznavanje pomembnih procesov in aktivnosti, ki se izvajajo v lokalni skupnosti. Najpomembnejši procesi in aktivnosti, ki se izvajajo v lokalni skupnosti, in predstavljajo področja, ki so predmet revidiranja, so: priprava, načrtovanje in sprejemanje proračuna; pridobivanje prihodkov proračuna, med katerimi je treba posebno obravnavo posvetiti nedavčnim prihodkom in prihodkom od premoženja lokalne skupnosti; računovodstvo proračuna z zaključnim računom in letnim poročilom; zadolževanje proračuna in dajanje poroštev; razpolaganje s sredstvi rezerv; poslovanje z gotovino; javno naročanje; izvajanje nalog lokalne skupnosti in uresničevanje načrtov in programov. (Izvajanje programov povzroča odhodke, ki so povezani z izvajanjem posameznih nalog lokalne skupnosti.)

6.4.7 *OBVLADOVANJE TVEGANJ*

V sodobnem času je okolje, v katerem delujejo gospodarski subjekti, vedno bolj neustaljeno in zapleteno. Gospodarski subjekti, in vse bolj tudi javna uprava, so se prisiljeni odzivati na hitre in zapletene spremembe in na vedno nove priložnosti, ki jih ponuja okolje, da preživijo in se razvijajo. Zaradi neustaljenosti in zapletenosti ter novih priložnosti pa so vedno večja tudi tveganja, katerim so izpostavljeni. Zato se v zadnjem času v teoriji in praksi namenja vedno večji poudarek področju tveganj.

Ravnanje s tveganji je proces prepoznavanja, proučevanja, ocenjevanja in nadziranja tveganj, povezanih s katerikoli področjem ali dejavnostjo v organizaciji. Obveščanje o tveganjih omogoča zmanjšanje izgub in povečanje uspešnosti. Učinkovito ravnanje s tveganji je vir dodane koristi za lastnike in druge interesne skupine. Ravnanje s tveganji je proces, ki vključuje prepoznavanje tveganj, ocenjevanje tveganj, odločanje o tem, kako ravnati s prepoznanimi tveganji in nadziranje. Zagotavljati mora razumevanje tveganj, katerim je organizacija izpostavljena, obstoj in delovanje kontrol za obvladovanje tveganj, predvidevanje sprememb v okolju.

Za ravnanje s tveganji je odgovorno poslovodstvo, notranji revizorji pa imajo strokovno nalogo in odgovornost, da mu pri tem pomagajo. V zadnjih letih se je s sprejetjem novih standardov notranjega revidiranja bistveno spremenila vloga notranjih revizorjev. Osrednje delo notranjih revizorjev ni več ocenjevanje, ampak zagotavljanje in dodajanje vrednosti ali povečevanje koristi. (Ribič, 2005, str. 72).

Notranji revizor, podobno kot v gospodarstvu, na primer v bankah, tudi v lokalni skupnosti pomaga pri izboljševanju obvladovanja tveganj, kontrol in upravljanja.

6.4.7.1 *OPREDELITEV TVEGANJ*

Tveganja v lokalni skupnosti zajemajo težavne situacije, različne interese udeleženih strank in priložnosti, ki ostanejo neizkoriščene. Zato sta prepoznavanje in analiza tveganj nenehen proces in temeljna sestavina učinkovitega sistema notranjih kontrol, ki jih vzpostavlja vodstvo na vseh ravneh organizacijske strukture in poslovnih funkcij.

Pri reviziji izbranega področja, organizacijske enote, funkcije ali aktivnosti v lokalni skupnosti je potrebno proučiti pet osnovnih komponent (Ribič, 2005, str. 73):

- revizijske cilje za izbrano področje revidiranja,
- vidike delovanja (ekonomika, učinkovitost, uspešnost),
- tveganja,
- revizijske rezultate (zaključki, dokazi, elementi ugotovitev, priporočila).

Glede na vrste tveganj, bi lahko tveganja v lokalni skupnosti opredelili kot tveganja, povezana z delovanjem (inherentna tveganja), tveganja pri delovanju ustroja notranjih kontrol (tveganje, da notranje kontrole ne bodo odkrile pomanjkljivosti, nepravilnosti in napak). Poleg tveganj, ki so prisotna na področju evidentiranja poslovnih transakcij, so v lokalnih skupnostih izjemno

pomembna tveganja povezana z neposrednim delovanjem in zagotavljanjem uresničevanja sprejetih programov, ciljev in z zakonom predpisanih nalog.

Razlogi za tveganja pri delovanju so najpogosteje naslednji: zapletena in nejasna pravila, vključno z nejasno zakonodajo, zapleteno in nejasno poslovanje, slaba razmejitev pristojnosti, pomanjkanje opisov delovnih postopkov ter nejasno in nepregledno zastavljeni cilji.

Razlogi za tveganja pri kontroliranju so: neprimerna usposobljenost in pomanjkanje izkušenj zaposlenih, prevelike delovne obremenitve, premajhna motiviranost, navzkrižje interesov ter goljufije.

Zaznavanje in zmanjševanje tveganj je povezano z možnimi izgubami lokalne skupnosti in z možnimi izgubljenimi priložnostmi. Možne izgube, ki grozijo lokalni skupnosti zaradi nezadostnih in neustreznih kontrol, so številne; izvirajo iz pomanjkljivega razumevanja med posameznimi dolžnostmi znotraj občinske uprave in pri posrednih proračunskih uporabnikih in iz nesposobnosti posloводства, da oblikuje poslovno politiko, ki ne vsebuje navzkrižnih interesov; nadalje izvirajo iz nejasno razmejenih pristojnosti med državo in lokalnimi skupnostmi, nejasnih zakonskih predpisov, nerazdeljenega premoženja lokalnih skupnosti in podobno.

Lokalne skupnosti morajo nenehno težiti k razvoju in delovanju tako, da zagotavljajo skladnost poslovanja s predpisi ter gospodarno, učinkovito in uspešno uresničevanje načrtov in programov. S temi aktivnostmi pa se povečujejo tveganja v povezavi z delovanjem in upravljanjem. Vloga in odgovornost notranjega revizorja je pri obvladovanju vseh tveganj, ki jim je izpostavljena lokalna skupnost, vedno večja. Za dobro obvladovanje tveganj, ki so pomembno izpostavljena, pa je najprej potrebno vzpostaviti ustrezno organizacijsko strukturo lokalne skupnosti.

Temeljni dejavnik za uspešno obvladovanje tveganj in ravnanje z njimi je učinkovit sistem notranjih kontrol. Na kontrolno okolje močno vpliva tudi kultura v organizaciji. Moč organizacijske kulture se kaže predvsem v odzivanju zaposlenih na različne vrste kontrolnih postopkov.

6.5 SISTEM NOTRANJIH KONTROL V OBČINI

Za vzpostavitev in delovanje notranjih kontrol je odgovorno najvišje vodstvo organizacije in nižja vodstva na vseh nivojih. V povezavi z notranjimi kontrolami uvajajo novi standardi notranjega revidiranja pomemben vsebinski premik. Poleg usklajenosti z usmeritvami in postopki, notranje kontrole definirajo kot sredstvo za obvladovanje tveganj pri delovanju, poročanju, varovanju sredstev in usklajenosti z zakoni, drugimi predpisi in pogodbami. (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003).

Naloga notranjega revizorja je, da pomaga organizaciji pri vzdrževanju odprtega in prilagodljivega kontrolnega sistema. Notranji revizor na podlagi vrednotenja uspešnosti in učinkovitosti obvladovanja tveganj, ki se nanašajo na delovanje, upravljanje in informacijsko ureditev organizacije pospešuje nenehno izboljševanje kontrolnega sistema organizacije. S

preventivnim nadzorom in z odkrivanjem ter svetovanjem predlaga korektivne ukrepe za odpravo pomanjkljivosti, se osredotoča na priložnosti in gradi kakovost. Notranji revizor se mora zavzemati, da se notranji kontrolni sistem gradi na sprejetih modelih in sodilih za vrednotenje postopkov obvladovanja tveganj.

Dober sistem notranjih kontrol v lokalni skupnosti zagotavlja povezavo med nalogami, cilji in funkcijami in prispeva k uresničevanju programov na sprejemljivi ravni tveganj. Notranje kontrole zagotavljajo sprotni nadzor nad izvajanjem vseh nalog in se nanašajo tako na prejemke in izdatke proračuna kot tudi na upravljanje premoženja lokalne skupnosti.

Temelj za uspešno uresničevanje nalog in programov so usmeritve in postopki, ki jih poslovodstvo lokalne skupnosti uvede v vsakodnevno poslovanje z namenom, da se dosežejo dobri rezultati pri izvajanju nalog, da se zmanjšajo tveganja in pravočasno odkrivajo in preprečujejo nepravilnosti in pomanjkljivosti ter zagotavlja varovanje premoženja in informacij. Usmeritve in postopki morajo biti jasni in dokumentirani v priročnikih, navodilih za delo in v sklepih. V opisih delovnih mest ter v pravilnikih in navodilih morajo biti jasno in nedvoumno navedene delovne obveznosti ter pooblastila in odgovornosti.

Usmeritve in postopki, ki jih za delovanje lokalne skupnosti predpiše občinski svet ali župan, morajo zagotavljati kontrolne aktivnosti, ki jih razdelimo v (Ribič, 2005, str. 77-76):

- **vodstvene kontrole** – zagotavljajo nadziranje na najvišji ravni in obsegajo odobravanje sredstev proračuna lokalne skupnosti, preverjanje uresničevanja programov in finančnih načrtov lokalne skupnosti, odobravanje predlogov odločitev in sklepov občinskemu svetu, odločanje o potrebi po spremembah finančnega načrta letnega proračuna, sprejemanje ukrepov za uravnoteženje proračuna ob odstopanjih od načrtovanih gibanj prilivov in odlivov proračuna;
- **organizacijske kontrole** – z ustreznim organizacijskim ustrojem se zagotavlja opredelitev pristojnosti in odgovornosti posameznih oddelkov, služb in predvsem zaposlenih v njih. Pri posameznih poslovnih dogodkih morajo biti natančno definirane kontrole pri podpisovanju, potrjevanju in preverjanju ter odobravanju. Organizacijske kontrole morajo zagotavljati učinkovito in gospodarno izpeljavo nalog in aktivnosti za doseganje načrtovanih ciljev poslovanja;
- **kontrole pri delovanju** – zagotavljajo popolnost in natančnost postopkov ter odkrivanje in preprečevanje pomanjkljivosti in nepravilnosti. Izvajajo se v celotnem procesu delovanja posameznega področja z zaporednim preverjanjem, primerjanjem in usklajevanjem.

Pri vzpostavitvi sistema notranjih kontrol v lokalni skupnosti mora poslovodstvo upoštevati pravila in postopke, predpisane z zakonskimi predpisi. Usmeritve in postopki za delovanje lokalne skupnosti so najpogosteje določeni v internih aktih lokalne skupnosti. Tako tudi v Občini Trebnje obstajajo interni predpisi, ki podrobno urejajo postopke javnih naročil majhnih vrednosti, dodeljevanja transferov na posameznih področjih, podpisovanja pogodb ipd.

Notranji revizorji s svojimi aktivnostmi vrednotijo in preizkušajo sistem notranjih kontrol v lokalni skupnosti. Na podlagi ocene kontrolnega okolja in tveganja določajo obseg preizkušanja in vrsto postopkov pri izvajanju notranje revizije.

Ocenjevanje tveganj

Vsako delovanje je povezano s tveganji. Delovanja z visokimi tveganji običajno prinašajo tudi visoke donose. Naloga notranjih kontrol je obvladovanje tveganj, kar pa nujno ne pomeni izločevanje prisotnih tveganj. Ko govorimo o revizijski presoji notranjih kontrol, ni zadostna le obravnava tveganj delovanja. Pri izvajanju storitev zagotavljanja so namreč prisotna tveganja preizkušanja, ki so odvisna, tako od tveganj pri delovanju, kakor tudi od kontrolnega tveganja in tveganja pri odkrivanju. Pozornost mora poleg tega biti usmerjena ne le na znano napako, ampak tudi na verjetno napako. (Jagrič, 2003, str. 174).

Dobro poznavanje poslovanja zahteva poznavanje ciljev poslovanja ter prepoznavanje in ocenjevanje ključnih poslovnih tveganj. Naloga posloводства je, da obvladuje tveganja. Zato mora imeti lokalna skupnost izdelan celovit sistem obvladovanja tveganj, na osnovi katerega je treba prepoznati in ovrednotiti pomembna mesta pri izpostavljenosti tveganju, predvideti ustrezne izboljšave obvladovanja tveganj in kontrol ter nadzirati in vrednotiti sistem obvladovanja tveganj. (Ribič, 2005, str. 77).

Notranji revizor mora s svojo strokovnostjo in specifičnim znanjem pomagati poslovodstvu pri izboljševanju obvladovanja tveganj, prepoznavanju in ovrednotenju tveganj in sistema notranjih kontrol. Odgovoren je za sprožanje aktivnosti za prepoznavanje in vrednotenje pomembnih mest, izpostavljenih tveganjem, in za sprožanje aktivnosti za obvladovanje tveganj.

Pri lokalnih skupnostih in posrednih uporabnikih proračuna lokalne skupnosti je treba posvetiti veliko pozornost tveganjem, ki so povezana z njihovim neposrednim delovanjem, in uresničevanjem programov in nalog, kakor tudi tveganjem pri kontroliranju delovanja. Notranja revizija mora pomagati pri ohranjanju učinkovitih kontrol z vrednotenjem učinkovitosti in uspešnosti ter z uvajanjem stalnih izboljšav.

Ocenjevanje tveganj je eden od procesov obvladovanja tveganj v lokalni skupnosti. Je osnova za določanje pogostosti notranjih revizij posameznih področij in osnova za časovno načrtovanje notranjih revizij. Za vrednotenje notranjih kontrol pa morajo biti postavljeni ustrezni kriteriji. Ocenjevanje tveganj obsega proučevanje in prepoznavanje tveganj na posameznih področjih, v dejavnostih, projektih in organizacijskih enotah v lokalni skupnosti. Notranji revizorji si za potrebe ocenitve tveganj izberejo ustrezen model. Lahko uporabijo modele, ki obstajajo v literaturi, lahko pa, glede na značilnosti lokalne skupnosti in glede na njeno organiziranost in obseg, uporabijo lasten model za vrednotenje izpostavljenosti tveganjem.

Na podlagi izidov ocenitve tveganja notranji revizor ovrednoti ustreznost in uspešnost sistema notranjih kontrol. Oceniti mora primernost in učinkovitost notranjih kontrol, ki obsegajo sisteme vodenja, poslovanja in informiranja. Te morajo zagotavljati (Ribič, 2005, str. 79): uresničevanje strategije, učinkovitost in uspešnost poslovanja, varovanje premoženja, skladnost z zakoni, predpisi, pogodbami, zanesljivost in popolnost finančnih in poslovnih podatkov, s ciljem:

- uresničevanja nalog in programov, ki jih lokalnim skupnostim nalagajo zakonski predpisi in sprejeti razvojni programi;
- uspešnega in učinkovitega razpolaganja s premoženjem lokalne skupnosti in s sredstvi, ki jih pridobivajo v sistemu javnih financ;
- zanesljivega računovodskega poročanja in zanesljivega poročanja organom lokalne skupnosti in javnosti;
- ohranjanja ugleda organov in institucij lokalne skupnosti in prepoznavanja različnih priložnosti in različnih interesov.

Sistem notranjih kontrol, tako kot v drugih organizacijah, tudi v lokalni skupnosti, v skladu z ugotovitvami ge. Marije Ribič, zajema osem temeljnih sestavin:

- **notranje okolje** oziroma celotno področje organiziranosti lokalne skupnosti in njenih organov ter notranjih aktov lokalne skupnosti (odlokov, pravilnikov, navodil in sklepov), ki v okviru zakonskih predpisov podrobneje določajo organiziranost, pogoje in pravila za delovanje na posameznem področju ter pooblastila, pristojnosti in odgovornosti za izvajanje posameznih nalog;
- **postavljanje ciljev lokalne skupnosti**, na podlagi predpisanih nalog in zahtev iz zakonskih predpisov in na podlagi potreb prebivalcev na geografskem območju lokalne skupnosti;
- **prepoznavanje dogodkov**, pri uresničevanju strategije, delovanju in poročanju;
- **ocenitev tveganja** z ovrednotenjem in pregledovanjem poslovanja in programov;
- **obvladovanje tveganja** z izboljševanjem postopkov, spremljanjem uresničevanja ciljev, zagotavljanjem odgovornosti in usklajenosti s koristmi organizacije z
- aktivnostmi kontroliranja in z
- informiranjem in komuniciranjem ter
- nadziranjem.

Na obseg tveganj v lokalni skupnosti vpliva velikost posameznega področja dejavnosti, projekta ali organizacijske enote. V lokalni skupnosti se obseg meri z velikostjo oziroma z deležem sredstev, ki se v proračunu lokalne skupnosti namenjajo za posamezno dejavnost. Na obseg oziroma vrednost tveganj vpliva tudi kakovost notranjih kontrol, ki so vključene v delovanje na posameznem področju. Pri vrednotenju tveganj je treba upoštevati tudi pogostost spreminjanja zakonodaje in jasno razmejenost pristojnosti, ki jih ima država oziroma lokalna skupnost. Gledano matematično, velikost posameznega področja povečuje tveganja, ustrezne notranje kontrole pa izpostavljenost tveganjem zmanjšujejo.

Notranji revizorji bodo področja, ki izkazujejo višjo stopnjo izpostavljenosti tveganjem (najbolj tvegana področja) obravnavali pogosteje (nekatera od teh celo vsako leto), področja,

katerih izpostavljenost tveganjem je manjša, pa najmanj enkrat v revizijskem ciklu. Notranji revizorji se z ocenjevanjem tveganj v lokalni skupnosti ne ukvarjajo samo pri načrtovanju notranje revizije. To je nenehen proces, ki ves čas spremlja notranjerevizijsko dejavnost v lokalni skupnosti.

6.6 MOŽNE ORGANIZACIJSKE OBLIKE IZVAJANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V LOKALNI SKUPNOSTI

6.6.1 DOLŽNOST IZVAJANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V OBČINAH

Predlagatelji finančnih načrtov v javnem sektorju morajo organizirati notranjerevizijsko dejavnost za svoje potrebe in za potrebe organov v njihovi pristojnosti. Lokalne skupnosti in drugi neposredni in posredni uporabniki državnega ali občinskih proračunov, ki zaradi gospodarnosti poslovanja ne organizirajo lastne notranjerevizijske službe, lahko to nalogo poverijo zunanjim izvajalcem.

Pomembno je, da proračunski uporabniki že pri ustanavljanju notranjerevizijske dejavnosti spoštujejo standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. Za zagotavljanje neodvisnosti in kakovosti notranje revizije morajo proračunski uporabniki pri ustanavljanju notranjerevizijske službe v notranjem pravilniku, poleg standardov strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, upoštevati tudi usmeritve za državno notranje revidiranje.

Predpisi, ki se nanašajo na izvajanje notranjerevizijske funkcije, sicer predpostavljajo, da je ta organizirana v obliki službe, kot samostojna »štabna« funkcija, v okviru katere deluje več notranjih revizorjev in vodja. Razlog za to je zagotovitev neprekinjenega delovanja, vzpostavitve sistema zagotavljanja kvalitete revizorskega dela in izmenjava izkušenj. To so hkrati tudi pomanjkljivosti notranjerevizijske službe, ki sloni na le enem notranjem revizorju. (Stališča Urada RS za nadzor proračuna, 2005, str. 3).

Pri iskanju rešitev za oblikovanje učinkovitega modela notranjerevizijske dejavnosti v lokalni skupnosti, sem izhajala iz osnovnega poslanstva lokalne skupnosti, to je povečevanje koristi za njene prebivalce in izboljšanje delovanja lokalne skupnosti. Notranjerevizijska dejavnost v lokalni skupnosti pomaga pri uresničevanju njenih nalog tako, da v sodelovanju s poslovodstvom zagotavlja premišljen in urejen način vrednotenja ter z izboljševanjem postopkov obvladovanja tveganj.

Notranje revidiranje naj bi pospešilo in omogočilo to, da vodstvo samo sproti odkriva nepravilnosti in postavlja pravila, da se te nepravilnosti ali slabosti odpravljajo. V perspektivi naj bi bili stroški izvajanja notranjih revizij manjši od koristi. Gre za funkcijo neodvisnega ocenjevanja, ki jo opravljajo notranjerevizijske službe pri proračunskih uporabnikih. Deluje kot služba predstojnika ali poslovodnega organa proračunskega uporabnika.

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 razmišljajo 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).

Proračunski uporabniki so dolžni zagotoviti notranjerevizijsko funkcijo v skladu s 10., 11. in 12. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. Organizirajo jih lahko kot lastne notranjerevizijske službe ali da več državnih organov organizira skupno notranjerevizijsko službo ali opravljajo revidiranje z zunanjimi izvajalci.

6.6.2 LASTNA NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA

Notranjerevizijske službe morajo biti organizirane tako, da so neodvisne. To pomeni, da ne smejo biti vključene ali biti organizirane v posameznem oddelku, sektorju, službi ali drugi enoti, ampak morajo biti organizacijsko samostojne, in neodvisne, in sicer tako, da so podrejene neposredno poslovodstvu (županu) in ne kateremu drugemu vodji enote. Taka organizacija mora biti določena v avtonomnih aktih proračunskega uporabnika, in sicer v pravilnikih o delovanju služb za notranjo revizijo. Ustrezno vzpostavljena organizacija vpliva na samostojno in neodvisno delo notranjih revizorjev.

Notranji revizorji preverjajo izvajanje nalog posameznih enot pri proračunskem uporabniku, zato ne bi bilo združljivo, da bi svoje delo izvajali v okviru določene enote. Ena od pomembnih značilnosti njihovega dela je, da svetujejo poslovodstvu, kako vzpostaviti ustrezen sistem finančnega poslovodstva ter učinkovite in uspešne notranje kontrole in to v vseh organizacijskih enotah uporabnika javnih sredstev.

Notranji revizor revidira poslovanje vseh enot, zato mora imeti možnost zbirati dokaze v katerikoli enoti; nadalje ne sme sodelovati pri izvajanju funkcij, ki niso del notranjega revidiranja, pri poslovanju in pri izvajanju kontrolnih postopkov, kakor tudi ne sme biti odgovoren za izvršilne funkcije ali za razvoj in vzpostavitev sistemov notranjih kontrol in finančnega poslovanja. Notranji revizor torej ne sme opravljati nobenih drugih operativnih nalog in ne sme opravljati revizije v postopkih, v katerih je poprej sodeloval. Gre za uresničevanje načela nepristranskosti. Notranji revizorji morajo delovati tako, da se zmanjšujejo tveganja za nepravilno in nesmotrno poslovanje proračunskega uporabnika.

Notranji revizorji so zaposleni v posameznih državnih organih oziroma njihovih službah, občinskih upravah in drugih osebah javnega prava (javnih zavodih, javnih skladih, javnih agencijah idr.). Imajo status javnih uslužbencev po Zakonu o javnih uslužbencih. Delujejo v notranjerevizijskih službah proračunskega uporabnika.

Postavlja se vprašanje, ali je lahko organizirana notranjerevizijska služba tudi v primeru, da ima zaposlenega le enega notranjega revizorja. Menim, da ime »služba« ne pogojuje večjega števila zaposlenih. Ime loči službo od ostalih enot pri proračunskem uporabniku in s tem

poudarja njeno samostojnost in neodvisnost. Služba se določi v aktu o sistemizaciji, kjer se opredelijo delovna mesta, pogoji za zasedbo delovnih mest in opis nalog. V službi je lahko določeno samo eno delovno mesto, njegova zasedba pa mora biti usklajena s kadrovskim načrtom.

Obveznost organiziranja lastne notranjerevizijske službe za svoje potrebe in za potrebe organov v njihovi pristojnosti velja za ministrstva, Urad predsednika Vlade, Vrhovno sodišče, Državno sodišče RS, Senat za prekrške RS in Ministrstvo za notranje zadeve za upravne enote. (10. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002). Smisel take določbe se mi zdi v tem, da gre za največje ali pa zelo pomembne državne oziroma pravosodne organe, v katerih potreba po lastni notranjerevizijski službi obstaja zaradi stalnega preverjanja delovanja sistema notranjih kontrol in finančnega poslovođenja.

Po podatkih Urada RS za nadzor proračuna imajo lastne notranjerevizijske službe vsa ministrstva in nekateri drugi državni organi (Državni zbor Republike Slovenije, Urad predsednika države idr.), večje občine in večji posredni uporabniki proračuna, uvajajo pa jih tudi druge osebe javnega prava. (Interno gradivo Urada RS za nadzor proračuna, 2005).

Prednosti organiziranja lastne notranjerevizijske službe so predvsem naslednje:

- dobro poznavanje organiziranosti in izvajanja nalog, poslovnih dogodkov in drugih zadev, ki se nanašajo na poslovanje, zato so lahko ocene tveganj dokaj zanesljive;
- možnost hitrejšega prilagajanja programa dela, glede na potrebe proračunskega uporabnika;
- odgovornost izvajalcev notranjega revidiranja je znotraj organizacije;
- boljše možnosti za izvajanje nalog notranjega revidiranja, ki niso bile načrtovane z letnim programom;
- možnost neposrednega stika s poslovodstvom oziroma predstojnikom ves čas izvajanja nalog, zlasti možnost posvetovanj;
- možnost stalnega preverjanja delovanja notranjih kontrol in finančnega poslovođenja;
- večje zaupanje;
- ni nevarnosti, da bi se opravljanje notranjega revidiranja prekinilo, kot na primer pri zunanjem izvajalcu, z odstopom od pogodbe oziroma prekinitvijo pogodbenega razmerja.

Slabosti organiziranja lastne notranjerevizijske službe so zlasti:

- če je zaposlen samo en revizor, je osamljen pri načrtovanju in izvrševanju ter preverjanju kvalitete svojega dela;
- ni možnosti timskega dela, izmenjav mnenj in izkušenj;
- pri malih proračunskih uporabnikih je strošek izvajanja nalog lastne notranjerevizijske službe prevelik;
- večja možnost vpliva poslovodstva oziroma predstojnika na revizorjevo delo;
- manjše možnosti zagotavljanja neodvisnosti notranjih revizorjev zaradi statusa javnega uslužbenca kot podrejene stranke v pogodbi o zaposlitvi.

6.6.3 SKUPNA NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA

V skladu z 10. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ lahko več proračunskih uporabnikov organizira skupno notranjerevizijsko službo. Ta služba izvaja notranje revidiranje za več proračunskih uporabnikov v skladu z načrtom in programom dela, ki ga sprejmejo proračunski uporabniki, koristniki storitev. V tem programu je potrebno dela načrtovati tako, da se zadosti normam pogostnosti revidiranja poslovanja posameznega proračunskega uporabnika, to je, če gre za proračunskega uporabnika, ki ima manj prihodkov od petsto milijonov tolarjev, mora biti njegovo poslovanje revidirano najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let; pri tistih, ki imajo več prihodkov, pa vsako leto.

Morebitni zastoji pri delu notranjerevizijske službe, ki se lahko pri revidiranju posameznega proračunskega uporabnika pojavijo zaradi zastojev pri revidiranju drugega proračunskega uporabnika, prvega ne odvezujejo odgovornosti za pravočasno izvedbo načrta revizij. (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Prednosti skupne notranjerevizijske službe so predvsem naslednje:

- prednosti v primeru, da gre za opravljanje enakih dejavnosti (npr. v zdravstvu, šolstvu ipd.). Tveganja pri poslovanju pri proračunskih uporabnikih, ki opravljajo enako dejavnost, so enaka ali zelo podobna, zato je mogoče hitro in kvalitetno izvesti določene prečne revizije;
- boljše poznavanje organiziranosti in poslovanja organizacije; to je pomembno predvsem pri ocenjevanju tveganj poslovanja proračunskega uporabnika, pri načrtovanju revizij ter izvajanju revizij;
- cena storitev bi praviloma morala biti nižja od cene storitev zunanjih revizorjev, in sicer zaradi poznavanja okolja revidiranja, skupnega načrtovanja, možne specializacije dela;
- kvaliteta dela revizorjev skupne notranjerevizijske službe bi morala biti dobra, saj bodo revizorji lahko predvsem v prečnih revizijah z metodo primerjave ugotavljali najboljše učinke pri poslovanju posameznih proračunskih uporabnikov in na podlagi ugotovitev svetovali drugim, kako lahko boljše poslujejo; primeri dobre prakse se lahko tudi hitro uveljavijo;
- revizijsko delo zahteva timsko delo, to pa se lahko izvaja v skupni notranjerevizijski službi, kjer je zaposlenih več revizorjev, mogoča je tudi specializacija dela;
- revizorji bodo skupaj lažje razvijali revizijsko stroko in prakso, predvsem metode in tehnike revidiranja, poenotili revizijske pojme in mnenja, stališča o javnofinančnih vprašanjih ter strokovne podlage za načrtovanje oz. njihove vsebine; večja je možnost neposrednih izmenjav izkušenj;
- večje so možnosti za stalno razvijanje in vzdrževanje programov zagotavljanja kakovosti v vseh fazah revizijskega postopka;
- lažje se bodo določala sodila za preverjanje smotrnosti poslovanja (gospodarnosti, učinkovitosti, uspešnosti);

- ugotovitve posameznih revizij se lahko predstavijo tudi proračunskim uporabnikom, katerih poslovanje ni bilo revidirano (z varovanjem tajnih podatkov);
- večja samostojnost in neodvisnost notranjih revizorjev;
- večja fleksibilnost pri zaposlovanju in razporejanju nalog v primerih daljše odsotnosti posameznega revizorja.

Priporočilo, da se podpira ustanavljanje večjih skupnih notranjerevizijskih služb, je dano tudi v poročilu SIGMA²³ o notranjem nadzoru javnih financ v Republiki Sloveniji v letu 2003, ki zastopa stališče, da naj bi notranjerevizijska služba razpolagala z najmanj dvema revizorjema. (Stališča Urada RS za nadzor proračuna, 2005, str. 2).

Negativne strani skupne notranjerevizijske službe so zlasti:

- možnost manjšega vpliva na načrtovanje revizij;
- večja zahtevnost pri koordinaciji oziroma načrtovanju revizijskega dela, ker gre za bolj kompleksno organizacijo;
- vprašanje razmejevanja pristojnosti in odgovornosti med vodjo skupne notranjerevizijske službe in predstojnikom oziroma poslovodnim organom;
- obstaja tveganje, da posamezni proračunski uporabniki ne bodo zadovoljni z obsegom, ceno, kvaliteto ali odzivnostjo storitev skupne notranjerevizijske službe.

Skupna notranjerevizijska služba je smiselna tako za male kot velike proračunske uporabnike. Za male zato, ker jim bo praviloma predstavljala manjši strošek dela kot lastna notranjerevizijska služba, za velike pa zato, ker več notranjih revizorjev lažje izvaja naloge.

6.6.4 URAD RS ZA NADZOR PRORAČUNA

Na Ministrstvu za finance je organiziran Urad RS za nadzor proračuna, kot centralni organ za koordinacijo in harmonizacijo sistema notranjega nadzora javnih financ. Urad RS za nadzor proračuna je pristojen za razvoj, usmerjanje in koordinacijo notranjega nadzora. Urad RS za nadzor proračuna lahko tudi sam, v skladu s svojimi kadrovskimi zmogljivostmi, izvaja notranje revidiranje za proračunske uporabnike, na podlagi sprejetega letnega plana, s katerim se določi, za katere proračunske uporabnike bo glede na svoje zmogljivosti izvedel notranje revidiranje. (13. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

6.6.5 ZUNANJI IZVAJALCI NOTRANJEGA REVIDIRANJA

V zadnjem času postaja vse bolj aktualno področje oddaje funkcije notranjega revidiranja zunanjim izvajalcem (outsourcing), predvsem tam, kjer je to zakonsko dovoljeno, kar velja tudi za proračunske uporabnike, torej tudi za občine. Outsourcing je na področju notranjega revidiranja v svetu doživel svoj razcvet v začetku devetdesetih let prejšnjega stoletja. Vsekakor je izredno pomembno, da ne glede na oddajo notranjega revidiranja zunanjim izvajalcem,

²³ SIGMA = Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries; a joint initiative of the OECD and the European Union, principally financed by the EU. Program

poslovodstvo ostaja odgovorno za učinkovito delovanje sistema notranjih kontrol, vključno s funkcijo notranjega revidiranja. (Majič, 2000, str. 47).

Najem zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja je možen, kadar ima notranjerevizijska služba, iz ekonomskih ali drugih razlogov, premalo kadrov. V kakšni pravno organizacijski obliki lahko delujejo zunanji izvajalci, že omenjeni pravilnik, ki ureja usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, ne določa; to prepušča drugim zakonom. Gre za obliko pravnih subjektov, privatne revizijske družbe, ki jih določa Zakon o gospodarskih družbah.

Strokovne pogoje za izvajanje nalog notranjerevizijskih storitev določa Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ.

Proračunski uporabniki lahko za izvajanje notranjerevizijskih storitev najamejo zunanje izvajalce pod pogojem, da (12. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002):

- imajo potrebna znanja, veščine in sposobnosti, potrebne za izvajanje revidiranja; zunanji izvajalec ima potrebno znanje, veščine in sposobnosti, če ima vsaj vodja revizijske skupine potrdilo za naziv preizkušeni notranji revizor Slovenskega inštituta za revizijo in/ali potrdilo za naziv državni notranji revizor ali potrdilo za naziv preizkušeni državni revizor ali državni revizor;
- so vpisani v register na Uradu RS za nadzor proračuna (velja za notranje državne revizorje); prav tako mora biti revizijska družba vpisana v seznam notranjerevizijskih družb pri Ministrstvu za finance;
- imajo zadostne strokovne izkušnje pri podobnih delih in
- pri izvajanju revizije upoštevajo usmeritve za finančno poslovanje in notranje kontrole ter usmeritve za državno notranje revidiranje.

Vsem predhodno navedenim pogojem danes še ni mogoče zadostiti, saj se revizijska stroka notranjega revidiranja komaj razvija in zato še vedno primanjkuje notranjih revizorjev z zadostnimi delovnimi izkušnjami. Gre za nov poklic, ki se v Sloveniji šele razvija. Kljub temu je bilo konec meseca aprila 2006 v registru na Uradu RS za nadzor proračuna že vpisanih nad dvesto dvajset notranjih državnih revizorjev, ki so izpolnjevali formalne pogoje za pridobitev certifikata notranjega državnega revizorja.

Pravilnik proračunskega uporabnika zavezuje, da mora v primeru, če se odloči, da mu poslovanje revidira zunanji izvajalec, izbrati ustrezne zunanje izvajalce, ki izpolnjujejo navedene pogoje. Za najem zunanjih izvajalcev izvedejo proračunski uporabniki postopke v skladu s predpisi javnega naročanja; postopek se izvaja tudi v primeru proračunskega uporabnika Občine Trebnje, ki prav tako koristi storitve zunanjega izvajalca notranjega revidiranja.

Notranje revidiranje s pomočjo zunanjega izvajalca je vse bolj razširjeno tudi v Sloveniji. Manjše organizacije za opravljanje funkcije notranjega revidiranja, zaradi stroškovne

SIGMA podpira izvajanje reform v javni upravi držav srednje in vzhodne Evrope. (Allen Richard et al., 1996, str. 3).

učinkovitosti, pogosto najemajo zunanje revizijske hiše. Z rastjo organizacije, ki deluje v okolju, katero se vse hitreje spreminja, se pojavi potreba po ustanovitvi lastne notranjerevizijske službe, ki omogoča stalen in celovit nadzor nad poslovanjem. Vendar pa majhna notranjerevizijska služba navadno ne omogoča ustreznega pokrivanja vseh strokovnih področij z lastnimi zmogljivostmi, zato je še naprej nujno najemanje zunanjih izvajalcev storitve za pomoč pri posameznih strokovnih nalogah.

Pozitivne strani zunanjega izvajalca notranjega revidiranja so predvsem naslednje:

- možnost izbire najugodnejšega ponudnika;
- organizacija lažje spreminja in uravnava porabo sredstev za notranje revidiranje glede na rezultate dela;
- pogodbeni izvajalec je motiviran za dobro izvajanje nalog, saj s tem ohranja pogodbeno razmerje in varen vir zaslužka iz javnih sredstev;
- možen odstop od pogodbe, če delo ni kvalitetno in strokovno opravljeno;
- storitve zunanjega izvajalca so praviloma cenejše od stroškov, ki bi jih imela organizacija z lastno notranjerevizijsko službo;
- zunanji izvajalec ima širša znanja in izkušnje, ki jih pridobiva z opravljanjem storitev v drugih organizacijah;
- dostop do specializiranega strokovnega mnenja in znanja za posamezen revizijski pristop ter na tej podlagi tudi znižanje operativnih stroškov;
- zunanji izvajalec lahko ob izvajanju storitev tudi usposablja in prenaša svoje bogate izkušnje na zaposlene v organizaciji;
- večja neodvisnost zunanjega izvajalca, predstojnik oziroma poslovodni organ lahko v večji meri zaupa rezultatom dela notranjerevizijske službe.

Negativne strani zunanjega izvajalca notranjega revidiranja so zlasti:

- težje se uresničujejo temeljni cilji notranje revizije, kot so: spremljanje doseganja ciljev, ugotavljanje in ocenjevanje tveganj, preverjanje pravilnosti poslovanja, preverjanje smotnosti poslovanja, obveščanje vodstva, dajanje priporočil, svetovanje poslovodstvu;
- zunanji izvajalci dobijo dostop do tajnih podatkov;
- organizacija se izpostavi določenim tveganjem, kot so izguba ali zmanjšanje kontrol nad dejavnostjo zunanjih izvajalcev posameznih storitev;
- zunanji izvajalec pomanjkljivo pozna delovanje organizacije. Poznavanje delovanja organizacije pa je osnovni dejavnik za izvedbo notranje revizije. (Perner, 2000, str. 55–61).

Notranje revidiranje je strošek proračunskega uporabnika in prispeva k učinkovitemu, uspešnemu in gospodarnemu poslovanju. Stroški službe ne bi smeli biti večji od koristi. Prednosti organiziranja ene oblike so lahko slabosti druge, zato je potrebno, da vsak proračunski uporabnik sam presodi, glede na svojo organiziranost, izvajanje nalog in velikost, kakšna oblika organiziranja je zanj najbolj primerna.

6.6.6 PROBLEM ZAGOTAVLJANJA KAKOVOSTI RAZLIČNIH ORGANIZACIJSKIH OBLIK NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB

V sedanjih razmerah v javnem sektorju pri nas se pojavlja predvsem problem majhnosti notranjerevizijskih služb. V polovici notranjerevizijskih služb je namreč zaposlen samo en notranji revizor, kar pomeni, da je okrnjeno tako sprotno, kot tudi občasno notranje zagotavljanje kakovosti. Notranji revizor namreč ocenjuje samega sebe, kar pa ni zadosten postopek za zagotovitev ustrezne kakovosti. V teh primerih bi bilo verjetno smiselno uvesti pogostejše zunanje ocenjevanje kakovosti, kot to zahtevajo standardi notranjega revidiranja (pogostejše kot vsakih pet let). Te zunanje ocene je mogoče zasnovati tudi kot preglede samoocenitvenih vprašalnikov, ki jih izvede strokovno usposobljen, od organizacije neodvisen revizor. (Cukon - Mavec, 2004, str. 9–10).

Omenjeno pomanjkljivost lastnih notranjerevizijskih služb je mogoče rešiti tudi z združevanjem notranjih revizorjev v skupno notranjerevizijsko službo. V tej obliki organiziranja je mogoče v celoti zadostiti zahtevam standardov po zagotavljanju kakovosti notranjega revidiranja. S stališča prispevka notranjega revidiranja k doseganju ciljev organizacije in podpore vodstvu pri ocenjevanju in obvladovanju tveganj, kar je tudi predmet zagotavljanja kakovosti, pa ima ta oblika organiziranja prednosti in slabosti. Po eni strani skupna notranjerevizijska služba, ki ima večje število revizorjev, omogoča specializacijo po področjih in večjo neodvisnost, po drugi strani pa je poznavanje posebnosti poslovanja in s tem specifičnih tveganj določene organizacije lahko manjše kot pri lastni notranjerevizijski službi. To slabost je mogoče zmanjšati z notranjim organiziranjem skupne notranjerevizijske službe (namesto specializacije po področjih se lahko uvede specializacija za določeno organizacijo).

Pri zunanjem izvajalcu notranjega revidiranja so za zagotavljanje kakovosti dolžni poskrbeti zunanji izvajalci, poročila o opravljenih ocenah kakovosti pa posredovati vodstvu organizacije. Ne glede na to mora tudi vodstvo organizacije občasno opraviti oceno funkcije notranjega revidiranja, predvsem s stališča njenega prispevka k doseganju ciljev organizacije in podpore vodstvu pri ocenjevanju in obvladovanju tveganj.

6.6.7 ORGANIZIRANOST NOTRANJEGA REVIDIRANJA V SLOVENSКИH OBČINAH

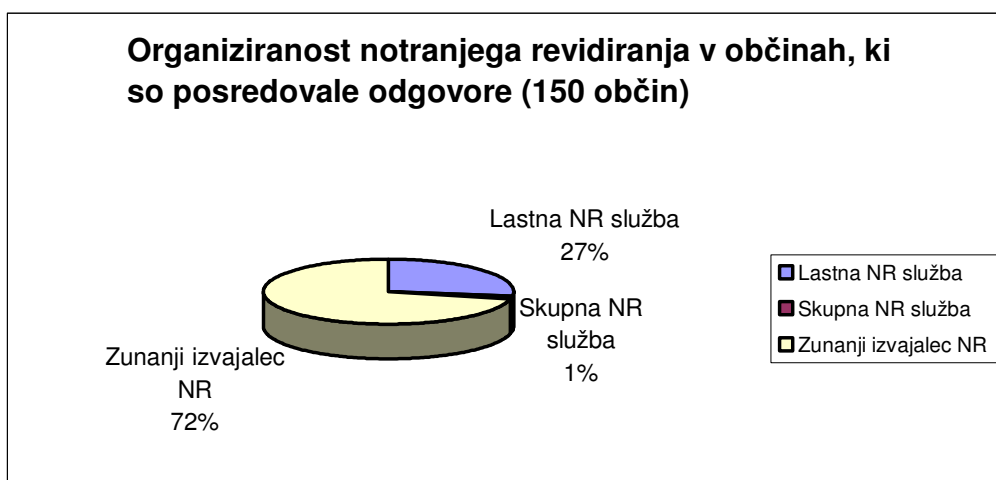
Vprašalnik²⁴ za potrebe ugotovitve stanja ter načrtovanja razvoja, usklajevanja in preverjanja delovanja notranjega nadzora javnih financ, ki ga je Urad RS za nadzor proračuna pripravil v začetku leta 2005, je zajel tudi občine. Nanašal se je na stanje na področju notranjega nadzora javnih financ v letu 2004 in je vseboval vprašanja za t. i. samoocnitev notranjih kontrol v občinah, o organiziranosti notranjerevizijskih služb in številu zaposlenih v njih. Odgovore je posredovalo 150 občin (od 193), torej 77,7 %. Podrobneje so rezultati ankete predstavljeni v Tabelah 3 in 4 v Prilogah.

²⁴ Anketo je izvedel Urad RS za nadzor proračuna v februarju in marcu 2005.

Urad RS za nadzor proračuna je na podlagi rezultatov vprašalnika ugotovil, da posebej pereč problem predstavlja ravno slaba pokritost funkcije notranjega revidiranja v občinah. Od 193 občin ima notranjerevizijsko službo le 40 občin in tudi tu je večinoma zaposlen le po en notranji revizor.

Slika 3 predstavlja strukturo organiziranosti notranjerevizijskih služb v slovenskih občinah; zajete so tiste občine, ki so posredovale odgovore na Urad RS za nadzor proračuna (150); večina občin se je v letu 2004 posluževala zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja.

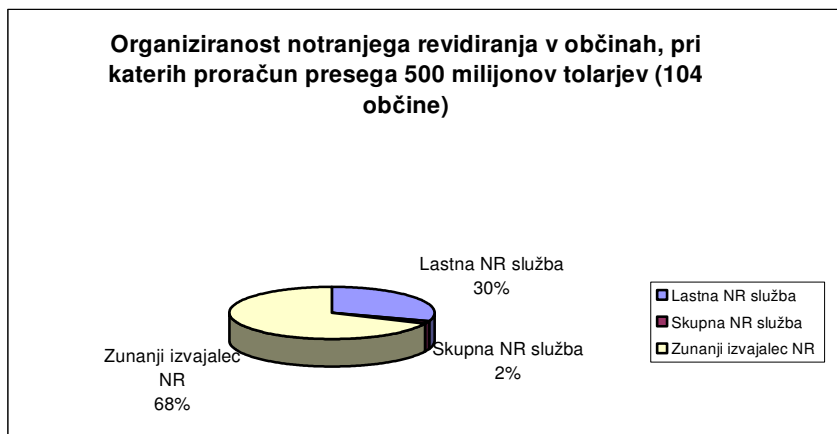
Slika 3: Predstavitev organiziranosti notranjerevizijskih služb v občinah v Sloveniji



Vir: Rezultati vprašalnika za potrebe ugotovitve stanja ter načrtovanja razvoja, usklajevanja in preverjanja delovanja notranjega nadzora javnih financ, 2005.

Slika 4 predstavlja strukturo organiziranosti notranjerevizijskih služb v tistih slovenskih občinah, v katerih letni proračun presega 500 milijonov tolarjev in so torej dolžne zagotoviti notranjo revizijo poslovanja vsako leto; zajete so tiste občine, ki so posredovale odgovore na Urad RS za nadzor proračuna (104). Tudi v tem primeru se je večina občin posluževala zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja, vendar pa je delež lastnih notranjerevizijskih služb nekoliko višji.

Slika 4: Predstavitev organiziranosti notranjerevizijskih služb v občinah v Sloveniji, pri katerih proračun presega 500 milijonov tolarjev



Vir: Rezultati vprašalnika za potrebe ugotovitve stanja ter načrtovanja razvoja, usklajevanja in preverjanja delovanja notranjega nadzora javnih financ, 2005.

Na podlagi poročil Računskega sodišča Republike Slovenije je mogoče oceniti, da so tveganja pri občinah veliko večja kot pri ministrstvih, kar pomeni, da bi bilo nujno ukrepati prav na tem področju. Še posebej je pomembna vloga in odgovornost občin pri nadziranju javnih zavodov in drugih izvajalcev javnih služb, ki bi jo najbolj ustrezno lahko izvajale prav občinske notranjerevizijske službe. V tem primeru pa bi najučinkoviteje delovala skupna notranjerevizijska služba, in sicer za več občin skupaj ali pa v okviru občine, skupaj z neposrednimi in posrednimi uporabniki proračuna posamezne občine.

6.7 PRIMER IZVAJANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V OBČINI TREBNJE

6.7.1 PREDSTAVITEV ORGANIZACIJE NOTRANJEGA NADZORA

Notranji nadzor javnih financ, ki obsega na enotnih temeljih zasnovan sistem finančnega poslovanja (menedžmenta) in kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih proračuna, se v Občini Trebnje izvaja v skladu z 99. a členom Zakona o javnih financah.

Temeljne kontrolne postopke določa Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, proračunski uporabniki pa nato določijo podrobna pravila za notranje kontrole. Tako je tudi županja Občine Trebnje dne 24. 02. 2003 sprejela Pravilnik o delovanju notranjega nadzora v občinski upravi; prav tako pa so v občinski upravi Občine Trebnje določena podrobna pravila za oddaje javnih naročil majhnih vrednosti (Navodilo o oddaji javnih naročil male vrednosti, ki natančno določa postopek oddaje naročila, na posebnem obrazcu se določi terminski plan in odgovorne osebe za izvedbo posameznih dejanj v postopku), prevzemanje obveznosti v breme proračuna (odgovorna oseba odobri prevzem obveznosti, če je v skladu s sprejetim proračunom in načrtom razvojnih programov), izplačevanje iz proračuna (pred izplačilom se preveri pravni temelj obveznosti) ... Področje priprav obsega izdelavo finančnega načrta prihodkov in odhodkov, načrta razvojnih

programov, dodeljevanja subvencij, dotacij in drugih transferjev iz proračuna (v skladu s pravilniki po posameznih področjih), odprodaje, dajanja v najem premoženja ...

Notranje finančne kontrole v občinski upravi Občine Trebnje torej zagotavljajo, da:

- se prevzemajo in poravnava obveznosti samo za namen in do višine, ki je določena s proračunom;
- je prevzemanje obveznosti utemeljeno s pisno pogodbo ali drugim aktom, ki ima značaj pogodbe, razen če ni z zakonom drugače določeno;
- se obveznosti v breme proračuna plačujejo samo upravičencem in samo za dovoljeno vrsto in višino stroškov;
- se obveznosti v breme proračuna plačujejo v rokih, ki so za posamezne namene določeni v Zakonu o izvrševanju proračuna Republike Slovenije;
- so pogodbe za nabavo blaga, naročilo storitev ali gradenj sklenjene samo v skladu s predpisi o javnem naročanju;
- ima vsak izdatek iz proračuna podlago v verodostojni knjigovodski listini, s katero se izkazuje obveznost za plačilo, in se pravni temelj in višina obveznosti pred izplačilom preveri in pisno potrdi;
- se pripravi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih v preteklem letu ...

6.7.2 PREDSTAVITEV ORGANIZACIJE NOTRANJEGA REVIDIRANJA

Pravilnik o delovanju notranjega nadzora v občinski upravi (interni pravilnik) določa usmeritve za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora občinskega proračuna. S tem pravilnikom se določa namen, področje, vsebina in način dela notranjih kontrol ter notranjega revidiranja, vrste nadzorov, način opravljanja nadzorov ter obveznosti, odgovornosti in pooblastila izvajalcev revidiranja.

Cilj delovanja notranjega nadzora je pomagati županu, direktorju uprave in vodjem organizacijskih enot pri zagotavljanju zakonitosti, uspešnosti in gospodarnosti delovanja občinske uprave v okviru sprejetih zakonov, programov in načrtov. Notranji nadzor se izvaja po letnem oz. dolgoročnem načrtu, ki ga potrdi župan. Tudi izvedbo nadzorov, ki niso opredeljeni v letnem planu, odredi župan. Z ugotovitvami notranjega nadzora oziroma o ugotovitvah iz pregledov ter o uresničevanju priporočil za odpravo nepravilnosti pri delovanju občinske uprave mora biti seznanjen župan v pisni obliki.

Predstavitev postopka notranje revizije

V skladu s Pravilnikom o delovanju notranjega nadzora v občinski upravi je notranji nadzor lahko redni, ki se izvaja po letnem oziroma dolgoročnem načrtu, ali pa izredni, ki ni opredeljen v letnem načrtu.

Redni nadzor se vodji organizacijske enote najavi praviloma pet delovnih dni vnaprej. V najavi se opredeli namen, vsebina in predvideni čas trajanja nadzora, po potrebi pa se določi tudi termin za uvodni razgovor. Izredni pregledi se izvajajo nenajavljeno, če je to pomembno za uresničitev namena nadzora.

Vodja revidirane organizacijske enote je dolžan določiti kontaktne osebe, ki bodo med izvajanjem nadzora sodelovale z izvajalcem notranjega nadzora, vendar ima slednji pravico kontaktirati tudi z delavci, ki jih izbere po lastni presoji, če to narekujejo potrebe nadzora. Med izvajanjem nadzora vodi revizor ločeno po posameznih nadzorih delovne zapiske, ki so dokaz o opravljenem nadzoru in podpora revizorjevemu mnenju.

Pri izvajanju notranjih revizij se uporabljajo splošno uveljavljene revizijske metode, zlasti pa: pregledovanje, opazovanje, poizvedovanje, preverjanje in analitično preiskovanje, od revizijskih tehnik pa najpogosteje: statistično vzorčenje, izdelava shem pretokov procesov in listin oziroma dokumentov (flow-charting) ter revizijsko intervjuvanje. O ugotovitvah iz nadzorov in priporočilih za izboljšanje delovanja revizor praviloma že med izvajanjem nadzora seznanja neposrednega vodjo nadzorovane organizacijske enote.

V petnajstih dneh po končanem nadzoru pripravi revizor osnutek poročila, ki ga pošlje vodji nadzorovane organizacijske enote. Prejemnik poročila je dolžan morebitne pripombe, mnenja in stališča glede ugotovitev pregleda ali glede načina izvedbe nadzora pisno posredovati revizorju v osmih dneh po prejemu osnutka poročila o nadzoru. Revizor jih mora proučiti in jih, v primeru, da so utemeljene, upoštevati. Pripombe, mnenja in stališča lahko vodja nadzorovane osebe in revizor uskladita na skupnem sestanku. Po uskladitvi pripomb na osnutek poročila izda revizor poročilo, ki ga posreduje županu in vodji nadzorovane enote. Pred tem opredeli stopnjo zaupnosti poročila. Postopek uskladitve pripomb, mnenj in stališč ne velja za ponovne nadzore delovanja, praviloma pa tudi ne za izredne nadzore, ki jih je potrebno dokončati v čim krajšem času.

Če revizor oceni, da je potrebno že med postopkom nadzora odpraviti nepravilnosti v delovanju, izda izvleček iz poročila o nadzoru. Postopek njegovega vsebinskega usklajevanja je enak postopku usklajevanja osnutka poročila o nadzoru. Usklajeni osnutek se vključi v končno poročilo o nadzoru. Če revizor ugotovi nepravilnost, ki kaže na povzročitev večje škode ali sumi, da gre za kaznivo dejanje, mora nemudoma obvestiti župana. Župan mora takoj sprejeti potrebne ukrepe.

Poročilo o izvršenem nadzoru vsebuje ugotovitve iz nadzora ter predloge in priporočila za ukrepanje v smislu odprave nepravilnosti in izboljšanja delovanja. Ugotovitve v poročilu temeljijo na preverjenih dejstvih in dokumentiranih dokazilih ter morajo biti praviloma usklajene z vodjem nadzorovane enote. Priporočila in predlogi za izboljšanje poslovanja izhajajo neposredno iz ugotovitev nadzora oziroma temeljijo na strokovnosti in izkušnjah revizorja.

Župan mora z ugotovitvami revizorja seznaniti vodjo revidirane enote. Župan s sklepom naloži izvedbo sprejetih priporočil vodjem organizacijskih enot ter določi rok, ki ne sme biti daljši od devetdeset dni, za odpravo ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju in obvezo o poročanju. Z izvedbo naknadne revizije revizor preveri, če je bil sklep župana o izvedbi priporočil realiziran in če so bile s tem nepravilnosti in pomanjkljivosti odpravljene.

Revizor pripravi letno poročilo o delu službe, ki vsebuje povzetek vseh ugotovitev in priporočil iz opravljenih revizij preteklega leta in ga predloži županu. Izvod poročila pošlje tudi Ministrstvu za finance – Uradu RS za nadzor proračuna.

Pravice in dolžnosti notranjega revizorja

Revizor je dolžan skrbeti za razvoj internega revidiranja v občinski upravi in dograjevanje priročnika. Odgovoren je za pripravo načrtov rednih nadzorov, oblikovanje dolgoročnega in kratkoročnega načrta notranje revizije za tekoče leto in za proračunsko obdobje do petih let, sprotno usposabljanje in izobraževanje iz stroke ter poročanje županu o ugotovitvah iz nadzorov in priporočilih, ki iz njih izhajajo.

Revizor sodeluje pri izvajanju nadzora Računskega sodišča Republike Slovenije, Proračunske inšpekcije pri Ministrstvu za finance in nadzornega odbora občine. Koordinira izvajanje postopkov med prej naštetimi organi na prvi in drugi stopnji, kar vsebuje tudi pripravo pripomb oziroma ugovorov zoper ugotovitve, skupaj s pooblaščenimi predstavniki inšpiciranih organizacijskih enot.

Vse informacije in ugotovitve, s katerimi se revizor seznanja pri delu, je dolžan obravnavati kot poslovno tajnost in jih v nobenem primeru ne sme prenašati na nepooblaščen osebe. Za izvedbo revizije in pravilnost navedb v revizijskem poročilu, kakor tudi za hrambo delovnih zapiskov in dokumentacije o nadzoru, odgovarja revizor, ki je opravil nadzor in sestavil poročilo.

Revizor ima pravico do neoviranega dostopa do vodij organizacijskih enot in drugih delavcev občinske uprave. Pri svojem delu je samostojen ter pri podajanju ugotovitev, ocen in priporočil neodvisen. Revizor mora imeti zagotovljene pogoje, da svoje delo opravlja samostojno in nepristransko. V ta namen so mu vodje organizacijskih enot dolžni nuditi vso potrebno pomoč.

Če pride pri izvajanju revizije do potrebe po uporabi posebnih znanj in veščin, sme revizor, ob predhodnem pismenem soglasju župana, k njegovemu reševanju pritegniti zunanjega strokovnjaka.

6.7.3 TRENUTNA UREDITEV ORGANIZIRANJA NOTRANJEGA REVIDIRANJA

Glede na to, da v občinski upravi Občine Trebnje ni zaposlenega notranjega revizorja, se v prehodnem obdobju notranja revizija opravlja v skladu z 10. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, in sicer s pomočjo zunanjega izvajalca notranjega revidiranja.

Cena revizijske storitve in s tem vrsta javnega naročila (naročilo male vrednosti ali uporaba določb Zakona o javnih naročilih o objavah na enotnem informacijskem portalu) je odvisna od: velikosti naročnika, kompleksnosti poslovnih procesov naročnika, finančne moči naročnika, strukture virov financiranja (sredstva EU), določitve revizijskega obdobja (mandatna doba). Če je cena nižja od v Zakonu o izvrševanju proračuna Republike Slovenije določenega

vrednostnega praga, se postopek oddaje javnega naročila ne izvaja po klasičnih pravilih javnega naročanja, ne uporabljajo se določbe o objavah v Uradnem listu Republike Slovenije oziroma na enotnem informacijskem portalu Urada za javna naročila, temveč po pravilih naročila male vrednosti (125. člen Zakona o javnih naročilih).

Postopek oddaje javnega naročila male vrednosti je v Občini Trebnje urejen z internim pravilnikom. Merilo za izbor predstavlja najnižja cena, ob izpolnjevanju vseh, v zakonu in v razpisni dokumentaciji, navedenih pogojev. Pri izboru izvajalca notranjerevizijskih storitev za posamezno proračunsko leto se v razpisni dokumentaciji povzamejo zahtevani pogoji v skladu s Pravilnikom o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. Povabilo k oddaji ponudbe se posreduje štirim ali petim potencialnim ponudnikom, ki so vpisani v seznam revizijskih družb v registru na Uradu RS za nadzor proračuna. Z najugodnejšim ponudnikom Občina Trebnje sklene pogodbo o izvedbi notranjerevizijskih storitev. Izbrani izvajalec nato pripravi načrt izvajanja revizije, ki ga predstavi županu, in nato prične z izvajanjem revizije. Po opravljenem pregledu poslovanja na sedežu naročnika izvajalec pripravi osnutek revizijskega poročila, ki ga predstavi županu in strokovnim službam; po uskladitvi pripomb pripravi še končno poročilo o opravljeni notranji reviziji poslovanja za posamezno proračunsko leto.

Največja pomanjkljivost trenutne ureditve notranjega revidiranja se mi zdi odsotnost strateškega načrta in letnega programa dela, kajti izbrani izvajalec pripravi le načrt za konkretno izvedbo notranjerevizijskega pregleda. Posledično je večja verjetnost, da se ne odkrijejo vse napake oziroma nepravilnosti v poslovanju, saj se pregledujejo le naključno izbrana področja. Problem izhaja iz premajhnega zavedanja vodstva o nujnosti vzpostavitve registra tveganj, katerim je občina kot proračunski uporabnik, izpostavljena. V kolikor bi obstajal register tveganj, ki bi bil sproti ažuriran, bi izvajalec notranjerevizijskih storitev v načrt izvajanja revizije v večji meri vključil pregled tistih področij, kjer so tveganja največja in bi jim posvetil več časa; tako bi se zmanjšala verjetnost, da napake oziroma nepravilnosti ne bodo odkrite. Opisano stanje je posledica nezadostno strokovno usposobljenega kadra, saj nihče izmed zaposlenih nima toliko revizijskega znanja in izkušenj, da bi lahko v celoti sledil zahtevam veljavne zakonodaje; ustanovitvi lastne notranjerevizijske službe, ki bi omenjene pomanjkljivosti prav gotovo odpravila, pa Občina Trebnje trenutno ni naklonjena.

Za proračunsko leto 2003 je bila tako zagotovljena notranja revizija poslovanja v letu 2004, in sicer s pomočjo zunanjega izvajalca, ki je bil izbran po postopku za oddajo javnih naročil male vrednosti – ITEO – ABECEDA, d. o. o., Podjetje za revizijo in sorodne storitve, ki je vpisano v seznam revizijskih družb pri Ministrstvu za finance.

V skladu z ugotovitvami notranje revizije je županja dne 11. 10. 2004 sprejela Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v občinski upravi, številka: 01504-001/98, kjer je pod zaporedno številko 5 sistemizirano novo delovno mesto, ki v pretežni meri vključuje notranji nadzor porabe proračunskih sredstev.

Za proračunsko leto 2004 je bila zagotovljena notranja revizija poslovanja v letu 2005, in sicer s pomočjo zunanega izvajalca, ki je bil izbran po postopku za oddajo javnih naročil male vrednosti – LORIS, računovodstvo in storitve, d. o. o., Trg 4. julija 67, DRAVOGRAD, ki je prav tako vpisan v seznam revizijskih družb pri Ministrstvu za finance.

Nadzor je bil opravljen v skladu s Pravilnikom o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ ter Usmeritvami za državno notranje revidiranje in je obsegal naslednja področja: nadzor pravilnosti postopkov pri sprejemanju proračuna, nadzor poročil (statističnih in občinskemu svetu) glede na računovodske evidence, nadzor uskladitve knjigovodskega stanja z letnim popisom, nadzor uskladitve analitičnih knjigovodstev z glavno knjigo, nadzor obračuna plač zaposlenim in funkcionarjem, nadzor porabe namenskih sredstev iz državnega proračuna, nadzor izvajanja javnih razpisov in javnih naročil male vrednosti, revizijsko poročilo.

Glavne ugotovitve poročila o izvajanju notranje revizije Občine Trebnje za leto 2004:

Po mnenju zunanega izvajalca notranje revizije so notranje kontrole zelo dobro vzpostavljene (so ustrezne, zanesljive in uspešne). Priporočila se nanašajo na nekatera področja, pri katerih so se pojavila odstopanja od internih pravil in zunanjih predpisov, vendar pa nobeno odstopanje ni bistvenega pomena. V Tabeli 3 je naveden povzetek ugotovitev in priporočil v točkah, kjer so izvajalci notranje revizije mnenja, da rešitve niso najboljše.

Tabela 3: Povzetek ugotovitev in priporočil

UGOTOVITVE	PRIPOROČILA
Pri popisu osnovnih sredstev niso bile popisane nepremičnine v gradnji ali izdelavi in oprema, ki se pridobiva.	Predmet popisa so vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev.
Sredstva, dana v upravljanje, se usklajujejo po obvestilu posameznega uporabnika.	Potrebno je sproti evidentirati povečanja in ob koncu leta uskladiti saldo za odpise.
V registru osnovnih sredstev niso zavedena kmetijska zemljišča. Prav tako iz registra niso izločena osnovna sredstva, odpisana v letu 2004.	Register osnovnih sredstev je potrebno uskladiti z glavno knjigo.
Pri nekaterih novih nabavah ni obračunana amortizacija.	Amortizacijo je potrebno začeti obračunavati prvi dan naslednjega meseca, ko se osnovno sredstvo začne uporabljati.
Pri javnih razpisih izbira izbranih izvajalcev ni bila objavljena v Uradnem listu.	70. člen Zakona o javnih naročilih predpisuje, da mora naročnik objaviti izid postopka za oddajo javnega naročila.

Vir: Poročilo o izvajanju notranje revizije Občine Trebnje za leto 2004, 2005, str. 12.

S postopki preizkušanja notranjih kontrol so izvajalci notranje revizije delovali v smislu odkrivanja šibkih točk sistema in odpravljanja napak oziroma izboljševanja delovanja notranjih kontrol, z namenom, da se zagotovi poslovanje po zakonih in navodilih, ki jih sprejemajo organi in vodstvo občine. Po mnenju notranjih revizorjev so bili izvršeni postopki pregleda

prvenstveno organizirani tako, da bi omogočili dati vodstvu hitre in točne podatke o ustreznosti in delovanju notranjih kontrol ter priporočila za njihovo izboljšanje, z namenom, da se vzpostavi uspešen, učinkovit in gospodaren sistem notranjih kontrol.

Ugotovljene napake in nepravilnosti v poslovanju oz. pomanjkljivosti in slabosti v delovanju sistema notranjih kontrol je Občina Trebnje upoštevala pri evidentiranju poslovnih dogodkov v letu 2005, in sicer:

- Pri popisu sredstev za leto 2005 so bila popisana vsa osnovna sredstva.
- Za sredstva, dana v upravljanje, so bila v letu 2005 sproti evidentirana povečanja in ob koncu leta je bil na podlagi usklajevanja s prejemniki teh sredstev usklajen tudi saldo za odpise.
- Kmetijska zemljišča so bila že v letu 2004 popisana v celoti, niso pa bila zavedena v register osnovnih sredstev; evidenca je bila usklajena na dan 31. 12. 2005.
- Splošni sklad se je v letu 2005 oblikoval sproti, ob nabavi osnovnih sredstev.

6.8 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 Evropske unije. Tako kot ostale nove države članice se sooča s problemi pri delovanju tega sistema v praksi in njegovem 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, s poudarkom na notranjem revidiranju, zlasti občin, in pri tem pridobljenih izkušnjah, je v tem poglavju predstavljenih 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.

6.8.1 KRATKA ANALIZA RAZMER V SLOVENSKE REVIZIJSKI STROKI

Obstaja več znamenj, ki pričajo o tem, da je slovenska revizijska stroka zadnja leta v krizi. Probleme in težave lahko strnemo v naslednje ugotovitve (Perner, 2006, str. V):

- neustrezen in neživljenjski sistem pridobivanja certifikatov za naziv pooblaščen revizor, ki zahteva v povprečju od šest- do sedemletno pripravljalno dobo za pridobitev certifikata/licence pooblaščenega revizorja, kar pa mlade odvrča od daljšega vztrajanja v stroki (v ZDA je to obdobje najmanj za polovico krajše);
- nerazumno visoki stroški obveznega izobraževalnega ciklusa pred pridobitvijo naziva pooblaščen revizor, ki presegajo stroške v ZDA v večkratniku itd.

Tudi na področju izobraževanja za pridobitev naziva državni notranji revizor, kot pogoj za izvajanje notranje revizije v javnem sektorju, se pojavljajo nerazumno visoki stroški. Menim, da trenutni sistem izobraževanja ni ustrezen, saj je vpis izredno omejen, zaradi česar ni mogoče

v kratkem času izobraziti večjega števila notranjih revizorjev, katerih posledično primanjkuje. Potrebna bi bila sprememba Zakona o javnih finančah, tako da bi bila omogočena zaposlitev v notranjerevizijski službi tudi osebam, ki niso državni notranji revizorji, in sicer za izvajanje manj zahtevnih nalog; tako bi lahko kvalificirani notranji revizorji učinkoviteje razvijali notranjerevizijsko stroko.

6.8.2 PREDLOGI ZA SISTEMSKO SPREMEMBE V SLOVENSKE REVIZIJSKE STROKI

V nadaljevanju predstavljam nekaj okvirnih predlogov (Perner, 2006, str. V) za sistemsko in vsebinsko prenovitev revizijske stroke v Sloveniji, in sicer je potrebno vzpostaviti sistem javnega nadzorstva, ki je končno odgovoren za pravilno:

- potrjevanje in registriranje revizorjev in revizijskih družb;
- sprejemanje (privzemanje) standardov etike in notranjih kontrol kakovosti revizijskih družb;
- kontinuirano izobraževanje, zagotavljanje kakovosti in preiskovalne sisteme ter disciplinske ukrepe in biti mora ustrezno (zadostno) financiran.

Glavni poudarek je v tem, da mora država spoznati, da naj bo v prihodnje njena poglavitna naloga, zaradi spoznane in poudarjene zaščite javnega interesa, ki jo revizijska dejavnost mora zagotavljati, učinkovitejše in doslednejše neposredno uresničevanje njene »policijske moči«.

Revizijska dejavnost vsekakor zasluži več družbene dejavnosti, kot je bila deležna doslej, njeno normativno urejanje pa ne sme postati predmet poenostavitve, ki bi ji tudi v prihodnje lahko povzročale več škode kot koristi. Predvsem je pomembno, da bi tudi slovenska pravna stroka spoznala, za kako občutljivo in pomembno področje delovanja v resnici gre, ko je govor o revizijski dejavnosti.

6.8.3 REFORMA NOTRANJEGA REVIDIRANJA PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH

Podlaga za Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008 je poleg zakonodaje tudi analiza obstoječega stanja, ki izhaja iz poročila SIGME, iz revizijskih poročil Računskega sodišča Republike Slovenije in iz podatkov Urada RS za nadzor proračuna. Osnovna ugotovitev analize obstoječega stanja je, da v Sloveniji obstajajo ustrezni predpisi, ki že od leta 2002 določajo obveznost vzpostavitve in vzdrževanja ustreznega sistema notranjega nadzora javnih financ, ki pa se v praksi, predvsem zaradi pomanjkanja zavedanja oziroma ustreznih znanj odgovornih, ne izvajajo.

Splošni cilj je izpolnitev zahtev veljavne zakonodaje na področju notranjega nadzora javnih financ tudi v praksi, kar pomeni: v neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih se vzpostavi učinkovit sistem finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja ter zagotovi njegovo delovanje.

Uresničitev splošnega strateškega cilja bo dosežena tako, da bodo doseženi naslednji posebni cilji (Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008, 2005, str. 3):

- pospešitev uvajanja načrtovanja in poročanja na podlagi k rezultatom usmerjenega proračuna;
- izboljšanje in prenova funkcije računovodenja pri proračunskih uporabnikih;
- uvajanje obvladovanja tveganj in na tej podlagi zagotavljanje učinkovitega sistema notranjega kontroliranja;
- krepitev funkcije notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih.

Posebni cilji zajemajo vse sestavne dele splošnega cilja: prva dva se nanašata na finančno poslovanje, tretji cilj se nanaša na notranje kontrole, četrti pa na notranje revidiranje.

Prvi cilj: pospešitev uvajanja načrtovanja in poročanja na podlagi k rezultatom usmerjenega proračuna

Slovenija je k programskemu pristopu priprave in izvrševanja proračuna (oziroma k rezultatom usmerjenemu proračunu) pristopila v letu 2000 in v ta namen pripravila ustrezne podlage v predpisih. Vendar zakonske podlage niso bile dovolj, da bi obravnavani koncept zaživel tudi v praksi, na kar je opozorilo tudi Računsko sodišče v revizijskih poročilih o izkazih in izvršitvi posameznih proračunov, tudi državnega proračuna. Temeljni razlog za ne dovolj objektivno in transparentno poročanje so neustrezno opredeljene obrazložitve finančnih načrtov, ki za posamezen program ne vsebujejo dovolj jasno opredeljenih ciljev in pričakovanih dosežkov glede na izhodiščno stanje na področju, na katerega želi neposredni proračunski uporabnik s svojim programom vplivati. Za posamezne programe ni bilo opredeljenih ustreznih meril delovanja in indikatorjev dosežkov s pripisanimi pričakovanimi vrednostmi, ki bi omogočale merjenje dosežkov posameznega programa po izvedbi. Ker je bilo že samo načrtovanje proračuna pomanjkljivo, tudi poročanje o delovanju ni bilo osredotočeno na rezultate in dosežke programskega delovanja, zato tudi informacije, ki jih vsebujejo poročila, niso bile celovite.

Cilj je v tem, da ob koncu obdobja, na katerega se nanaša strategija, vsi proračunski uporabniki pri načrtovanju upoštevajo načela k rezultatom usmerjenega proračuna.

Drugi cilj: izboljšanje in prenova funkcije računovodenja pri proračunskih uporabnikih

Izobrazbena struktura in strokovno znanje računovodij v Sloveniji ne podpira v zadostni meri sodobnih zahtev funkcije računovodenja v javnem sektorju. Navedeno pomeni, da ta funkcija, kot temeljna informacijska funkcija v organizaciji, ne more ustrezno prispevati k potrebnemu razvoju javnih financ in ne zagotavlja zadostne podlage za poslovne odločitve in s tem ne prispeva v zadostni meri k uspešnemu, učinkovitemu ter gospodarnemu poslovanju subjektov javnega prava.

Cilj je do leta 2008 ustrezno strokovno izobraziti čim več računovodij javnega sektorja, ki bodo prejeli certifikate in pridobili naziv preizkušeni računovodja javnega sektorja. (Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008, 2005, str. 7).

Tretji cilj: uvajanje obvladovanja tveganj in na tej podlagi zagotavljanje učinkovitega sistema notranjega kontroliranja

Zavedanje predstojnikov oziroma vodstev večine proračunskih uporabnikov o nujnosti obvladovanja tveganj, kar je tudi podlaga za vzpostavitev uspešnega in učinkovitega sistema notranjega kontroliranja, je danes na zelo nizki ravni.

Izhajajoč iz Strategije razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008 je cilj, da vsa ministrstva najkasneje do 30. 6. 2006 izdelajo registre tveganj in na tej podlagi vzpostavijo ustrezno delujoč sistem notranjega kontroliranja. Do konca leta 2007 to naredijo vsi ostali neposredni proračunski uporabniki, do konca leta 2008 pa še vsi posredni proračunski uporabniki. Prav tako je cilj, da se do konca leta 2008 pri vseh proračunskih uporabnikih notranje revidiranje organizira in izvaja kontinuirano v skladu z določbami Zakona o javnih financah in podzakonskih aktov oziroma skladno s strokovnimi standardi. Zagotoviti je potrebno odgovornost predstojnikov za sistem poslovanja in notranjega kontroliranja in jih za to odgovornost ustrezno usposobiti.

Za doseg navedenih ciljev so predvidene ustrezne aktivnosti:

- zaostrovanje odgovornosti poslovodstva za urejen sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol. Kot primeren ukrep se kaže obveznost poslovodstva, da vsako leto poda izjavo o obvladovanju tveganj in notranjih kontrolah²⁵. Pravna podlaga za predložitev take izjave je v Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, kjer je med drugim določeno, da mora poročilo o doseženih ciljih med drugim vsebovati tudi oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora. Do sedaj ta poročila večinoma niso bila ustrezno pripravljena;
- organiziranje ustreznih usposabljanj, ki bi bila obvezna za predstojnike in vodstva proračunskih uporabnikov;
- priprava vzorčnih modelov:
 - obvladovanja tveganj in notranjih kontrol za posamezne poslovne procese,
 - revizijske sledi.

Četrty cilj: krepitev funkcije notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih

Za sedanje stanje je značilno predvsem veliko pomanjkanje notranjih revizorjev ter tudi pomanjkanje izkušenj oziroma praktičnih izkušenj tistih, ki imajo ustrezno kvalifikacijo.

Urad RS za nadzor proračuna je večino svojih kadrov zaradi zahtev Evropske unije pri porabi evropskih sredstev usmeril v revidiranje teh sredstev, saj so vplivi tveganj, tudi zahteve po vrnitvi prejetih (in tudi že porabljenih) sredstev, na tem področju največji. Posledica tega je, da sta za vse ostale naloge, ki naj bi jih opravljal, na voljo le dva revizorja, ki pa ne moreta zadovoljivo izvajati vsega, kar je v predpisih predvideno. Tako so bile poleg sprememb Zakona o javnih financah in Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora

javnih financ pripravljene tudi Usmeritve za državno notranje revidiranje in Usmeritve za notranje kontrole, ki sicer predstavljajo dobro splošno podlago za delo, vendar izkušnje kažejo, da so zaradi kratkotrajne prakse notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov potrebni tudi operativnejši materiali v obliki metodoloških gradiv, ki bi jih notranji revizorji in drugi zaposleni pri proračunskih uporabnikih potrebovali pri svojem delu in s katerimi bi zagotavljali enotnost in strokovno primernost dela.

Cilji, povzeti po strategiji, so:

- povečanje števila notranjih revizorjev in njihove usposobljenosti tako, da bo do konca leta 2008 pri proračunskih uporabnikih delovalo štiristo državnih notranjih revizorjev, s čimer bo zagotovljen eden od pogojev za izvajanje predpisov na tem področju. Notranjerevizijske službe ministrstev in drugih večjih proračunskih uporabnikov naj imajo najmanj štiri zaposlene državne notranje revizorje. Manjši proračunski uporabniki, za katere ne bi bilo gospodarno, da bi imeli tako velike notranjerevizijske službe, bodo organizirali skupne notranjerevizijske službe, oziroma bo za njih to funkcijo opravljal zunanji izvajalec notranjega revidiranja;
- za vse državne notranje revizorje se zagotovi kakovostno osnovno izobraževanje kot podlaga za pridobitev naziva in nadgradnja tega izobraževanja za sprotno spremljanje razvoja stroke;
- strokovno in tehnično se okrepi Urad RS za nadzor proračuna, tako da bo za notranje revizorje, delujoče v proračunskih uporabnikih, zagotavljal vso potrebno strokovno podporo ter redno spremljal in nadziral njihovo dejavnost. Poleg tega bo Urad RS za nadzor proračuna tudi izvajal določene notranjerevizijske aktivnosti za proračunske uporabnike. To bodo predvsem tiste dejavnosti, za katere ni smotno organizirati izvajanja pri posameznih proračunskih uporabnikih;
- okrepiti sodelovanje z Računskim sodiščem Republike Slovenije tako, da bo sprejet dogovor o medsebojnem sodelovanju, v katerem bo opredeljeno predvsem naslednje:
 - možnosti oziroma pogoji izmenjave strateških in letnih načrtov revidiranja ter revizijskih programov,
 - opiranje revizorjev Računskega sodišča Republike Slovenije na ugotovitve notranjih revizorjev,
 - sodelovanje notranjih revizorjev pri revizijah Računskega sodišča Republike Slovenije.

Merila za doseganje cilja so: število usposobljenih državnih notranjih revizorjev, ustreznost izobraževanj (ocena s strani neodvisne institucije), ocene notranjih revizorjev, ustreznost organiziranja notranjerevizijskih služb glede na število notranjih revizorjev (Urad RS za nadzor proračuna določi podrobnejša merila), ustreznost delovanja notranjerevizijskih služb proračunskih uporabnikov (na podlagi ocen oziroma ugotovitev Urada RS za nadzor proračuna), ustreznost delovanja Urada RS za nadzor proračuna (ocene notranjih revizorjev,

²⁵ Za pripravo letnega poročila za leto 2005 je bila na spletni strani Urada RS za nadzor proračuna in na spletni strani AJ PES-a objavljena Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ.

ocena neodvisne organizacije), primerjava stroškov delovanja notranjerevizijskih služb, s koristmi, ki jih prinašajo za proračunske uporabnike.

Za doseg navedenih ciljev pa so v skladu s strategijo potrebne naslednje aktivnosti:

- koordiniranje resursov notranjega revidiranja (organiziranje centralnega oddelka specialistov za revidiranje informacijskih sistemov, ustanovitev delovnih skupin za reševanje problemov skupnega značaja, izvajanje zahtevnejših prečnih revizij), pripravljanje strokovnih gradiv (vzorci priročnika za notranje revidiranje);
- spremljanje in nadziranje notranjih revizorjev (dopolnjevanje baze podatkov o notranjerevizijskih službah, zunanje zagotavljanje kakovosti notranjerevizijskih služb proračunskih uporabnikov ...);
- usklajevanje s predstavniki Računskega sodišča Republike Slovenije.

Tveganja pri uresničitvi cilja in ukrepi, s katerimi se tveganja lahko obvladujejo (Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008, 2005, str. 17):

- tveganje, da predstojniki ne sprejemajo notranjega revizorja kot svojega pomočnika, ampak kot nujno zlo, zaradi predpisov; potrebne so aktivnosti v zvezi z odgovornostjo predstojnikov za sistem notranjih kontrol, v izobraževanje notranjih revizorjev je treba vključiti tudi znanja za ustrezno komunikacijo s predstojniki in na začetku več pozornosti posvečati svetovalnim dejavnostim, manj pa preverjalnim;
- tveganje nejasnih koristi notranjerevizijskih služb v primerjavi z merljivimi stroški notranjerevizijskih služb;
- tveganje, da se Urad RS za nadzor proračuna ne bo pravočasno oziroma v zadostni meri prilagodil novi pomembnejši vlogi; Ministrstvo za finance mora v letu 2006 zagotoviti zunanjo oceno ene od priznanih institucij.

6.8.4 *INFORMIRANJE VODSTVA*

Pomemben problem, ki ovira, da bi se sistem notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji razvijal v skladu s potrebami in zahtevami Evropske unije, 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 zelo pomembnimi 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 le-to stalno informirano in poučeno, z namenom, da razume pomen in koristi, ki jim jih 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 gospodarjenju 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 zavesti med predstojniki proračunskih uporabnikov glede odgovornosti za obvladovanje tveganj, katerim je organizacija izpostavljena, ter za 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.

6.8.5 OKREPITEV RAZVOJNE IN KOORDINACIJSKE VLOGE CENTRALNE HARMONIZACIJSKE ENOTE

Pomembno vlogo informiranja vodstva ima centralna harmonizacijska enota, ki jo v Sloveniji predstavlja Urad RS za nadzor proračuna. Do pred kratkim je bila glavna naloga Urada RS za nadzor proračuna, 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 Evropska unija. Kljub temu, da je Urad RS za nadzor proračuna 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 Urada RS za nadzor proračuna 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 vodstva 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 obvladovanje tveganj pri proračunskih uporabnikih.

Vloga Urada RS za nadzor proračuna 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. Urad RS za nadzor proračuna 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 bo moral tudi ustrezno kadrovske okrepiti. (Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008, 2005, str. 14).

6.8.6 SODELOVANJE MED NOTRANJIMI IN ZUNANJIMI REVIZORJI

Urad RS za nadzor proračuna in Računsko sodišče Republike Slovenije naj bi si skupaj prizadevala za vzpostavitev sodelovanja med notranjimi in zunanji revizorji, kar se odraža v organizaciji skupnih izobraževanj, delavnic in splošnem porastu razumevanja notranjega nadzora javnih financ ter v okviru tega zlasti koncepta notranje revizije. Nekaj je bilo na tem področju že storjenega, vendar kljub temu premalo, da bi se rezultati približali željam in potrebam. Skupna izdelava programa izobraževanja in njegova izpeljava ter seveda skupna udeležba kandidatov za zunanje in notranje revizorje je bila dober primer sodelovanja in pogosto omenjana kot primer dobre prakse za druge države, glede oblik sodelovanja zunanjih in notranjih revizorjev. V prihodnje bi moralo predvsem Računsko sodišče Republike Slovenije s svojim znanjem in pridobljenimi izkušnjami tesneje sodelovati z Uradom RS za nadzor proračuna in notranjerevizijskimi službami proračunskih uporabnikov. Tako bi ti pridobili ustrezno dodatno znanje tudi na podlagi izkušenj pri opravljanju revizij revizorjev Računskega sodišča Republike Slovenije. Pri krepitvi sistemov notranjega in zunanjega nadzora izkušnje starih držav članic kažejo 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).

6.8.7 OKREPITEV STATUSA DRŽAVNIH NOTRANJIH REVIZORJEV

Na področju notranjega nadzora javnih financ ima Slovenija sprejete okvirne in izvedbene predpise, ki so usklajeni s pravnim redom Evropske unije. 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 Uradu RS za nadzor proračuna. Način, da se to doseže, je predvsem v razumevanju njihove vloge s strani organizacije, v kateri delujejo, začenši 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 Republike Slovenije; 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).

Naziv notranji revizor je v organih državne uprave in v upravah lokalnih skupnosti uvedla Uredba o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih. V Prilogi I so določeni pogoji glede minimalne strokovne izobrazbe in izkušenj ter opisi delovnih mest; Priloga II vključuje opis delovnih mest notranjih revizorjev. (Uredba o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih, 2003).

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 so potrebna 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 tudi v družbi pravo vlogo in pomen. Ta cilj bodo morali revizorji v veliki meri dosežati sami z zagotavljanjem kakovostnega dela, visoko strokovno usposobljenostjo ter ustreznimi izkušnjami. (Korpič, 2003, str. 183).

SKLEP

Vstop v Evropsko unijo je prinesel novim državam članicam veliko sprememb na različnih področjih njihovega delovanja; eno takih področij je bilo gotovo področje javne uprave. 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.

Evropska komisija je postavila zahteve za reformo več področij 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 zunanega nadzora nad porabo sredstev, tako državnega kot evropskega proračuna, ter nad pobiranjem sredstev v oba proračuna.

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

Evropska komisija 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, takratne države kandidatke (med njimi je bila tudi Slovenija), so imele pred vstopom v Evropsko unijo vzpostavljene različne sisteme notranjega nadzora, ki 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 eventualne kršitelje kaznoval. Tak nadzor ni zagotavljal odprave sistemskih nepravilnosti in s tem preprečeval njihovo pojavljanje v prihodnje.

Takratne države kandidatke so bile pred velikim izzivom, da sprejmejo novi koncept notranjega nadzora javnih financ, ki poleg sistema notranjih kontrol zajema tudi sistem notranjega revidiranja. Medtem ko so notranje kontrole, sicer v različnih oblikah, že imele vzpostavljene, je bilo področje notranjega revidiranja popolnoma novo. Pri vzpostavljanju 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 (in še vedno ostaja), da se vodstvo začne zavedati, da so notranje kontrole vzpostavljene z namenom, da bi se izognili tveganjem oziroma bi jih obdržali v sprejemljivem okviru ter s tem zagotovili izpolnjevanje ciljev organizacije. Še veliko več truda pa je bilo potrebnega na področju notranje revizije v javni upravi, ki je bila v večini držav popolnoma nov koncept, zaradi česar v praksi še vedno ni popolnoma zaživela.

Države kandidatke so najprej sprejele zakonodajo za področje vzpostavitve notranjega nadzora, in sicer tako, da so pripravile zakonske podlage oziroma spremenile in dopolnile stare, potem so vzpostavile institucionalni okvir ter poskušale začeti z izvajanjem novih sistemov notranjega nadzora. Tako so, večinoma tik pred vstopom v Evropsko unijo, izpolnile zahteve Evropske komisije in zaprle pogajalsko poglavje za področje finančnega nadzora, medtem ko v praksi teoretično stanje še vedno ni zaživelo.

Na novo vzpostavljeni sistemi notranjega nadzora so se šele začeli dobro izvajati, vendar so se nekateri rezultati že pokazali tudi v praksi; za njihovo popolno delovanje in prinašanje maksimalnih koristi pa bo potrebno še nekaj časa. Zlasti za nove države članice je pomembno, da se postavljeni sistemi notranjega nadzora izvajajo, še naprej razvijajo ter dopolnjujejo v zadevah, kjer še niso dosežene vse zahteve.

Glede na to, da se je notranje revidiranje v javnem sektorju tudi v Sloveniji začelo uveljavljati šele pred kratkim, je največja pozornost v tem času posvečena vzpostavljanju notranjerevizijskih služb in razvijanju postopkov notranjega revidiranja. Verjamem, da zaradi

tega za zagotavljanje kakovosti notranjega revidiranja zmanjka časa, oziroma se zaradi kakšnih drugih, tudi objektivnih razlogov (npr. premajhno število notranjih revizorjev), ne izvaja, ali pa izvaja v omejenem obsegu. Hkrati pa je ravno sedaj, v začetku oblikovanja moderne nadzorne funkcije v javnih financah, ki se uveljavlja prek zakonodaje, čas za uveljavitev zagotavljanja kakovosti v notranjem revidiranju. Vodstva organizacij se namreč v veliko primerih še ne zavedajo vsebinske nujnosti vzpostavitve notranjega revidiranja, k temu so prisiljeni zgolj zaradi predpisov. Tudi z dosledno uveljavitvijo procesa zagotavljanja kakovosti v notranjem revidiranju lahko vodstva organizacij pridobijo dokaze, da se na funkcijo notranjega revidiranja lahko opirajo pri vodenju organizacije, da pomembno prispeva k doseganju ciljev organizacije in da koristi od njenega delovanja na dolgi rok presegajo stroške, ki jih le-ta povzroči.

V podporo pri uresničevanju nalog notranjega revidiranja se le-to organizira kot neodvisna funkcija v organizaciji, ki je usmerjena k nadziranju notranjih kontrol, ocenjevanju tveganj, preiskovanju dosežkov in primerjanju le-teh s postavljenimi cilji. Ključno je, da je pri izvajanju revizijskih nalog notranjemu revizorju zagotovljen neodvisen položaj. Med notranjim revizorjem in poslovodstvom proračunskega uporabnika se mora razviti odnos, ki temelji na zaupanju in sodelovanju, saj ima to pomemben vpliv na dobro delovanje notranjerevizijskih služb.

V zadnjih letih so se naloge v revizijski stroki precej spremenile. Hiter gospodarski in tehnološki razvoj, ki se odraža tudi na področju revidiranja, od notranjih revizorjev zahteva, da se soočajo z vedno novimi izzivi. Pri tem bodo morali revizorji čim bolj izkoristiti vse podobnosti med zunanjo in notranjo revizijo in tako zmanjšati obseg dela ter pozitivno obravnavati različnost revizij, saj tako zunanja kot notranja revizija veliko prispevata k odličnosti organizacije.

Čeprav v Sloveniji gospodarske razmere postajajo vse bolj kompleksne, se pozitivnih lastnosti storitev notranjega revidiranja še vedno premalo zavedamo. Notranjerevizijske službe so navadno v organizacijah, v katerih to zahteva zakonodaja. Druge organizacije večinoma smatrajo notranjerevizijsko enoto za nepotreben strošek.

Nadgradnja finančnega nadzora nad javnimi financami ni dosti pripomogla k velikim spremembam pri razvoju notranjega revidiranja, čeprav je napredek z Usmeritvami za državno notranje revidiranje nakazan. Pomembno je, da proračunski uporabniki zagotovijo učinkovit notranji nadzor, da se poveča ozaveščenost poslovodstva in ostalih zaposlenih ter da se čim hitreje poveča število strokovno usposobljenih kadrov za notranjo revizijo v javnem sektorju.

Za uspešno delovanje notranje revizije sta torej bistvena dva dejavnika, ustrezne strokovne in osebne značilnosti notranjega revizorja ter primerna podpora najvišjega vodstva. Notranji revizor mora biti sposoben zaznavati ključna tveganja, ki pretijo organizaciji, in se odzvati z notranjimi revizijami področij teh ključnih tveganj, s priporočili za obvladovanje tveganj in izboljšanje poslovanja. Tako kot njegove strokovne usposobljenosti so pomembne tudi njegove sposobnosti komuniciranja, predvsem pa potrebuje podporo najvišjega vodstva, ki mu omogoči

dostop do potrditve informacij ter z uveljavljanjem njegovih priporočil daje notranjerevizijski dejavnosti ustrezno veljavo.

Predlagatelji finančnih načrtov v javnem sektorju morajo organizirati notranjerevizijsko dejavnost za svoje potrebe in za potrebe organov v njihovi pristojnosti. Lokalne skupnosti in drugi neposredni in posredni uporabniki državnega ali občinskih proračunov, ki zaradi gospodarnosti poslovanja ne organizirajo lastne notranjerevizijske službe, lahko to nalogo poverijo zunanjim izvajalcem. Stroški službe ne bi smeli biti večji od koristi. Prednosti organiziranja ene oblike so lahko slabosti druge, zato je potrebno, da vsak proračunski uporabnik sam presodi, glede na svojo organiziranost, izvajanje nalog in velikost, kakšna oblika organiziranja je zanj najbolj primerna.

Na podlagi poročil Računskega sodišča Republike Slovenije je mogoče oceniti, da so tveganja pri občinah veliko večja kot pri ministrstvih, kar pomeni, da bi bilo nujno ukrepati prav na tem področju. Še posebej je pomembna vloga in odgovornost občin pri nadziranju javnih zavodov in drugih izvajalcev javnih služb, ki bi jo najbolj ustrezno lahko izvajale prav občinske notranjerevizijske službe. V tem primeru pa bi najučinkoviteje delovala skupna notranjerevizijska služba, in sicer za več občin skupaj ali pa v okviru občine, skupaj z neposrednimi in posrednimi uporabniki proračuna posamezne občine.

V prihodnosti lahko glede na svetovno dogajanje pričakujemo dvoje. Prvič povečanje notranjerevizijskih enot v organizacijah, saj postajajo nepogrešljivo sredstvo v njihovem boju z ostro konkurenco, in drugič več škandalov v zvezi z neustreznim poslovanjem organizacij, tudi na račun premajhne pozornosti pri zagotavljanju neodvisnega dela notranjega revizorja.

Slovenija ima torej vzpostavljen sistem notranjega nadzora javnih financ, s poudarkom na notranjem revidiranju, zlasti občin, ki je podoben sistemom večine novih držav članic Evropske unije. V tem trenutku morda najbolj ne ustreza trenutnim potrebam ter situaciji v javni upravi in bi ga bilo mogoče že na začetku potrebno 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, kar pa zahteva svoj čas.

Glede na to, da je področje notranjega revidiranja, zlasti v občinah, razmeroma mlada dejavnost, še ne pozna »dobre prakse«. Zavest o pomembnosti in metodah notranjih kontrol v poslovanju pa se že širi. Prav preverjanje delovanja notranjih kontrol, kateremu notranji revizorji trenutno posvečajo največ časa, je namreč ena od temeljnih nalog notranje revizije, zato je tudi pričakovati povratni vpliv njihovega dela na izboljševanje teh procesov. Z zavedanjem, da se kontrolni postopki ob revizijah preverjajo ter s pomočjo priporočil revizorjev odgovornim osebam o možnih izboljšavah, se bo način notranjega kontroliranja lahko precej hitro izpopolnjeval. Na ta način bo občina v največji možni meri lahko preprečevala napake, zlorabe in prevare pri razpolaganju z javnimi sredstvi, kar je konec koncev tudi namen kontrol in revizij.

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. Arens A. Alvin, Loebbecke James K.: Auditing – An Intergrating Approach. 6th ed. New Jersey: Prentice-Hall International, 1994. 793 str.
4. Beale Ian, Bradford Roy H.: Managing the Internal Audit. London (UK): Books Unlimited, 1993. 157 str.
5. 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.
6. Bitenc Mira: Revidiranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja proračunskih uporabnikov. Zbornik referatov. K večji preglednosti javnih financ. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 59–77.
7. Brec Evelina et al.: Vizija o vlogi revizorja na Slovenskem ob vstopu v novo tisočletje. Zbornik referatov 7. letne konference revizorjev. Portorož: Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 51–130.
8. Chambers Andrew: Učinkovito notranje revidiranje. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 126 str.
9. Chorafas Dimitris N.: Implementing and Auditing the Internal Control System. 1st ed. New York: Palgrave, 2001. 365 str.
10. Colić Josip: Povezanost državne in notranje revizije. Revizor. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, 10, str. 27–43.
11. Cukon – Mavec Nevenka: Zagotavljanje kakovosti v notranjem revidiranju. Gradivo s seminarja Notranje revidiranje. Ljubljana, 2004. 12 str.
12. Cvikl Milan Martin, Zemljič Petra: Zakon o javnih financah (ZJF) s komentarjem, druga, dopolnjena in spremenjena izdaja. Ljubljana: Bonex Založba, 2005. 536 str.
13. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 87 str., 8 tbl.
14. 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.
15. De Koning Robert: A Legal Basis for Public Internal Financial Control (PIFC). Newsletter. B.k.: SIGMA-OECD, 2002, str. 4–6.
16. 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.
17. Državni program Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije: Revizija 2002. Ljubljana: Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve, 2002. 211 str.

18. Gostiša Miran: Notranje revidiranje lokalnih skupnosti. Konferenca Učinkovito upravljanje z javnimi sredstvi. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije in Državna revizijska komisija, 2005.
19. Handbook in Performance Auditing. 2nd Edition. Stockholm: The Swedish National Audit Office, 1999. 185 str.
20. Hermanson Roger H., Strawser Jerry R., Strawser Robert H.: Auditing Theory and Practise. 6th ed. Boston: R.R. Donnelly & Sons Company, 1993. 907 str.
21. 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.
22. Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume I. SIGMA-OECD. (URL: http://www.sigmaweb.org/PDF/EA_FC/InternalControlSys_Reports/VOLUME%20I.doc), 2004.
23. Internal Control Systems in Candidate Countries: Volume II. SIGMA-OECD. (URL: http://www.sigmaweb.org/PDF/EA_FC/InternalControlSys_Reports/VOLUME%20II.doc), 2004.
24. Jagrič Milan: Ozaveščenost posloводства glede pomena notranjerevizijske službe v gospodarskih družbah in stanje na tem področju v Slovenskem prostoru. 2. letna konferenca notranjih revizorjev. Revizor, Ljubljana, 11 (2000), 2, str. 24–37.
25. Jamnik Silva: Revidiranje neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov. Zbornik referatov. Državno revidiranje in novosti v javnih finančah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 69–90.
26. Kamnar Helena: Merjenje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti opravljanja javne službe. Zbornik referatov. Državno revidiranje in novosti v javnih finančah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 137–149.
27. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. 12. forum odličnosti in mojstrstva Otočec 2000: Kako do odličnosti 24 ur na dan. Otočec: Zveza ekonomistov Slovenije, Ministrstvo za znanost in tehnologijo RS in Gospodarska zbornica Slovenije, 2000, str. 105–121.
28. Kavčič Slavka: Poklicna etika in odgovornost računovodij. Zbornik referatov. 36. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, finančah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, str. 127–138.
29. Klemenčič Jana: Povezanost zunanje in notranje revizije v javnih podjetjih. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 44 str.
30. Kodeks notranjerevizijskih načel. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 14 str.
31. Kodeks poklicne etike notranjega revizorja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 10 str.
32. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 169 str.
33. Koletnik Franc: Soodvisnost in različnost notranje in zunanje revizije. Zbornik referatov 5. letne konference revizorjev. Portorož: Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 31–43.

34. 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.
35. Korpič Horvat Etelka: Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. Zbornik referatov. K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 171–184.
36. Korpič Horvat Etelka: Pomen delovanja notranjerevizijskih služb. 11. strokovno srečanje ekonomistov in poslovnih delavcev v zdravstvu. Maribor, 2004, str. 55–59.
37. Kovač Andreja: Kakovost notranjerevizijske službe. Revizor, Ljubljana 13 (2002), 10, str. 7–29.
38. Kramer Aristovnik Barbara: Notranje revidiranje kadrovskega področja nalog. Revizor, Ljubljana, 13 (2002), 11, str. 7–28.
39. Lah Marjeta: Notranji nadzor nad javnimi financami in notranjerevizijska služba v občini. Revizor, Ljubljana 16 (2005), 2-4, str. 7–27.
40. Lah Marjeta: Sistem notranjega nadzora javnih financ v občini. Revizor, Ljubljana 16 (2005a), 11-12, str. 35-48.
41. 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.
42. Larsson Kjell, Madsen Stenbaek Johannes: Protecting the Financial Interests of the State and of the European Union. Public Management Forum. Paris: SIGMA-OECD, 5 (1999a), 6, str. 1, 3, 17.
43. Lavrič Anja: Podobnosti in razlike med zunanjo in notranjo revizijo. Diplomsko delo. Ljubljana, Ekonomska fakulteta, januar 2005. 44 str.
44. 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.
45. Lesjak Mira: Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjih revizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. Revizor, Ljubljana, 13 (2002), 4-5, str. 7–23, 6 pril.
46. Lesjak Mira: Enotna metodika za notranje revizije v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. Revizor, Ljubljana, 13 (2002a), 7-8, str. 9–29, 8 pril.
47. Loncer Matej: Razlike med revizijo poslovanja in revizijo računovodskih izkazov. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 49 str.
48. Maher Neva: Zunanja revizija vrhovnih revizijskih institucij v državah srednje in vzhodne Evrope. Revizor. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1999, 9, str. 9–23.
49. Maher Neva: Zunanje revidiranje in razvoj. Javna uprava. Ljubljana: Inštitut za javno upravo, 35 (1999a), 2, str. 261–276.
50. 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.

51. 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.
52. Majič Marija: Primerjalni vidik notranjega in zunanjega revidiranja banke. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 141 str.
53. Majič Mojca: Prednosti in slabosti zunanjih izvajalcev notranjerevizijskih storitev. 3. letna konferenca preizkušenih notranjih revizorjev. Zbornik referatov. Ribno pri Bledu: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 45–52.
54. Mc Namee David: Assessing Risk Assessment. Mc² Management Consulting. (URL: <http://www.mc2consulting.com/riskart2.htm>), 7. 7. 2003.
55. Menard Vera et al.: Revidiranje notranjih kontrol podjetja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 122 str.
56. Mikuž Jasna: Vključenost in delovanje notranje revizije. *Revizor*, Ljubljana, 8 (1997), 7–8, str. 7–33.
57. Milatovič Jurij: Zakonska ureditev notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih. Gradivo za seminar, Notranje revidiranje proračunskih uporabnikov, Ljubljana: Agencija za management, 2002, str. 5-14.
58. Milatovič Jurij: Zahteve Evropske unije za ureditev notranjega nadzora. Gradivo iz izobraževanja za pridobitev naziva državni notranji revizor. Ljubljana: Center za razvoj financ, 2003, 27 str.
59. Milatovič Jurij: Pregled sedanjega stanja na področju notranjega revidiranja v javnem sektorju in predviden razvoj v prihodnje. Gradivo za seminar, Notranje revidiranje proračunskih uporabnikov, Ljubljana: Schola, 2004, str. 25-32.
60. Moeller Robert, Witt Herbert: *Brink's Modern Internal Auditing*. 5th ed. USA: John Wiley & Sons, 1999.
61. Nemeč Anica: Vrednotenje prispevka notranje revizije k dodani vrednosti organizacije. *Revizor*, Ljubljana, 13 (2002), 9, str. 7–23.
62. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja – izziv revidiranja v prihodnosti?. Zbornik referatov. 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 199–214.
63. Odar Marjan: Neodvisnost revizorja in javno nadzorstvo nad revizijsko stroko. 36. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, str. 165–177.
64. Praprotnik Ana: Nadzorna funkcija v poslovanju občine. Zbornik referatov III. simpozija o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 169–182.
65. Praznik Ksenija: Ekonomske prednosti notranjega revidiranja za velika podjetja. *Revizor*, Ljubljana, 10 (1999), 5-6, str. 34–51.
66. Perner Vili: Prednosti in slabosti zunanjih izvajalcev notranjerevizijskih storitev. 3. letna konferenca preizkušenih notranjih revizorjev. Zbornik referatov. Ribno pri Bledu: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 53–64.

67. Perner Vili: Prenova revizijske stroke? Pravna praksa. Ljubljana: GV Založba, 25 (2006), 10. Pril. V-VIII.
68. Pobješnjak Marina: Notranja revizija po stališčih ameriškega inštituta notranjih revizorjev. Revizor, Ljubljana, 6 (1995), 4, str. 48–65.
69. Primožič Petra: Ozaveščenost posloводства glede pomena notranje revizije. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 44 str.
70. Ribič Marija: Notranja revizija lokalne skupnosti. 8. letna konferenca notranjih revizorjev. Zbornik referatov. Portorož: Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 57–88.
71. Rošker Marica: Prednosti in posebnosti male notranjerevizijske organizacijske enote. Revizor, Ljubljana 16 (2005), 11-12, str. 20-34.
72. Sawyer Lawrence B., Vinten Gerald: The Manager and the Internal Auditor: Partners for Profit. USA: John Wiley & Sons, Chichester, Inc. 1996. 402 str.
73. Sawyer Lawrence B. et al.: Sawyer's Internal Auditing: The Practise of Modern Internal Auditing. 5th edition. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors, 2003. 1446 str.
74. Spremembe in dopolnitve državnega programa Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije do konca leta 2002. Ljubljana: Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve, 2001, 177 str.
75. Spremič Ivo: Notranja revizija. Revizor, Ljubljana, 8 (1997), 2, str. 7–22.
76. Struk Vladimir: Leksikon morale in etike. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1999. 579 str.
77. Standardi za notranje revidiranje. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 10 str.
78. Standardi notranjega revidiranja. 2. izd. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 19 str.
79. Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 19 str.
80. Stanovnik Tine: Javne finance, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1998. 190 str.
81. Strokovna načela notranjega revizorja. Revizor, Ljubljana, 9 (1998), 10, str. 11–17.
82. Taylor Donald H., Glezen G. William: Revidiranje – zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
83. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. (URL: http://www.intosai.org/Level2/2_LIMADe.html), 11. 6. 2004.
84. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. 2. izd. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 282 str.
85. Turk Ivan: Notranje revidiranje, notranja revizija in notranjerevizijska služba. Revizor, Ljubljana, 9 (1998), 11, str. 7–13.
86. Turk Ivan: Notranje revidiranje in presojanje poslovne odličnosti organizacije. 4. letna konferenca notranjih revizorjev. Zbornik referatov. Ribno pri Bledu: Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 5–11.
87. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana, november 2002. 1082 str.

88. 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.
89. Urankar Vesna: Samoocenjevanje notranjih kontrol. *Revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003, 6, str. 7–23.
90. Urankar Vesna: Kako oceniti kakovost lastne notranjerevizijske službe?. *Revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2005, 1, str. 29–40.
91. Vežjak Blanka: Vzpostavljanje in delovanje notranje revizije v skladu z novimi standardi. *Revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003, 10, str. 7–38.
92. Vežjak Blanka: Z notranjo revizijo do boljšega poslovanja. *Svetovalec*, priloga gospodarskega vestnika. Ljubljana: GV Revije, 2004, 39, str. 69–72.
93. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1997, str. 251–270.
94. Vidovič Zdenka et al.: Notranje kontrole in notranja revizija v javnem sektorju. *Revizor*, Ljubljana, 9 (1998), 2, str. 7–34.
95. Vidovič Zdenka: 2. Mednarodna konferenca INTOSAI o notranjih kontrolah. *Revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, 12, str. 23–38.
96. Vidovič Zdenka: Nadzor nad porabo proračunskih sredstev. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 74 str., 2 pril.
97. Vidovič Zdenka: Smotrnost poslovanja občin. Zbornik referatov V. Simpozija o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 153–169.
98. 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.
99. Workshop on the Audit of Public Internal Financial Control Systems. Newsletter. B. k. : SIGMA – OECD, 2002, str. 2–3.
100. Železnikar Katja: Nadzor neposrednih proračunskih uporabnikov z računovodskimi informacijami – primer Ministrstva za šolstvo, znanost in šport. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2004. 45 str.
101. Žlof Romana: Uvajanje notranjerevizijske službe v podjetju. 8. letna konferenca notranjih revizorjev. Zbornik referatov. Portorož: Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 217–238.
102. Žohar Knafelc Nataša: 3. letna konferenca notranjih revizorjev. *Revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, 12, str. 39–47.

VIRI

1. Celovito poročilo o spremljanju napredka Slovenije pri pripravah na članstvo. Služba vlade Republike Slovenije za evropske zadeve. (URL: <http://www2.gov.si/svez/svez-web.NSF/0/B59F16240CF57OD1C1256DD7003EOFFC/Sfile/Porocilo+Komisije+2003+koncno+1.12.pdf>), 2003.
2. Chapter 28 – Financial Control, European Commission. (URL: http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/chapters/chap_28), 3. 4. 2003.
3. Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 168.
4. Internal Control. Europa. (URL: http://europa.eu.int/comm/budget/ic/index_en.htm), 20. 6. 2004.
5. Internal Control Workshop. Literatura iz seminarja. Ljubljana, 19 - 21 Maj 2004.
6. Interno gradivo Ministrstva za finance Republike Slovenije, 2005.
7. Interno gradivo Urada za nadzor proračuna. Ljubljana: Ministrstvo za finance, 2005.
8. Konsolidirana globalna bilanca prihodkov in odhodkov javnega financiranja, januar 2005.
9. Letno poročilo Računskega sodišča Republike Slovenije za leto 2005, marec 2006.
10. Letno poročilo o stanju in priporočila za nadaljnji razvoj notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji (za leto 2004). Interno gradivo. Urad RS za nadzor proračuna, 2005.
11. Napotilo za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01).
12. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01 in 10/06).
13. Pogajalska izhodišča Republike Slovenije za pogajanja o pristopu k Evropski uniji. Ljubljana: Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve, 2000. 346 str.
14. Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji. Ljubljana, Ministrstvo za finance. Vlada RS, 2002. 36 str.
15. Poročilo o izvajanju notranje revizije Občine Trebnje za leto 2004. Dravograd: LORIS, d. o. o., september 2005. 32 str.
16. 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/0/0EADF1DO13AF1B6OC1256D52004A2AE4/Sfile/Rrslo_270603.doc), 2003.
17. Position Paper. Internal Auditing in Europe. Brussels, European Confederation of Institutes of Internal Auditing, 2005. 69 str.
18. Pravilnik o delovanju notranjega nadzora v občinski upravi Občine Trebnje. Interni pravilnik. Trebnje, 24. 02. 2003.
19. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziva državni notranji revizor in preizkušeni notranji revizor (Uradni list RS, št. 112/02).
20. Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v občinski upravi, številka: 01504-001/98.
21. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).

22. Priročnik za notranje revidiranje. Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 189 str.
23. Smernice za standarde notranje kontrole. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 38 str.
24. Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008. Ljubljana, Ministrstvo za finance. Vlada RS, 2005. 18 str.
25. The Impact of EU Accession on Budgeting, Control and Audit. B.k.: SIGMA–OECD, B.l. 12 str.
26. 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.
27. Treaty establishing the European Community. (Official Journal of the EC, C 340, 10. 11. 1997).
28. Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna. Republika Slovenija – Ministrstvo za finance. (URL: http://www.gov.si/mf/slov/nadz_proracuna/index.htm), 23. 3. 2006.
29. Uredba o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih (Uradni list RS, št. 58/03, 81/03, 109/03, 22/04, 43/04, 58/04, 138/04, 35/05, 60/05, 72/05 in 112/05).
30. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Urad za nadzor proračuna. Ljubljana: Ministrstvo za finance Republike Slovenije, 2003. 44 str.
31. Usmeritve za notranje kontrole. Urad za nadzor proračuna. Ljubljana: Ministrstvo za finance Republike Slovenije, 2004. 31 str.
32. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 56/02-ZJU in 110/02-ZDT).
33. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99 in 30/02-ZJF).
34. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01).
35. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).
36. Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije. Računsko sodišče Republike Slovenije. (URL: <http://www.rs-rs.si>), 15. 7. 2005.

PRILOGE

Tabela 1: Odzivnost proračunskih uporabnikov na vprašalnik o delovanju notranjega nadzora javnih financ pri proračunskih uporabnikih, urejena po skupinah in podskupinah neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (PU)

Za. št.	Skupina	Podskupina	Naziv skupine oz. podskupine	Št. poslanih vprašalnikov	v %	Št. odgovorov PU	v %	Odziv št. odgovorov v %	Proračun oz. prihodki PU, ki so odgovorili (podatek AJPES v 000 SIT)	v %	Odziv glede na znesek proračuna v %	Število zaposlenih na dan 31. 12. 04	v %	Št. PU, ki niso odgovorili	Proračun oz. prihodki PU, ki niso odg. (podatek AJPES v 000 SIT)	v %	Ni bilo odziva glede na znesek proračuna v %
1	I	1.1. - 1.3.	Neposredni PU	181	9,4	158	9,9	87,3	1.520.997.410	39,6	94,7	27.476	21,7	23	84.791.332	25,0	5,3
2	II	2.1.	Občine	193	10,0	150	9,4	77,7	219.939.880	5,7	71,0	3.049	2,4	43	89.709.946	26,5	29,0
3	III/1	3.1.	Javni zav.-izob.šport	937	48,4	789	49,6	84,2	321.661.079	8,4	79,5	47.157	37,2	148	83.086.809	24,5	20,5
4	III/1	3.2.	Javni zav.-zdravstvo	124	6,4	91	5,7	73,4	308.940.332	8,0	83,4	25.697	20,3	33	61.575.844	18,2	16,6
5	III/1	3.3.	Javni zav.-soc.varstvo	149	7,7	138	8,7	92,6	55.530.111	1,4	93,9	9.324	7,4	11	3.594.399	1,1	6,1
6	III/1	3.4.	Javni zav.-kultura	179	9,3	142	8,9	79,3	62.135.097	1,6	89,5	5.665	4,5	37	7.266.600	2,1	10,5
7	III/1	3.5.	Javni zav.-raziskov.	27	1,4	21	1,3	77,8	24.034.219	0,6	91,1	2.145	1,7	6	2.340.896	0,7	8,9
8	III/1	3.6. - 3.11.	JZ-kmetijstvo, okolje, gospod. dej., turizem	82	4,2	62	3,9	75,6	19.469.331	0,5	85,1	2.565	2,0	20	3.408.705	1,0	14,9
9	III/2	3.15.	Agencije	10	0,5	8	0,5	80,0	36.220.196	0,9	97,5	547	0,4	2	918.177	0,3	2,5
10	IV/1	4.1.	Skladi socialnega zavarovanja	4	0,2	4	0,3	100,0	1.242.726.658	32,4	100,0	2.667	2,1	0	0	0,0	0,0
11	IV/2	4.2.in 4.3.	Javni skladi na ravni države in občin	37	1,9	21	1,3	56,8	28.404.403	0,7	93,4	370	0,3	16	2.005.856	0,6	6,6
12	V in VI	5.1.in 6.1.	Proračunski sklad in narodnosna skupnost	11	0,6	8	0,5	72,7	294.981	0,0	74,3	27	0,0	3	102.273	0,0	25,7
SKUPAJ PU				1.934	100	1.592	100	82,3	3.840.353.697	100	91,9	126.689	100	342	338.800.837	100	8,1

Tabela 2: Odgovori proračunskih uporabnikov na vprašalnik o delovanju notranjega nadzora javnih financ pri PU

(1.592 odgovorov PU na vprašalnik, ki je bil poslan PU za potrebe ugotovitve stanja in načrtovanja razvoja, usklajevanja in preverjanja delovanja notranjega nadzora javnih financ pri proračunskih uporabnikih)

Zap. št.	Vprašanje	Odgovor DA	Odgovor NE	Brez odgovora	Struktura odgovorov v %		
					Odg. DA	Odg. NE	Brez odg.
1.	Ali ima proračunski uporabnik (PU) interne akte, ki se nanašajo na:						
	- notranjo organizacijo in sistematizacijo PU in organizacijskih enot	1.485	73	34	93,3	4,6	2,1
	- organiziranost in poslovanje finančne službe	1.362	181	49	85,6	11,4	3,1
	- priročnik za finančno poslovanje in notranje kontrole	655	828	109	41,1	52,0	6,8
	- organiziranost in poslovanje notranjerevizijske službe	265	1.211	116	16,6	76,1	7,3
2.	Ali je predstojnik/poslovodni organ PU jasno opredelil poslovne cilje in izdelal analizo tveganj pri doseganju teh ciljev kot podlago za vzpostavitev sistema notranjih kontrol?	645	769	178	40,5	48,3	11,2
3.	Ali predstojnik/poslovodni organ PU v zvezi z vzpostavljanjem notranjih kontrol uporablja 'revizijsko sled' – podroben opis in procesogram s preglednimi smermi pretoka dokumentov, prevzemanja obveznosti, tokom finančnih sredstev, mesti odločanja in kontrol ter poročanja (zaposlovanje in plače, javna naročila, potni stroški, dotacije, subvencije ...)?	691	718	183	43,4	45,1	11,5
4.	Ali so funkcije razpisovanja naročil, podpisovanja pogodb, odobravanja zahtevkov oz. računov, izvajanja izplačil in evidentiranja plačil med seboj ločene?	1.345	173	74	84,5	10,9	4,6
5.	Ali so izdelani postopki za posamezna delovna mesta in so jasno opisani v priročnikih in pisnih navodilih in ali so posproteni?	982	444	166	61,7	27,9	10,4
6.	Ali ima PU organizirano notranjerevizijsko službo (NRS)?	275	1.208	109	17,3	75,9	6,8
6.1.	Kako je NRS organizirana:						
	- lastna NRS	75	381	1.136	4,7	23,9	71,4
	- skupna NRS	107	351	1.134	6,7	22,0	71,2
	- zunanji izvajalec	219	334	1.039	13,8	21,0	65,3
6.2.	Komu je NRS odgovorna:						
	- predstojniku/poslovodnemu organu PU	264	282	1.046	16,6	17,7	65,7
	- vodstvu ene od organizacijskih enot/služb/sekretariata	30	320	1.242	1,9	20,1	78,0

Tabela 3: Odgovori proračunskih uporabnikov na vprašalnik o organiziranosti notranjerevizjske službe in številu zaposlenih v njih, urejeni po skupinah in podskupinah neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (PU)

Z. št.	Skupina	Podskupina	Naziv skupine oz. podskupine	Št. PU	Proračun oz. prihodki (podatek AJPES v 000 SIT)	Število zaposlenih na dan 31. 12. 04	Organiziranost NRS				Št. zaposlenih v NRS			Izvedena zunanja revizija		
							Organizirana NRS (št. odgovorov DA) * ²⁶	Lastna NRS (št. odgovorov DA)	Skupna NRS (št. odgovorov DA) *	Zunanji izvajalec (št. odgovorov DA)	Število DNR	Število drugih nazivov	Število brez naziva	Opravljen na revizija Račun. sodišča (št. od. DA)	Opravljen na zun. revizija let.izkazov (št. od. DA)	Opravljen revizija proračun. inšpekcije MF (št. od. DA)
1	I	1.1. - 1.3.	Neposredni PU	158	1.520.997.410	27.476	60	22	49	10	28	6	8	76	18	75
2	II	2.1.	Občine	150	219.939.880	3.049	40	19	1	50	6	0	7	60	49	25
3	III/1	3.1.	Javni zav.-izob.šport	789	321.661.079	47.157	68	15	14	38	3	0	0	32	85	45
4	III/1	3.2.	Javni zav.-zdravstvo	91	308.940.332	25.697	35	6	13	47	6	1	0	40	22	4
5	III/1	3.3.	Javni zav.-soc.varstvo	138	55.530.111	9.324	22	0	7	39	0	0	0	9	21	24
6	III/1	3.4.	Javni zav.-kultura	142	62.135.097	5.665	17	4	9	12	0	0	0	11	38	34
7	III/1	3.5.	Javni zav.-raziskov.	21	24.034.219	2.145	3	0	0	8	0	0	0	3	8	2
8	III/1	3.6. - 3.11.	JZ-kmetijstvo, okolje, gospod. dej., turizem	62	19.469.331	2.565	14	1	12	7	1	0	0	8	9	7
9	III/2	3.15.	Agencije	8	36.220.196	547	3	4	0	1	3	0	0	4	7	2
10	IV/1	4.1.	Skladi socialnega zavarovanja	4	1.242.726.658	2.667	4	3	0	1	4	2	5	4	3	3
11	IV/2	4.2. in 4.3.	Javni skladi na ravni države in občin	21	28.404.403	370	7	0	2	6	0	0	0	7	11	2
12	V in VI	5.1. in 6.1.	Proračunski sklad in narodnostna skup.	8	294.981	27	2	1	0	0	0	0	0	2	0	0
A	SKUPAJ PU			1.592	3.840.353.697	126.689	275	75	107	219	51	9	20	256	271	223
B	PU s proračunom nad 500 mio SIT			525	3.589.240.223	90.507	159	52	65	133	48	7	18	176	128	110
C	Delež v odstotkih (B/A)			33,0	93,5	71,4	57,8	69,3	60,7	60,7	94,1	77,8	90,0	68,8	47,2	49,3

²⁶ Ni možno upoštevati vseh odgovorov (število odgovorov se podvaja, ugotovljeno je tudi nerazumevanje pojma skupna NRS).

Tabela 4: Odgovori proračunskih uporabnikov na vprašalnik, katerih letni proračun presega 500 milijonov tolarjev, urejeni po skupinah in podskupinah uporabnikov državnega in občinskih proračunov (PU)

525 PU katerih letni proračun presega 500 mio SIT (po podatkih AJPES za leto 2004) v skladu z 10. čl. Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje notranjega nadzora javnih financ in ZJF

Z. št.	Skupina	Podskupina	Naziv skupine oz. podskupine	Št. PU	v %	Proračun oz. prihodki (podatek AJPES v 000 SIT)	v %	Število zaposlenih na dan 31. 12. 04	v %	Organiziranost NRS				Št. zaposlenih v NRS		
										Organizirana NRS (št. odgovorov DA) * ²⁷	Lastna NRS (št. odgovorov DA)	Skupna NRS (št. odgovorov DA) *	Zunanji izvajalec (št. odgovorov DA)	Število DNR	Število drugih nazivov	Število brez naziva
1	I	1.1. - 1.3.	Neposredni PU	71	13,5	1.500.416.631	41,8	24.854	27,5	40	18	29	6	26	4	6
2	II	2.1.	Občine	104	19,8	205.304.295	5,7	2.829	3,1	30	16	1	36	6	0	7
3	III/1	3.1.	Javni zav.-izob.šport	178	33,9	157.603.459	4,4	20.493	22,6	16	4	8	5	3	0	0
4	III/1	3.2.	Javni zav.-zdravstvo	78	14,9	304.546.211	8,5	25.180	27,8	32	6	11	43	6	1	0
5	III/1	3.3.	Javni zav.-soc.varstvo	43	8,2	36.899.612	1,0	6.069	6,7	20	0	6	31	0	0	0
6	III/1	3.4.	Javni zav.-kultura	15	2,9	45.931.070	1,3	3.954	4,4	4	1	3	2	0	0	0
7	III/1	3.5.	Javni zav.-raziskov.	8	1,5	20.114.656	0,6	1.767	2,0	3	0	0	6	0	0	0
8	III/1	3.6. - 3.11.	JZ-kmetijstvo, okolje, gospod. dej., turizem	13	2,5	14.048.307	0,4	1.961	2,2	6	1	6	0	1	0	0
9	III/2	3.15.	Agencije	4	0,8	35.154.419	1,0	415	0,5	2	3	0	0	2	0	0
10	IV/1	4.1.	Skladi socialnega zavarovanja	4	0,8	1.242.726.658	34,6	2.667	2,9	4	3	0	1	4	2	5
11	IV/2	4.2.in 4.3.	Javni skladi na ravni države in občin	7	1,3	26.494.905	0,7	318	0,4	2	0	1	3	0	0	0
SKUPAJ PU				525	100	3.589.240.223	100	90.507	100	159	52	65	133	48	7	18

²⁷ Ni možno upoštevati vseh odgovorov (število odgovorov se podvaja, ugotovljeno je tudi nerazumevanje pojma skupna NRS).

SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

attribute standards	standardi lastnosti
audit trail	revizijska sled
best practise	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
implementation standards	standardi izvedbe
Internal Audit Service	notranjerevizijska služba
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
supreme audit institution	vrhovna revizijska institucija
value for money audit/performance audit/ effectiveness audit	revizija izvajanja nalog