

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**NOTRANJE REVIDIRANJE POSLOVANJA IZBRANEGA JAVNEGA
ZAVODA S Poudarkom NA NOTRANJEM REVIDIRANJU
OBRAČUNA PLAČ**

Ljubljana, november 2016

JERNEJ VERČKOVNIK

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Jernej Verčkovnik, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Notranje revidiranje poslovanja izbranega javnega zavoda s poudarkom na notranjem revidiranju obračuna plač, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko dr. Slavko Kavčič

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne 12.10.2016

Podpis

študenta: _____

KAZALO

UVOD	1
1 JAVNI ZAVODI.....	5
1.1 Ureditev javnega zavoda	5
1.2 Upravljanje javnega zavoda	7
1.3 Sistem plač v javnem sektorju	8
1.4 Pravni okvir notranjega nadzora javnih financ	12
2 NOTRANJA REVIZIJA.....	14
2.1 Namen in cilji notranje revizije.....	14
2.2 Vloga in vrste notranje revizije	15
2.3 Potek notranje revizije.....	17
2.4 Delovni koraki notranje revizije	19
2.5 Narava tveganja.....	22
2.6 Vpliv tveganja in verjetnost	22
2.7 Odnos med tveganji in cilji	23
2.8 Vrste tveganj	24
2.9 Opredelitev notranjih kontrol in njihova uporaba	25
2.10 Skupine in vrste notranjih kontrol.....	26
2.11 Vprašalnik o notranjih kontrolah	30
2.12 Preizkušanje skladnosti in podrobno preizkušanje	30
3 PRAKTIČNI PRIMER NOTRANJE REVIZIJE V IZBRANEM ZAVODU.....	32
3.1 Predstavitev izbranega zavoda	32
3.2 Izvajanje revizijske naloge obračuna plač.....	33
3.3 Predstavitev procesa obračuna plač	34
3.4 Strokovne omejitve glede procesa obračuna plač	35
3.5 Preverjanje ustroja notranjih kontrol.....	36
3.6 Preverjanje delovanja notranjih kontrol	39
3.7 Podrobno preizkušanje podatkov	43

3.8	Poročanje o ugotovitvah	44
3.9	Ocena notranjih kontrol	48
3.10	Končna ocena tveganj in priporočila	50
SKLEP.....		50
LITERATURA IN VIRI.....		52
PRILOGE		

KAZALO TABEL

Tabela 1: Pregled financiranja zavoda.....	33
Tabela 2: Načrt poteka revizijskega procesa	34
Tabela 3: Kontrolni cilji	37
Tabela 4: Izbrani zaposleni v vzorec	44
Tabela 5: Priporočila, tveganje, nosilec naloge in rok za izvedbo	48

KAZALO SLIK

Slika 1: Mapa tveganj	23
-----------------------------	----

UVOD

Zakon o zavodih (Ur.l. RS, št. 36/2000, 127/2006) definira zavod kot organizacijo, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti zdravstva, vzgoje in izobraževanja, kulture, znanosti, športa, otroškega, invalidskega in socialnega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, v kolikor cilj izvajanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Ustanovijo se za opravljanje javnih služb. Pri svojem delovanju morajo zavodi upoštevati številne zakone, ki urejajo in omejujejo njihovo delovanje.

V Sloveniji je definiran sistem plač funkcionarjev in javnih uslužbencev v javnem sektorju ter njihova pravila za določanje plač, izplačevanje in obračunavanje v obliki Zakona o sistemu plač v javnem sektorju (Ur.l. RS, št. 107/2010, 35/11, ORZSPJS49a, 27/12 – odl. US, 40/12 – ZUJF, 46/13, 25/14 – ZFU, 50/14, 95/14 – ZUPPJS15 in 82/15 v nadaljevanju ZSPJS). Hkrati zakon določa tudi pravila za obsega sredstev za plače. ZSPJS v svojih členih definira temelje sistema plač v javnem sektorju, in sicer za uveljavitev načela enakega plačila za delo na primerljivih delovnih mestih, nazivih in funkcijah, za zagotovitev preglednosti sistema plač ter stimulativnosti plač. Plača zaposlenega v javnem sektorju je sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov. Osnovna plača se na podlagi ZSPJS opredeli z uvrstitvijo delovnega mesta v posamezni plačni razred in glede na sprejeto sistematizacijo delodajalca. Podrobno je plača javnega uslužbenca določena s predpisano plačno lestvico in plačnimi razredi. Za podrobno določitev plače javnega uslužbenca pa je zakonodajalec v ZSPJS določil plačno lestvico, ki je sestavljena iz 65 plačnih razredov (Dolinar, 2007, str. 35).

Značilno za javne zavode v Sloveniji je, da poleg javne dejavnosti opravljajo tudi tržno dejavnost. Opravljajo jo zaposleni v javnem zavodu. Zato so njihove plače sestavljene iz dela, ki zadeva opravljanje javne službe, in dela, ki zadeva opravljanje tržne dejavnosti.

V zadnjem času imajo nejavna sredstva oz. tržna sredstva vedno večji pomen, zato pridobiva na pomenu tudi njihova opredelitev. Vzrok je v tem, da meja med javno službo in tržno dejavnostjo ni jasno postavljena, saj opredelitev tržne dejavnosti in javne službe nista razvidna iz pravno veljavnih določil za negospodarsko javno službo. Eden izmed razlogov je tudi dejstvo, da so pri opredelitvah med službama presplošni tudi strokovnjaki (Tekavčič & Kavčič, 2015, str. 7).

Z nejavnimi oz. tržnimi sredstvi so pogojena tudi nagrajevanja javnih uslužbencev. Z omenjeno problematiko se v delu ne ukvarjam, ugotavljam le, ali so potem, ko je vzpostavljen sistem plačevanja dela, plače tudi pravilno obračunane, in ali je v ta namen vzpostavljen ustrezen nadzorni mehanizem.

Pri svojem poslovanju morajo zavodi zagotavljati notranji nadzor javnih financ. Razsežnost nadzora mora temeljiti na enotno zasnovanem sistemu finančnega vodenja in kontrol, notranjem revidiranju pri neposrednih in posrednih uporabnikih ter stalno preverjanje tega sistema. Notranji nadzor javnih financ mora zagotoviti, da finančno vodenje in sistem kontrol deluje v skladu z načeli gospodarnosti, zakonitosti, uspešnosti, preglednosti in učinkovitosti. Notranje revidiranje je kot ena od oblik notranjega nadzora neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna opredeljeno z Zakonom o javnih finančah.

Zakon o javnih finančah (101/13, 55/15 – ZFisP in 96/15 – ZIPRS1617) v prvem odstavku 100. člena opredeljuje odgovornost predstojnika neposrednega in posrednega proračunskega uporabnika. Predstojnik je odgovoren za vzpostavitev in delovanje primerne sistema finančnega vodenja in kontrol ter notranjega revidiranja.

Inštitut notranjih revizorjev (IIA) opredeljuje notranje revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost, ki daje zagotovila in svetuje. Dejavnost je zasnovana zaradi dodajanja vrednosti in izboljševanja delovanja organizacije. Organizaciji pripomore k uresničevanju njenih zastavljenih ciljev z metodičnim in sistematičnim ocenjevanjem. Pripomore tudi k izboljševanju uspešnosti upravljanja s tveganji, kontrolnih postopkov in upravljanja organizacije (Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev, 2011, str. 1).

Različni ljudje z različnimi razlogi v različnih obdobjih vzpostavljajo notranje kontrole z uporabo različnih metod. Naloga učinkovitega nadzora tveganj ni samo v specifikaciji tveganj in napisanih notranjih kontrolah, ki ne bi služile svojemu namenu, ampak v učinkovitem izvajanju nadzora (Leitch, 2008, str. 14).

Zaradi učinkovitega delovanja organizacije v skladu z zastavljenimi cilji ter delovanja s predpisanimi in sprejetimi pravili, ki zagotavljajo pričakovano ravnanje, varujejo sredstva ter zagotavljajo natančnost in pravilnost zapisov poslovnih dogodkov, poslovodstvo uvede notranje kontrole, ki predstavljajo sistem računovodskih in drugih kontrol. (Howard, 1992, str. 24).

Notranje kontrole so v organizacijo natančno in sistematično vpeljani postopki in metode, ki z delovanjem zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc, pravilno in resnično izdelavo računovodskih izkazov. Z njihovo vzpostavitvijo in njihovim delovanjem organizacije lažje varujejo svoje premoženje, odkrivajo napake in prevare v delovanju in zagotavljajo spoštovanje in delovanje zaposlenih po pravilih, zakonih in načelih, ki so sprejeta v splošnih aktih organizacije v skladu z njeno poslovno politiko, ki jo posredno ali neposredno določa lastnik (Odar, 2006, str. 42).

Prav notranji revizorji so strokovnjaki za razumevanje različnih vrst tveganj znotraj organizacije in notranjih kontrol, ki so na voljo za zmanjševanje teh tveganj. Poslovodstvu pomagajo pri razumevanju tveganj in jim dajejo priporočila za izboljšave. Nalogo notranjega revidiranja lahko opredelimo kot zagotavljanje celovitega in stalnega nadzora nad pravilnostjo in preglednostjo poslovanja podjetja.

V kolikor je poslovanje ciljno, pregledno in celovito urejeno lahko govorimo o pravilnosti poslovanja, medtem ko preglednost kažejo urejeni delovni postopki v informacijski, odločevalni in izvedbeni dejavnosti organizacije (Krivec., 2010, str. 16).

Izbrani javni zavod (v nadaljevanju Zavod) je ustanovljen na področju zdravstva. Glede na Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur.l. RS, št. 46/03) je Zavod posredni uporabnik državnega proračuna.

Zaradi kompleksnosti zakonodaje in pravil, ki ureja(jo) plačno politiko v javnem sektorju menim, da obstaja tveganje napačnega obračuna plač, zaradi česar je notranji nadzor obračuna plač smiseln in potreben.

Namen magistrskega dela je na podlagi teorije s področja javnih zavodov, notranje revizije, tveganj in delovanja notranjih kontrol v prakso prenesti znanje ter na podlagi praktične revizije procesa obračuna plač preveriti, ali je proces deloval tako, kot ga je vzpostavilo poslovodstvo. Preverjam delovanje notranjih kontrol na področju procesa obračunavanja plač. V primeru ugotovitve, da delovanje sistema notranjih kontrol ni zadostno, je namen magistrskega dela tudi predlagati priporočila, ki bi zagotavljala učinkovitejše izvajanje notranjih kontrol.

Na podlagi namena **postavljam tezo:**

Notranje kontrole v procesu obračuna plač v izbranem javnem zavodu so ustrezno vzpostavljene in zagotavljajo izpolnjevanje ciljev poslovodstva.

Cilji magistrskega dela:

- preštudirati literaturo s področja notranje revizije, zavodov, slovenske zakonodaje s področja notranje revizije in sistema plač v javnih zavodih,
- predstaviti ugotovitve na podlagi opravljene revizije poslovanja javnega zavoda na področju procesa obračuna plač ter oblikovati priporočila (predloge in rešitve) za prihodnje ukrepe glede obstoja delovanja in zadostnosti sistema notranjih kontrol kot pripomoček poslovodstvu k boljšemu obvladovanju tveganj in ustvarjanju dodatne koristi javnega zavoda na revidiranem področju,

- s pregledovanjem, preizkušanjem in analiziranjem podatkov zbrati dovolj revizijskih dokazov za potrditev oz. zavrnitev temeljne teze.

Z magistrskim delom želim poiskati odgovor na vprašanje, kako lahko notranji revizor s svojim strokovnim in neodvisnim delovanjem pomaga poslovodstvu pri doseganju ciljev sistema plač in namenov organizacije.

Pri magistrskem delu je uporabljenih več znanstvenoraziskovalnih metod, pri čemer so nekatere med seboj kombinirane.

V delu so kombinirane metode opisovanja, proučevanja in analiziranja. V pomoč mi je tuja kot domača literatura s področja računovodstva in revizije v javnem sektorju, katero sem pri izvedbi dela tudi preučil. Stališča in mnenja avtorjev uporabljene literature so povzeta s pomočjo metode kompilacije, čemur je dodano lastno mnenje in informacije, pridobljene pri študiju na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani, kar predstavlja izkustveno metodo.

V tretjem poglavju sta uporabljeni metoda analize in metoda deskripcije. V tem poglavju so zbrani podatki na podlagi izvedenih intervjujev, opazovanjem in pregledom internih aktov. Zbrani podatki so sistematično urejeni in preizkušeni. Sledi analiziranje ugotovljenih izsledkov revidiranja kot predstavitev rešitev za morebitne zaznane probleme poslovanja javnega zavoda ter prikaz rezultatov v obliki podanih priporočil poslovodstvu javnega zavoda.

Na koncu je uporabljena še sintetična metoda, s katero so v sklepnem delu povzeta spoznanja in ugotovitve, ki izhajajo iz teoretičnega in praktičnega vsebinskega dela magistrskega dela.

Magistrsko delo je sestavljeno iz petih poglavij, ki si sledijo v smiselni zaporedju od teorije pa do praktičnih spoznanj. Tematika je dodatno razdelana v podpoglavjih. Magistrsko delo je razdeljeno na uvodni, teoretični, analitični in sklepní del.

V uvodu je predstavljen namen, cilji in metode dela. Sledi mu teoretični del, kateremu sta namenjeni prvi dve poglavji magistrskega dela. Opredeljeni so javni zavodi in njihova ureditev, sistem plač in pravni okvir notranjega nadzora javnih financ. V naslednjem poglavju je teoretično predstavljen namen, vloga in potek notranje revizije. V nadaljevanju so predstavljena tveganja, cilji in notranje kontrole, s katerimi si pri svojem delu pomaga notranji revizor.

V naslednjem poglavju je na praktičnem primeru predstavljena revizija procesa obračuna plač v izbranem Zavodu. V delu so analizirani cilji poslovodstva in opredeljena tveganja

pri procesu in vzpostavljene notranje kontrole. Kontrole so ocenjene in izvedeno je podrobno preizkušanje podatkov. Predlagani so predlogi za izboljšanje delovanja notranjih kontrol.

Na koncu so podani sklepi, ki izhajajo iz postavljenih hipotez, navedena literatura in viri.

1 JAVNI ZAVODI

1.1 Ureditev javnega zavoda

V Sloveniji so javni zavodi prva oblika, ki je bila na področju negospodarskih dejavnosti uvedena po spremembah leta 1990. Urejeni so bili z Zakonom o zavodih iz leta 1991. (Ur.l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00 – ZPDZC in 127/06 – ZJZP)

Trenutno ureja status javnih zavodov Zakon o zavodih in področni zakoni, kjer zavod deluje (zdravstvo, šolstvo, kultura, socialno varstvo, znanost). Zakon o zavodih (Ur.l. RS, št. 36/2000, 127/2006, v nadaljevanju ZZ) definira zavod kot organizacijo, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti zdravstva, vzgoje in izobraževanja, kulture, znanosti, športa, otroškega, invalidskega in socialnega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, v kolikor cilj izvajanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Ustanovijo se za opravljanje javnih služb. Pri svojem delovanju morajo zavodi upoštevati številne zakone, ki urejajo in omejujejo njihovo delovanje.

ZZ v svojih členih določa glavni okvir oziroma postavlja merila za delovanje zavodov. Opredeljuje merila za ime, sedež, ustanovitev, dejavnost, opravljanje javne službe, organe zavoda, sprejemanje splošnih aktov zavoda in organizacijo zavoda. V nadaljnjih členih ZZ opredeljuje merila za sredstva za delo in odgovornost za obveznosti zavoda, nadzor nad delovanjem zavoda, statusne spremembe povezane s pripojitvami in izločitvami, načine povezovanja zavodov, prenehanje delovanja zavoda in ostale določbe. Glede na različna posamična področja delovanja zavodov, le-ta v Sloveniji urejajo specifični zakoni.

V prvih treh členih ZZ določa, da cilj opravljanja dejavnosti javnih zavodov ni pridobivanje dobička. Cilj izvajanja dejavnosti javnih zavodov je zadovoljevanje javnega interesa oziroma izvajanje javne službe. V 22. členu opredeljuje, da se dejavnosti, katerih trajno in nemoteno opravljanje zagotavlja v javnem interesu država, mesto ali občina, opravljajo kot javne službe.

ZZ v svojem 48. členu določa, da lahko Zavod pridobiva sredstva za delo od ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga in storitev na trgu ali iz drugih virov. Način in pogoje pridobitve sredstev opredeljujejo določeni zakoni in akt o ustanovitvi.

Na podlagi drugega odstavka 3. člena Zakona o javnih financah je minister za finance izdal Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03, v nadaljevanju Pravilnik), ki večino javnih zavodov razvršča v klasifikacijo posrednih uporabnikov državnega ali občinskega proračuna. Pravilnik opredeljuje tudi neposredne uporabnike, vendar jih v nadaljevanju ne obravnavam.

Pravilnik opredeljuje osebe javnega prava in jih razdeljuje na posredne uporabnike državnega ali občinskega proračuna. Mednje štejejo:

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

Posredni uporabniki so po Pravilniku še:

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

Glede na dejavnost in vire financiranja opravljajo javni zavodi tri glavne dejavnosti (Kavčič, Tekavčič, 2015, str. 7) :

1. javno dejavnost, ki se financira iz proračunskih virov (javna sredstva),
2. javno dejavnost, ki se financira iz zasebnih virov in
3. tržno dejavnost oziroma prodajo blaga in storitev na trgu, ki se financira iz zasebnih virov.

Vsaka od treh dejavnosti, ki jih opravljajo javni zavodi, pridobiva vire za delovanje na drugačne načine in na podlagi drugačnih aktivnosti. Javno dejavnost, ki je financirana iz proračuna (1. točka), zagotavljata država ali občina. Za dejavnost pod drugo in tretjo točko

si mora financiranje zagotoviti zavod sam. Sredstev za javno dejavnost, ki je financirana iz proračuna in javno dejavnost, ki je financirana iz zasebnih virov ne smemo izenačevati, čeprav gre v obeh primerih za izvajanje javne dejavnosti. (Kavčič, Tekavčič, 2015, str. 7).

1.2 Upravljanje javnega zavoda

ZZ v 45. členu določa, da statut ureja organizacijo zavoda, njegove organe in njihove pristojnosti ter način odločanja. ZZ ureja tudi druga vprašanja, ki so lahko pomembna za opravljanje dejavnosti in njegovega poslovanja v skladu z zakonom in aktom o ustanovitvi. Ostala pomembna vprašanja za delo in poslovanje zavoda se lahko urejajo tudi z drugimi splošnimi akti, ki pa morajo biti usklajena in podrejena statutu oziroma drugim pravilom.

ZZ v VI. poglavju določa organe javnega zavoda:

- svet zavoda,
- direktorja,
- strokovnega vodjo in
- strokovni svet.

ZZ opredeljuje organe zavoda: strokovnega vodjo, direktorja, strokovni svet in svet zavoda. Organi so opredeljeni v 29. do 44. členu in jih na kratko povzemam:

- Zavod upravlja svet zavoda ali drug kolegijski organ. Naloga organa je sprejemanje finančnega načrta, programa dela, letnega poročila in drugih splošnih aktov zavoda. Svet zavoda sprejema statut v soglasju z ustanoviteljem. V večini področnih zakonov je tudi za sprejem drugih aktov predvideno soglasje ustanovitelja.
- Direktor je poslovodni organ zavoda. V kolikor funkciji nista ločeni, lahko direktor opravlja tudi funkcijo vodenja strokovnega dela. Direktorja imenuje ustanovitelj oziroma svet zavoda v soglasju z ustanoviteljem. Imenuje se ga z izborom na javnem razpisu za čas štirih let. Njegov mandat traja štiri leta, razen če ni v zakonu ali aktu o ustanovitvi določeno drugače. Po poteku mandata lahko ponovno kandidira. Postopki imenovanja in razrešitve so natančno določeni v ZZ.
- Strokovno delo zavoda vodi strokovni vodja. Strokovni vodja je imenovan, v kolikor je tako določeno z zakonom ali aktom o ustanovitvi. Dolžnosti, pravice in odgovornosti strokovnega vodje so določene s statutom oziroma z ostalimi pravili zavoda v skladu z zakonom oziroma aktom o ustanovitvi. Tako kot direktorja ga imenuje in odpokliče svet zavoda po predhodnem pridobljenem mnenju strokovnega sveta.
- Za strokovno delo zavoda skrbi strokovni svet.

1.3 Sistem plač v javnem sektorju

Plača je plačilo za opravljeno delo po pogodbi o zaposlitvi, ne glede na vrsto pogodbe o zaposlitvi. Pogodba o zaposlitvi se praviloma sklene za nedoločen čas. Obstajajo pa tudi izjeme, kjer se lahko v določenih primerih, ki so naštetih v 54. členu Zakona o delovnih razmerjih (Ur.l.RS, št. 21/13, 78/13 – popr., 47/15 – ZZSDT, 33/16 – PZ-F in 52/16, v nadaljevanju ZDR), sklene pogodba za določen čas. Pogodba je lahko sklenjena za krajši delovni čas, javna dela, opravljanje dela na domu pa tudi s poslovodno osebo in prokuristom ter vodilnim delavcem. Praviloma je plača izražena v bruto znesku. Neto znesek plače namreč zaradi različnih možnih davčnih olajšav pri izračunu dohodnine ni primerljiv podatek. Plača se mora vedno izražati v denarni obliki. Izplačana mora biti najkasneje osemnajst dni po preteku plačilnega obdobja, ki ne sme biti daljše od 1 meseca. Lahko je izplačana tudi prvi naslednji delovni dan (po osemnajstem), če je plačilni dan dela prost. Plača, povračila stroškov v zvezi z delom in drugi prejemki delavca se izplačujejo na bančni račun delavca, kar je v skladu s 23.a členom Pravilnika o izvajanju Zakona o davčnem postopku (Čižman, 2013, str. 47).

126. člen ZDR pravi, da plačo sestavlja osnovna plača, del plače za delovno uspešnost in dodatki. V kolikor je s pogodbo o zaposlitvi ali s kolektivno pogodbo dogovorjeno, lahko plačo sestavlja tudi plačilo za poslovno uspešnost.

Področje plač v javnem sektorju ureja krovni zakon, in sicer Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur.l. RS št. 107/2010, 35/11, ORZSPJS49a, 27/12– odl. US, 40/12 – ZUJF, 46/13, 25/14 – ZFU, 50/14, 95/14 – ZUPPJS15 in 82/15 v nadaljevanju ZSPJS). ZSPJS definira sistem plač funkcionarjev in javnih uslužbencev v javnem sektorju. Opredeljuje pravila za določanje, obračunavanje in izplačevanje plač in pravila za določanje obsega sredstev za plače. Zakon ureja tudi postopek za spremembe razmerij med plačnimi skupinami in plačnimi podskupinami v javnem sektorju. Zakon določa skupne temelje sistema plač v javnem sektorju, in sicer za uveljavitev načela enakega plačila za delo na primerljivih delovnih mestih, nazivih in funkcijah, za zagotovitev preglednosti sistema plač ter stimulativnosti plač.

Osnovna plača je tisti del plače, ki ga javni uslužbenec in funkcionar na posameznem delovnem mestu, nazivu in funkciji prejema za opravljeno delo v polnem delovnem času za pričakovane rezultate dela v posameznem mesecu in pomeni temeljno primerjavo zahtevnosti funkcij, delovnih mest in nazivov, prav tako tudi znotraj posameznih plačnih skupin in podskupin oziroma med posameznimi plačnimi skupinami in podskupinami (Klinar, 2006, 61–62).

Plačna lestvica je po ZSPJS sestavljena iz 65 plačnih razredov, kjer so določeni plačni razponi za celotni javni sektor. Višina oziroma vrednost plačnih razredov se usklajujejo

praviloma enkrat letno. Višina uskladitve se dogovori s kolektivno pogodbo za javni sektor, medtem ko se vsakokratna vrednost plačnih razredov iz plačne lestvice določi z zakonom.

Pri določanju osnovne plače delavca se upošteva zahtevnost dela, za katero je delavec sklenil pogodbo o zaposlitvi. Glede na kriterije gospodarnosti, kvalitete in obsega opravljenega dela se lahko delavcu določi tudi delovna uspešnost. Delavcu ob sklenjeni pogodbi o zaposlitvi pripadajo tudi dodatki. Za posebne pogoje dela je delavec upravičen do dodatkov. Ti dodatki izhajajo iz razporeditve delovnega časa. Lahko se prejmejo za nočno delo, nadurno delo, delo v nedeljo, delo na praznike in dela proste dneve po zakonu. S kolektivno pogodbo se lahko določijo tudi dodatki za posebne pogoje dela, ki izhajajo iz posebnih obremenitev pri delu, neugodnih vplivov okolja in nevarnosti pri delu in niso vsebovani v zahtevnosti dela. Takšen primer dodatka je lahko dodatek za delo v hrupu. Njihova višina je določena v kolektivnih pogodbah na ravni dejavnosti. Višina dodatkov je lahko določena v nominalnem znesku ali v odstotku od osnovne plače za polni delovni čas oziroma ustrezne urne postavke. Dodatki se zaposlenim obračunajo le za čas, ko je delavec delal v pogojih, zaradi katerih mu dodatek pripada. Delavcu pripada tudi dodatek za delovno dobo, ki ga prav tako urejajo kolektivne pogodbe na ravni dejavnosti (Kresal in drugi, 2014, str. 130).

Delavcu pripada za čas odsotnosti z dela nadomestilo plače. Pravico do nadomestila plače ima iz:

- razlogov, katere opredeljuje Zakon o delovnih razmerjih,
- razlogov, ki jih opredeljuje delodajalec,
- osebnih razlogov.

Delodajalec izplačuje nadomestilo plače v svoje breme oz. strošek v velikosti 100 % osnove, v kolikor ni z Zakonom o delovnih razmerjih ali drugimi zakoni oz. podzakonskimi akti določeno drugače. Po navadi je osnova za obračun nadomestila delavčeva povprečna mesečna plača. Gre za povprečno mesečno plačo za polni delovni čas iz zadnjih treh mesecev oziroma iz obdobja dela v zadnjih treh mesecih pred začetkom odsotnosti. V kolikor delavec v obdobju zaposlitve v zadnjih treh mesecih ni delal in je za ves čas prejemal nadomestilo plače, je osnova za izračun nadomestila enaka osnovi za izračun nadomestila plače v zadnjih treh mesecih pred začetkom odsotnosti. Če delavec v celotnem obdobju zadnjih treh mesecev ni prejel niti ene mesečne plače, mu pripada nadomestilo plače v velikosti osnovne plače, določene v pogodbi o zaposlitvi. Izjeme od tega pravila so nadomestila za čas odsotnosti iz zdravstvenih razlogov.

Nadomestilo plače ne sme biti višje od plače, ki bi jo delavec prejel, v kolikor bi delal. Delodajalec mora po zakonu izplačati nadomestilo plače pri odsotnosti z dela zaradi izrabe

letnega dopusta, plačane odsotnosti zaradi osebnih okoliščin, izobraževanja, z zakonom določenih praznikov in dela prostih dni (Čižman, 2013, str 48).

100-odstotno nadomestilo plače po ZDR od osnove pripada delavcu za odsotnost z dela:

- zaradi koriščenja letnega dopusta,
- zaradi osebnih okoliščin,
- zaradi izobraževanja,
- zaradi dela prostih dni in praznikov,
- po drugih zakonih, ko je delavec izvoljen, vpoklican ali imenovan,
- zaradi poklicne bolezni ali poškodbe pri delu.

Kadar je delavec odsoten zaradi bolezni ali drugih zdravstvenih razlogov ima pravico do odsotnosti z dela in ustreznega (odstotnega oz. procentualnega) nadomestila plače. Polegčasne nezmožnosti za delo zaradi bolezni ali poškodbe so razlogi za odsotnost še prostovoljno darovanje krvi in drugi primeri, v skladu s predpisi o zdravstvenem zavarovanju (Čižman, 2013, str 49).

Delavec je po ZDR upravičen do povračil stroškov v zvezi z delom. Med povračila stroškov v zvezi z delom zajemamo povračila stroškov za prehrano med delom, stroškov za prevoz na delo in z njega ter stroškov, ki jih ima pri opravljanju določenih del in nalog na službenem potovanju. Delodajalec izplača delavcu povračila stroškov v skladu s kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti. V kolikor zneski povračil niso določeni s kolektivno pogodbo, se določijo s podzakonskim aktom. Za dejavnosti, ki imajo sklenjene kolektivne pogodbe med delavci in delodajalci, so povračila lahko določena v sami kolektivni pogodbi ali pa se kolektivna pogodba sklicuje na določen podzakonski predpis, na primer na Uredbo o povračilih stroškov za službena potovanja v tujino (uredba za tujino) in na Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih prejemkov (davčna uredba). Povračila so lahko urejana tudi v začasnem, posebnem zakonu, kot je Zakon za uravnoteženje javnih financ (v nadaljevanju ZUJF), ki je veljal določeno obdobje za proračunske uporabnike. Vse vrste povračil in drugih prejemkov se izplačujejo tako v javnem kot zasebnem sektorju, različni so seveda pogoji in velikost izplačil (Čižman, 2013, str. 52).

9. člen ZSPJS definira osnovno plačo javnega uslužbenca. Osnovna plača je določena s plačnim razredom, v katerega je uvrščeno delovno mesto oziroma naziv, na katerega je javni uslužbenec razporejen oziroma ga je pridobil z napredovanjem. V ZSPJS je zapisano, da je plačni razred določen v prilogi zakona in je del plačne lestvice. Plačna lestvica vsebuje 65 plačnih razredov in določa plačni razpon za celotni javni sektor v Sloveniji. Praviloma enkrat letno se vrednosti plačnih razredov usklajujejo. Višina spremembe

vrednosti se dogovori s kolektivno pogodbo za javni sektor, medtem ko se vsakokratna vrednost plačnih razredov iz plačne lestvice določi z zakonom.

Po 23. členu ZSPJS pripadajo javnim uslužbencem dodatki, medtem ko funkcionarjem dodatki ne pripadajo, razen dodatka za delovno dobo. V primeru, da dodatek ni določen v nominalnem znesku, je osnova za obračun dodatka osnovna plača javnega uslužbenca ali funkcionarja.

Po ZSPJS pripadajo javnim uslužbencem naslednji dodatki:

- položajni dodatek,
- dodatek za delovno dobo,
- dodatek za mentorstvo,
- dodatek za specializacijo, magisterij ali doktorat (v kolikor ga delovno mesto že ne vključuje),
- dodatek za dvojezičnost,
- dodatek za manj ugodne delovne pogoje,
- dodatki za nevarnost in posebne obremenitve,
- dodatki za delo v manj ugodnem delovnem času.

Gibljivi oz. variabilni del plače, ki vpliva na nagrajevanje javnih uslužbencev, predpisuje 21. člen ZSPJS. Variabilni del plače javnim uslužbencem predstavlja možna upravičenost do delovne uspešnosti iz naslova povečanega obsega dela in delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu kot redna delovna uspešnost. Gibljivi del plače javnih uslužbencev je v zadnjih letih močno reguliran.

Nadrobno določata pogoje, obseg in odločanje o razdeljevanju in izplačevanju sredstev delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu 22. člen ZSPJS in Uredba o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Ur. l. RS, št. 69/2008, 97/2009). Delovno uspešnost na področju zdravstvenih zavodov ureja Pravilnik o določitvi obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih zavodih iz pristojnosti Ministrstva za zdravje RS (Ur. l. RS, št. 3/2013).

V 40. členu ZSPJS predpisuje obračun plač, in sicer morajo vsi izplačevalci plač obračunavati in izplačevati plačo na podlagi enotne metodologije in obrazcev, ki jih je z uredbo o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju (Ur.l. RS, št 14/09 ... 3/16 ; v nadaljevanju Uredba) predpisala vlada.

Uredba velja za vse uporabnike proračunov, kot jih določa Sklep o subjektih, za katere velja Zakon o sistemu plač v javnem sektorju. Uredba ureja področja splošnih določb, izplačil, prispevkov in davkov, izračuna plač, plače za delo v tujini in izplačevanja plač.

1.4 Pravni okvir notranjega nadzora javnih financ

Notranje revidiranje se je pričelo uveljavljati po letu 2000, in sicer po uveljavitvi Zakona o javnih finanah. Še zmeraj lahko opazimo, da je notranje revidiranje javnega sektorja v Sloveniji razmeroma nova funkcija. Glede na veljavne predpise oziroma sprejeto zakonodajo bi lahko vsak proračunski uporabnik imel notranjo revizijsko funkcijo, ki je lahko organizirana v treh različnih organizacijskih oblikah. Lahko je organizirana kot lastna notranje revizijska služba, kot skupna notranje revizijska služba ali kot najemanje zunanjega izvajalca notranjega revidiranja (Šoltes, 2006, str. 7).

Po podatkih Šoltesa, je leta 2005 imela manj kot četrtina (17 %) proračunskih uporabnikov organizirano notranje revizijsko funkcijo. Presenetljiv je tudi podatek, da je na Uradu za nadzor proračuna registriranih 262 državnih notranjih revizorjev, a jih manj kot polovica deluje pri vseh proračunskih uporabnikih skupaj. Opaža tudi, da tudi pri proračunskih uporabnikih, kjer imajo vzpostavljene svoje notranje revizijske službe, ne zaposlujejo dovolj notranjih revizorjev. Kot primer izpostavlja, da imajo vsa ministrstva lastne notranje revizijske službe, vendar je v revizijski službi zaposlen posameznik ali največ 2 revizorja, kar pa za učinkovito delovanje službe po navadi ni dovolj (Šoltes 2006, str. 7).

Notranji nadzor javnih financ opredeljujeta oziroma določata Zakon o javnih finanah (Ur.l.RS, št. 11, 21. 2. 2011) in Zakon o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE). Dodatno določajo notranji nadzor javnih financ vsakoletno veljavni Zakon o izvrševanju proračuna RS, vsakoletno veljavni Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna RS, Pravilnik o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna RS, Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ in standardi notranjega revidiranja.

99.a člen Zakona o javnih finanah (Ur.l.RS, št. 11, 21. 2. 2011, v nadaljevanju ZJF) določa, da mora notranji nadzor javnih financ zagotoviti:

- da razsežnost nadzora temelji na enotno zasnovanem sistemu finančnega vodenja in kontrol, notranjem revidiranju pri neposrednih in posrednih uporabnikih ter stalnem preverjanju tega sistema,
- da finančno vodenje in sistem kontrol deluje v skladu z načeli gospodarnosti, zakonitosti, uspešnosti, preglednosti in učinkovitosti.

ZJF v 100. členu opredeljuje notranji nadzor javnih financ pri neposrednih in posrednih uporabnikih. Opredeljuje sledeče:

- Odgovornost predstojnika neposrednega in posrednega uporabnika za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja.
- Finančno poslovanje (management) 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 obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanja načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti.
- Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja (managementa) in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njihove učinkovitosti.
- Notranje revidiranje izvajajo notranji revizorji. Notranji revizor opravlja revidiranje v skladu s kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev ter s standardi notranjega revidiranja, ki jih izda finančni minister, na podlagi predhodnega mnenja Računskega sodišča RS. Pri delu mora biti notranji revizor samostojen in neodvisen. Samostojnost in neodvisnost je ključna pri pripravi predlogov revizijskih načrtov, izbiri revizijskih metod, poročanju, dajanju priporočil ter spremljanju njihovega izvajanja. Pomembno je, da notranji revizor ne sme opravljati nobenih drugih operativnih nalog in ne sme opravljati revizije v postopkih, v katerih je poprej sodeloval.
- V kolikor posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov zaradi gospodarnosti poslovanja ne organizirajo notranje revizijske službe, lahko notranjo revizijo zaupajo zunanjim izvajalcem. Zunanji izvajalec revidiranja mora biti pooblaščen za notranje revidiranje in mora naloge opraviti skladno s predpisanimi standardi. Zakon daje tudi možnost, da posredni uporabniki proračuna zaupajo notranjo revizijo Ministrstvu za finance.

Minister za finance je na podlagi 101. člena ZJF sprejel Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur.l.RS, 72/02, v nadaljevanju pravilnik). V 2. členu pravilnik predstojnikom oziroma poslovnim organom proračunskega uporabnika nalaga odgovornost za vzpostavitev, delovanje, nadzor in stalno izboljševanje sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol. Dodatno odgovornim nalaga tudi notranje revidiranje v skladu s pravilnikom in drugimi pravili, metodikami in standardi za finančno poslovanje in notranje kontrole, ki jih predpisuje Ministrstvo za finance oziroma Služba za nadzor proračuna.

Po pravilniku so dolžni vzpostaviti sistem notranjih kontrol in zagotoviti kadrovske in materialne vire in pogoje za gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje ter delovanje notranjih kontrol. Razviti in sprejeti morajo sistem za ocenjevanje in obvladovanje tveganj, s katerimi se soočajo.

Notranji nadzor poznamo praviloma v obliki notranje revizije, ki jo izvajajo notranji revizorji. Pravilnik v 4. členu določa, da lahko pristojna ministrstva za izvajanje nadzora javnih financ javnih zavodov uporabijo svojo notranjo revizijsko službo, ki v tem primeru poroča ministru. Torej poznamo še eno formalno obliko notranjega nadzora, čeprav bi lahko rekli, da vsebinsko slednja oblika kontrole že predstavlja obliko zunanega nadzora.

2 NOTRANJA REVIZIJA

2.1 Namen in cilji notranje revizije

Inštitut notranjih revizorjev opredeljuje notranjo revizijo kot (Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev, 2011, str. 1): »neodvisno, nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, namenjeno povečevanju koristi in izboljševanju delovanja« .

Organizaciji pomaga dosegati njene cilje z uporabo sistematičnega, discipliniranega pristopa k ovrednotenju in izboljšanju učinkovitosti:

- računovodskih in poslovodskih kontrol,
- obvladovanja tveganj,
- upravljanja.

Dosledno in sistematično notranjo revizijo opravljajo usposobljeni notranji revizorji, ki glede na naročilo posloводства ali nadzornega organa preizkušajo in ocenjujejo pravilnost, resničnost postopkov, stanj in drugih dejstev v podjetju. Najpogosteje govorimo o notranji reviziji v primerih, ko se posloводство podjetja odloči, da potrebuje notranjo revizijsko dejavnost, ki se bo ukvarjala z revidiranjem poslovanja (Koletnik, 2007, str. 59):

- a) uspešnosti in učinkovitosti notranjega kontrolnega sistema,
- b) ustreznega obvladovanja poslovnih tveganj ter ustreznosti notranjega kontrolnega sistema,
- c) samoocenjevanja obvladovanja tveganj in notranjih kontrol,
- d) zanesljivosti računovodskih in drugih (s)poročil,
- e) skladnosti delovanja s predpisi in
- f) drugih posebnih nalog (ugotavljanja poslovnih prevar in drugo).

Dejavnost notranjega revidiranja lahko opravljajo strokovno usposobljeni zaposleni v organizaciji. V kolikor organizacija nima lastnega strokovno usposobljenega zaposlenega, lahko dejavnost opravljajo ljudje izven organizacije, ki so usposobljeni za takšna revidiranja. Strokovno lahko dejavnost izvajajo preizkušeni notranji revizorji. Revizorji morajo dobro poznati revidirano področje in morajo nuditi oporo poslovodu,

nadzornemu svetu, lastnikom in drugim deležnikom pri njihovih odločitvah. Nepristransko in neodvisno preizkušajo notranje kontrole ter na podlagi preizkusov in izrazijo mnenje, ali so pregledane naloge opravljene na pošten in resničen način (Koletnik, 2007, str. 41).

Prevladujoča naloga notranje revizijske dejavnosti je revidiranje sistema notranjih kontrol. Pri revidiranju sistema notranjih kontrol gre za ocenjevanje in preizkušanje njegove ustreznosti glede na izbran cilj in obseg notranje revizijske naloge. Izvajanje revidiranja sistema notranjih kontrol poteka z namenom, da bi poslovodstvo od notranjega revizorja dobilo zagotovilo, da ima strateško oziroma ciljno usmerjeno podjetje učinkovite, varčne in uspešne notranje kontrole v povezavi s tveganji, ki ogrožajo skrbno poslovanje, zanesljivo računovodsko poročanje ali zakonito delovanje podjetja (Koletnik 2007, str. 58).

2.2 Vloga in vrste notranje revizije

Nalogo notranjega revidiranja lahko opredelimo z zagotavljanjem celovitega in stalnega nadzora nad pravilnostjo in preglednostjo poslovanja podjetja. V kolikor je poslovanje ciljno, pregledno in celovito urejeno, lahko govorimo o pravilnosti poslovanja, medtem ko preglednost kažejo urejeni delovni postopki v informacijski, odločevalni in izvedbeni dejavnosti organizacije (Koletnik, 2007, str. 63).

Po mnenju Koletnika (2007, str. 63–64) stalni in celovit nadzor pomeni:

- Kontinuirano zagotavljanje notranjih kontrol v vseh delovnih postopkih, ki omogočajo strokovno in poklicnoetično pravilno poslovanje. Strokovno pravilo poslovanje pomeni, da se opravlja stvari na pravi način, na pravem mestu in ob pravem času, medtem ko etična pravilnost pomeni, da jih opravljajo pravi ljudje z ustrežno poklicno moralo.
- Kontinuirano odpravljanje nepravilnosti. Te kažejo na nestrokovno ali neetično delo sodelavcev.
- Kontinuiran prispevek k večanju uspešnosti oziroma dodane vrednosti podjetja.

Pomen notranjega revidiranja kot tudi njegova vloga je v preteklih letih pričela rasti in dobivati na vedno večji veljavi. Notranja revizija ne predstavlja več zgolj revidiranje računovodske in finančne funkcije, temveč gre bolj za potrebo podjetja po povečevanju zmožnosti obvladovanja različnih vrst tveganj (Berk, Peterlin, Ribarič, 2005, str. 76).

Glede na ozek pomen lahko revidiranje razvrščamo glede na cilje, kateri izhajajo iz dejavnosti notranjega revidiranja.

Donald H. Taylor in G. William Glezen (2007, str. 33,34) razvrščata revidiranja glede na cilje:

Revidiranje računovodskih izkazov je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi temelji računovodstva (...)

Revidiranje skladnosti s predpisi ugotavlja, ali oseba ali podjetje upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise. Sodila, po katerih se preverja delovanje osebe ali podjetja, so lahko navodila poslovodstva ali zakon z izvedbenimi predpisi (...)

Revidiranje poslovanja sodi v širše pojmovanje revidiranja. The AICPA Special Committee on Operational and Management Auditing. Ugotavlja oz. sistematično pregleduje delovanje organizacije glede na določene cilje, katerega namen so oceniti dosežke, ugotoviti možnosti za izboljšave in razviti priporočila za izboljšave ali nadaljnje delovanje". Sestavine revizije poslovanja so lahko pregled računalniškega računovodstva podjetja, ocenitev njegove učinkovitosti in zanesljivosti ter priporočila za izboljšave sistema.

Koletnik (2007, str. 65,66) pa razdeljuje notranjo revizija tudi na celovito ali delno. Za kakšno revizijo, gre je odvisno od obsega revidiranja poslovanja. Za celovito revizijo je značilno, da z njo revidiramo delovanje enovitega podjetja ali druge poslovne osebe. Celovito revidiranje posega na vsa področja poslovanja. Za delno revizijo je značilno, da se srečujemo z notranjim revidiranjem organizacijskih delov podjetja, njihovih poslovnih področij ali samih nosilcev odločevalnih ravni, to je poslovodnikov. Tako govorimo o (Koletnik, 2007, str. 65,66):

a) revidiranju ustreznosti in uspešnosti ter pravilnost oz. zakonitosti na področjih poslovanja, kot so:

- priskrba, uporaba in odslopitev nosilcev delovne sile (zaposlencev);
- priskrba in uporaba delovnih sredstev;
- priskrba in poraba predmetov dela;
- priskrba in uresničitev storitev drugih;
- priskrba, uporaba in vračilo denarnih sredstev.

b) zanesljivosti računovodskega (s)poročanja, kot so:

- poročanje o premoženjskem in finančnem položaju podjetja;
- poročanje o poslovnih in denarnih uspešnosti;
- o drugih vrstah računovodskih poročanj.

- c) zanesljivosti neračunovodskega poročanja v finančni, proizvodni, trženjski, kadrovski dejavnosti in v drugih izvedbenih informacijskih dejavnostih;
- d) ustreznosti poslovnega obvladovanja poslovnih tveganj in drugem.

Po Koletniku (2007, str 65,66) poznamo: »*stalne in občasne* notranje revizije. Med stalne naloge sodi načrtovano presojanje skladnosti delovanja podjetja z notranjimi in zunanjimi pravnimi in organizacijskimi predpisi ter poslovnimi cilji podjetja. Gre za dolgoročno načrtovanje in uresničevanje revizijskih nalog v skladu z ocenjenim poslovnim tveganjem na revidiranih področjih. Med občasne naloge štejemo na primer preiskovanje in ocenjevanje ter poročanje o ustreznosti revidiranih poslovnih dogodkov, procesov ali stanj, računovodskih ali neračunovodskih (s)poročil in drugih občasnih nalog, ki jih notranji revizor dobi od poslovoznikov ali nadzornih organov v podjetju in praviloma niso predmet dolgoročnega načrtovanja.

Poznamo *klasično, novejšo in sodobno* notranjo revizijo. Pri klasičnem revidiranju računovodenja in financiranja (angl. *financial auditing, Faud*), preizkušamo in ocenjujemo posamezne dogodke, procese in stanja, zlasti v povezavi z varovanjem sredstev in urejenostjo knjigovodenja, Izid takšnega revidiranja je predstavitev odmikov od postavljenih meril, vpogled v urejenost delnih procesov in varnost premoženja. Pri novejšem revidiranju poslovanja (angl. *operational auditing, Oaud*) gre za razširjene naloge notranje revizije, ki presegajo računovodsko in finančno dejavnost. Opravka imamo s preizkušanjem in ocenjevanjem urejenosti poslovanja na vseh poslovnih področjih, ker predvidevamo, da so posamezne stvari pravilno urejene le, če so zakonite in če so izdelana ustrezna pravila za poslovanje, vključno z notranjimi kontrolnimi postopki. Pri revidiranju poslovanja gre predvsem za kratkoročno nadziranje tekočih poslovnih aktivnosti in za težnjo po sprotne izboljševanju izvedbenega poslovanja v podjetju. Revidiranje poslovanja (angl. *management auditing, Maud*) presega prej navedeni vrsti revizij in posega na področje strateškega poslovnega odločanja o obstoju in razvoju podjetja ter razširi svoje naloge tudi na področje svetovalnih storitev. V tej zvezi se notranji revizor ukvarja s presojanjem ustreznega organizacijskega ustroja in notranjega kontrolnega sistema v podjetju, s kakovostjo poslovanja oziroma poslovnih tveganj in odločitev, dolgoročnega in kratkoročnega poslovnega načrtovanja ter s svetovanjem (s formalnimi ali neformalnimi nasveti, ocenami, posveti in drugim) in presojanjem ustrezne (u)porabe dejavnikov za doseganje strateških poslovnih ciljev podjetja«.

2.3 Potek notranje revizije

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (2012, str. 10; v nadaljevanju Standardi) pravijo, da morajo notranji revizorji izdelati na tveganjih zasnovan

načrt. V njem morajo določiti prednostne naloge notranje revizije v skladu s cilji organizacije. Za primerno načrtovanje je zelo pomembno, da notranji revizor pridobi osnovne informacije o ciljih in načrtih proračunskega uporabnika. Pridobiti mora tudi informacije o usmeritvah in načrtih organizacije. Zelo pomembno je, da revizor pozna postopke, zakonske in druge predpise, ki lahko ključno vplivajo na delo proračunskega uporabnika. Med informacijami naj bodo tudi imena in število zaposlenih, opisi delovnih mest in podrobni podatki o preteklih spremembah v organiziranosti, večjih spremembah in načrtih, informacije o predračunih, poslovnih izidih in računovodskih podatkih o organizacijski enoti oziroma področju, ki naj bi se revidiralo. V veliko pomoč notranjim revizorjem so tudi delovna gradiva prejšnjih notranjih in zunanjih revizij kot vse dokumentacije o dopisovanju med posameznimi organizacijskimi enotami ter strokovno literaturo o obravnavani dejavnosti, tako da je dobro, da notranji revizor pridobi tudi takšne informacije. (Lesjak, 2002, str. 14).

Standardi pravijo, da morajo notranji revizorji pripraviti in dokumentirati načrt za vsak posel, vključno z njegovimi cilji, obsegom, časom in razporeditvijo virov.

Po standardih (2012, str. 13) morajo v fazi načrtovanja posla notranji revizorji:

- upoštevati cilje dejavnosti, ki se pregleduje;
- upoštevati sredstva, s katerimi ta dejavnost obvladuje svoje izvajanje;
- upoštevati pomembna tveganja za to dejavnost
- upoštevati cilje organizacije, vire in delovanje
- upoštevati sredstva in načine, s katerimi se morebitni vpliv tveganja ohranja na sprejemljivi ravni;
- upoštevati ustreznost in uspešnost upravljanja dejavnosti, upravljanja tveganj in kontrolnih postopkov v primerjavi z ustreznim okvirom ali modelom;
- upoštevati priložnosti za pomembnejše izboljšave pri upravljanju dejavnosti, upravljanju tveganj in kontrolnih postopkih.

Vsaka notranja revizija mora izhajati iz opredeljenih ciljev. Notranji revizorji morajo izdelati začetno oceno tveganj, ki se nanašajo na pregledovano dejavnost. Cilji notranje revizije morajo izhajati iz izidov ocene tveganja.

V kolikor v proračunskem uporabniku obstaja izdelan register tveganj, lahko notranji revizorji pri pregledu dejavnosti iz njega pridobijo začetne ocene tveganj. V registru tveganj poslovodstvo presoja o ključnih tveganjih za organizacijo in ga naj bi uporabljajo kot orodje za obvladovanje tveganj (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2013, str.26).

Pri začetnem ocenjevanju tveganj lahko poleg omenjenega registra tveganj notranji revizor uporabi tudi (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2013, str.26):

- izpolnjene samoocenitvene vprašalnike, ki so jih v proračunskem uporabniku uporabili pri pripravi izjave predstojnika, s katero v letnem poročilu proračunskega uporabnika poda informacijo o stanju notranjega nadzora javnih financ;
- podatke, pridobljene v okviru izdelave revizijske ocene tveganja in njenih rezultatov.

2.4 Delovni koraki notranje revizije

2.4.1 Načrt revizije

Delo notranjega revizorja mora biti načrtovano. Zasnova načrtov revizije mora temeljiti na poznavanju naročnikovega poslovanja. Revizor mora svoje delo načrtovati nepretrgoma. Načrtovanje je sestavljeno iz:

- priprave celovitega načrta revizije; načrt mora temeljiti na pričakovanem obsegu in načinu izvajanja revizije;
- priprave revizijskega programa; v revizijskem programu so določene vrste, časovni okvir in obseg revizijskih postopkov.

Notranji revizorji se seznanijo s kontrolnim okoljem: poslovno kulturo, poslovnimi cilji, organizacijskim ustrojem, zaposlenci, informacijskim sistemom, s ključnimi tveganji in sistemom notranjih kontrol v revidirani enoti. Ta znanja pridobivajo s pomočjo revizijske sposobnosti, in sicer s postavljanjem vprašanj na začetnem srečanju z odgovorno osebo revidirane enote za katero lahko vnaprej pripravijo vprašalnik (Odar, 2010, str.12).

2.4.2 Notranje kontroliranje in ocena tveganja

Da lahko revizor ustrezno načrtuje revizijo in uporabi ustrezne revizijske metode, mora v revidirani organizaciji temeljito proučiti računovodstvo in njene notranje kontrole. Razumevanje računovodstva in notranjega kontroliranja, ocena tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju ter druga dejstva omogočajo revizorju, da: (Odar, 2010, str.13)

- ugotavlja vrste možnih pomembno napačnih navedb, ki se utegnejo pojaviti v računovodskih izkazih;
- pretehta dejavnike, ki vplivajo na tveganje pomembno napačnih navedb;
- oblikuje ustrezne postopke preizkušanja podatkov.

Revizor pregleda obstoj notranjih kontrol v revidirani enoti. Pregled opravijo s pomočjo vprašalnikov, diagramov poteka, opazovanj, pogovorov ali drugih pripomočkov, ki zagotavljajo vpogled v delovanje na revidiranem področju ter razkrivajo prisotnost ali morebitno odsotnost potrebnih kontrol. Revizor se odloči za tiste pripomočke, ki na racionalen, vendar dovolj zanesljiv način omogočajo vpogled v notranje kontrole. Pri tem mora poznati prednosti in slabosti enega ali drugega pripomočka (Koletnik,2007).

2.4.3 Preverjanje podatkov

Revizor mora s svojim delom zbrati zadostno številno ustreznih revizijskih dokazov, na podlagi katerih lahko podaja ustrezne sklepe in mnenja o računovodskih in ostalih informacijah. Dokaze pridobiva s preizkušanjem kontrol ter s preverjanjem podatkov. Namen preverjanja podatkov je pridobivanje dokazov, na podlagi katerih lahko revizor sklepa, da so podatki, zbrani tekom revizije, točni, popolni in nesporni (Odar, 2010, str.13).

Pri preverjanju podatkov lahko ločimo:

- postopke preizkusov podrobnosti poslovnih dogodkov in postopke preizkusov podrobnosti poslovnih stanj ter
- postopke analiz najpomembnejših kazalnikov in razvojnih teženj; mednje lahko spadajo tudi izsledki proučevanja nenavadnih nihanj in postavk.

Pri zbiranju dokazov z uporabo postopkov, revizor preverja sledeče (Odar, 2010, str 1-25):

- obstoj,
- pravice in dolžnosti,
- dogajanje,
- popolnost,
- vrednotenje,
- merjenje,
- predstavitev in razkritje.

Okoliščine, v katerih revizor pridobi dokaze, kažejo na to, kako močni so revizijski dokazi. Pri ocenjevanju moči dokaza revizor upošteva sledeče (Odar, 2010, str. 14) :

- zunanji dokazi so zanesljivejši kot notranji,
- notranji dokazi so zanesljivejši, če je z njimi povezano notranje kontroliranje zadovoljivo,
- dokazi, ki jih zbere revizor sam, so zanesljivejši kot dokazi, ki jih zbere obravnavana organizacija,

- listine ali pismene navedbe so zanesljivejši dokazi kot ustne navedbe.

Po Koletniku (2007, str.161) lahko revizor preizkuša dokaze na več načinov:

- s pogovori z zaposlenci v revidirani enoti,
- s pregledovanjem poslovnih listin in evidenc,
- z opazovanjem kontrolnih postopkov,
- s ponovno izvedbo delovnih nalog,
- s pisnim poizvedovanjem v revidirani enoti, po potrebi tudi zunaj nje,
- s ponovnim izračunavanjem količin in vrednosti,
- s proučevalnimi (analitskimi) načini, metodami in tehnikami.

Odar (b.l., str. 15) v gradivu za predmet Revidiranje pravi, da s pregledovanjem revizorji preiskujejo evidence, listine in druga opredmetena sredstva. S pregledovanjem evidenc in listin dobijo revizorji dokaz glede zanesljivosti. Dokazi so odvisni od vrste in virov pridobljenih dokazov, ter učinkovitosti notranjega kontroliranja v organizaciji. Z opazovanjem revizorji pregledujejo proces ali postopek, ki ga opravljajo zaposleni, ki so za ta postopek ali proces zadolženi. Kot primer lahko navedemo revizorjevo opazovanje štetja zalog, ki ga izvajajo zaposleni v organizaciji. S poizvedovanjem revizorji zbirajo ustrezne informacije pri zaposlenih v organizaciji, ki so dobro obveščeni, ali pa pri osebah izven organizacije. Poizvedovanje je lahko v različnih oblikah, in sicer lahko revizorji pridobijo pismene poizvedbe, naslovljene od tretjih oseb, do ustnih in neuradnih poizvedb, ki jih podajo posamezniki. Z izračunavanjem revizorji preverjajo matematično točnost izvornih in izvedenih listin ter računovodskih evidenc ali opravljanja lastnih izračunov. Z analitičnim preiskovanjem revizorji proučujejo pomembne kazalnike in razvojne težnje ter raziskujejo nenavadna nihanja in postavke.

Na podlagi dovolj zbranih ustreznih dokazov revizor oblikuje mnenje o računovodskih informacijah. Pri preiskovanju revizorji po navadi ne preverjajo vseh informacij, ki jih ima na razpolago. Sklepe in mnenja lahko oblikujejo na podlagi statističnega ali nestatističnega vzorčenja. Preizkusi so lahko popolni ali delni. Pri popolnih preizkusih preverimo vse poslovne dogodke in stanja na revidiranem področju. Pri delnem preizkusu se odločimo za zožen izbor dogodkov in stanj s pomočjo statističnega ali nestatističnega vzorčenja. Pri tem moramo paziti na primernost vzorcev in na zanesljivost sklepanj.

Notranji revizor torej s preizkusi ugotavlja, ali se na revidiranem področju uresničujejo ustrezne notranje kontrole, ki lahko preprečujejo ali odkrivajo neresnične trditve revidiranca. Te so ustrezne le, če z njimi dosežemo kontrolne cilje, ki jih določijo poslovodniki s pomočjo ocenjevanja poslovnih tveganj (Koletnik, 2007, str. 160-163).

2.5 Narava tveganja

S tveganji se srečujemo vsakodnevno v življenju. Pri poslovanju organizacij ponavadi govorimo o poslovnih tveganjih. Obstaja veliko definicij, ki govorijo o verjetnosti prihodnjih dogodkov in o vplivu le-teh na doseganje ciljev. Ti dogodki so lahko pozitivni ali negativni. Bodoči izidi so torej lahko dobri ali pozitivni (govorimo o priložnostih, opportunity), pa tudi slabi ali negativni. Tveganje torej lahko povezujemo s preprečevanjem slabih stvari ali z neuspehom pri doseganju pozitivnih stvari. Notranji revizor pomaga organizaciji pri prepoznavanju in analiziranju oz. ocenjevanju tveganj, prispeva tudi k izboljšanju sistema upravljanja tveganj, ureditvi notranjega kontroliranja in spremlja delovanje sistema upravljanja tveganj. (Slovenski inštitut za revizijo, 2015, str.1)

Jereb (2014, str. 16-18) v delu Upravljanje tveganj predstavlja različne interpretacije tveganj. V nadaljevanju bom zapisal nekaj izmed teh interpretacij iz različnih virov (Jereb, 2014, str. 16-18):

- tveganje je verjetnost za nastanek izgube, škode ali drugega negativnega dogodka;
- tveganje je verjetnost, ki jo lahko izmerimo, in se nanaša na negativen dogodek ali izgubo;
- tveganja so koncepti, ki natančno opisujejo verjetnost za posamezne možne izzide;
- subjektivni koncept tveganja pravi, da je le-to zmnožek izpostavljenosti in nevarnosti (hazard);
- tveganje je pojem, ki je nekomu ali nečemu lasten in je posledica negotovosti.

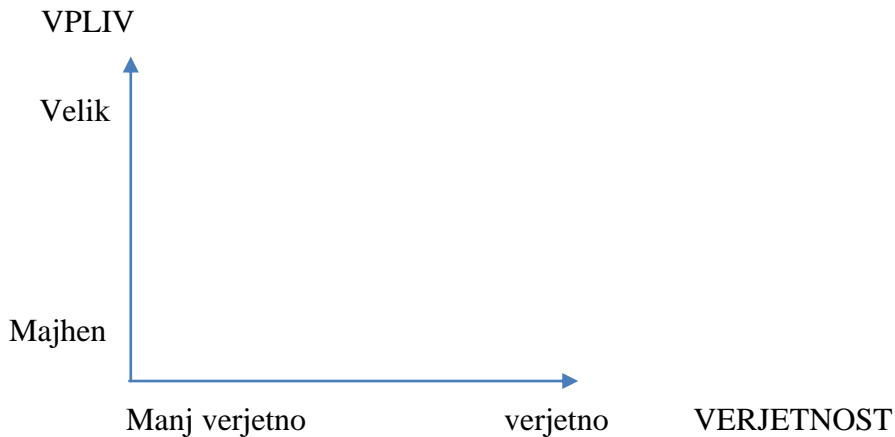
2.6 Vpliv tveganja in verjetnost

Tveganja lahko merimo z vplivom in njegovo verjetnostjo nastanka dogodka.

»Vpliv« vključuje ocenjevanje verjetnega učinka katerega koli škodnega dogodka ali izida. Ob upoštevanju, da smo sprejeli dejstvo, da tveganje povzroča *negativne* izide, lahko tako obravnavamo kot ocenjevanje izgube ali škode takšnega izida.

»Verjetnost« vključuje oceno, kako verjetno se bo tvegan dogodek ali izid resnično zgodil. Pojmovanje »vpliva in verjetnosti« lahko pogosto predstavimo grafično v dvodimenzionalni mapi tveganja (angl. *risk map*) (CIPFA, 2014) .

Slika 1: Mapa tveganj



Vir: CIPFA, *Upravljanje s tveganji in notranje kontrole* 2014.

Abscisna ali vodoravna os grafa predstavlja verjetnost, da se tvegan dogodek uresniči in obsega od zelo majhne verjetnosti do skoraj neizbežnega oz. zagotovo uresničljivega dogodka. Zaradi slednjega velja, če ni nobene verjetnosti, da se nekaj zgodi ali da se bo to gotovo zgodilo, takrat ne moremo govoriti o tveganju in ga ne moremo uvrstiti v mapo tveganj.

Ordinatna ali navpična os prikazuje vpliv škodnega dogodka glede na tveganje. Vpliv merimo od zelo majhne škode, vse do zelo velike ali katastrofalne izgube ali škode. Koncepta verjetnosti in vpliva sta zelo pomembna za ravnanja s tveganji.

2.7 Odnos med tveganji in cilji

Organizacija mora jasno razumeti tveganja, s katerimi se sooča, in za obvarovanje pred njimi opredeliti prioritete tistim svojim aktivnostim in virom, ki se nanašajo na najbolj kritične negativne ali nezaželene izide. Najboljša začetna točka pri presojanju ključnih tveganj za organizacijo ali vsaj pri njihovem razvrščanju po pomembnosti je presojanje ključnih organizacijskih strateških in načrtovalnih ciljev. Tveganje je nekaj, kar ogroža doseganje ciljev.

Najpogostejša načina opredeljevanja tveganj sta (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 6):

- z razgovori:

Določena skupina sestavljena iz zaposlenih ali zunanjih strokovnjakov obravnava vse aktivnosti proračunskega uporabnika v zvezi s cilji in opredeli s tem povezana tveganja.

- s samoocenitvijo:

S pomočjo vprašalnikov ali delavnic, kjer strokovnjaki vzpodbujajo osebe, da opredeli tveganja v okviru svoje organizacijske enote ali dejavnosti.

2.8 Vrste tveganj

V strokovni literaturi, ki obravnava področje upravljanja tveganj v organizaciji, srečamo kot najbolj osnovno delitev tveganj na zunanja in notranja tveganja. Zunanja tveganja so tveganja zaradi specifične okolja, v katerem se nahaja organizacija. Zunanje okolje predstavlja vse deležnike, ki vplivajo na organizacijo pri njenem delovanju (Berk in drugi 2005, str. 181).

Nekatera izmed pomembnejših zunanjih tveganj so (Bertoncelj in et al. 2011, str. 95):

- tveganja kot posledica naravnega okolja (vremenski dejavniki, naravne katastrofe),
- tveganja zaradi pravnega in regulatornega okolja (spremembe zakonodaje, predpisov, pogodbeno tveganja, lastniška tveganja, kraje),
- tveganja zaradi družbenega okolja (politični dejavniki, nasprotovanje javnosti, civilne iniciative, kulturne razlike),
- tveganja zaradi ekonomskega okolja (stabilnost gospodarstva v okviru širše regije ali države, stabilnost poslovnega področja),
- tehnološka tveganja (uporaba novih tehnologij in tehnik, zastarelost ali neprimernost obstoječih tehnologij),
- tveganja zaradi dobaviteljev (zakasnitve v dobavni verigi, cena dobavljenih surovin ali elementov, neprimerna kakovost dobavljenih surovin ali elementov),
- tržna tveganja (slabo sodelovanje s končnimi odjemalci, spremembe zahtev s strani kupcev, nezadovoljstvo kupcev z izdelkom ali storitvijo v okviru celotne življenjske dobe izdelka).

Notranja tveganja pa se generirajo preko vseh deležnikov v okviru same organizacije. Nekatera pomembnejša notranja tveganja za organizacijo predstavljajo (Bertoncelj in drugi 2011, str. 96):

- proizvodna tveganja (neustrezna kvaliteta izdelkov ali storitev, neučinkovita kontrola kakovosti, izpad proizvodnje, slabo povezane aktivnosti v proizvodnem procesu),
- tveganja, povezana z upravljanjem človeških virov (izguba ključnih vodstvenih ali razvojnih kadrov, pomanjkljivo izobraževanje zaposlenih, prešibka pripadnost zaposlenih),

- tveganja zaradi uvedbe novih projektov (negotov razvoj novih izdelkov ali tehnologij, neuspešno ali nepravočasno dokončanje projektov),
- informacijska tveganja (uporaba nepopolnih informacij, slab pretok informacij znotraj ustroja organizacije).

Tveganja, ki učinkujejo na organizacijo, lahko prikažemo tudi na osnovi združevanja tveganj v posamezne skupine, ki imajo celosten vpliv na organizacijo. V literaturi ni enotnih meril za takšno klasifikacijo, saj tudi v realnosti ne vplivajo vsa tveganja v enaki meri na posamezno organizacijo oziroma jim organizacije glede na svoje delovanje ne pripisujejo enakega pomena (Bertoncelj in drugi 2011, str. 96).

Za strateška tveganja je skupno, da neposredno vplivajo na sposobnost doseganja strateških ciljev organizacije. Operativna tveganja predstavljajo riziko za doseganje predpisanih operativnih, delovnih postopkov, kar lahko povzroči zastoj v delu organizacije. Regulatorna tveganja pa različna tveganja s strani zakonodaje in različnih vrst regulativ. IT tveganja so del poslovnih tveganj oziroma strateških tveganj, ker zaradi svoje razvejanosti možnih vplivov na poslovanje celotne organizacije in možnih posledic ne predstavljajo zgolj operativnih tveganj. Razlog za takšno opredelitev je v dejstvu, da so IT procesi dandanes vključeni v vsako poslovno funkcijo v podjetju in je njihovo nemoteno delovanje ključno za doseganje postavljenih ciljev podjetja. Iz tega lahko sklepamo, da je potrebno IT tveganja obravnavati kot poslovna oz. strateška tveganja organizacije, katerih upravljanje je prilagojeno glede na potrebe, usmeritve in okolje, v katerem organizacija deluje (Bertoncelj in drugi 2011, str. 96).

Notranje kontrole so pomemben način obvladovanja tveganj. Vzpostavi, vzdržuje in izboljšuje jih poslovodstvo, medtem ko poslovodstvu notranji revizorji z revidiranjem področij sporočajo in dajejo zagotovila, ali je vzpostavitev notranjih kontrol ustrezna (dobra ali slaba) glede na opredeljene cilje organizacije. Potreba po obvladovanju tveganj je pomemben motiv za vzpostavitev notranjih kontrol (Koletnik, 2007, str. 62.)

2.9 Opredelitev notranjih kontrol in njihova uporaba

Kot že zapisano nalaga zakonodaja predstojnikom oziroma poslovodnim organom proračunskega uporabnika, da zagotovijo ustrezen sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol, ki ga ocenjuje notranja revizijska služba, ki tudi predlaga izboljšave.

S finančnim poslovanjem na aktivnosti vzpostavitve in izvajanja 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 obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str.1-8).

Notranje kontrole v organizacijah javnega sektorja je potrebno vzpostaviti, ker (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str.9):

- proračunski uporabniki postajajo večji in kompleksnejši, kar otežuje neposreden nadzor,
- se zaradi različnih dejavnikov proračunski uporabniki soočajo s številnimi tveganji, ki lahko ogrozijo doseganje zastavljenih ciljev organizacije.

Notranje kontrole pomagajo organizacijam dosegati njihove cilje. Vključene so v etične vrednote organizacije, oblikovane s strani posloводства in uvedene v vsakodnevno poslovanje v obliki usmeritev, postopkov, aktivnosti z namenom, da se tveganja obvladujejo v sprejemljivem okviru z najnižjimi stroški. Notranje kontrole s svojim ravnanjem zmanjšujejo tveganja, da organizacija ne bi dosegla svojih zastavljenih ciljev.

Posloводство lahko ravna s tveganji različno, in sicer:

- se jim izogiba (dejavnosti, ki povzroča tveganja, se ne loteva),
- porazdeli tveganja (deluje kot zavarovanje v primeru negativnih dogodkov),
- ali sprejme tveganje (v kolikor ne presegajo ravni, ki lahko ogrozi poslovanje – jih sprejme kot priložnost).

Med odzivi na tveganja oziroma ukrepi za njihovo obvladovanje so notranje kontrole med najpomembnejšimi. Zaradi slednjega je zelo pomembno, da notranje kontrole delujejo uspešno, učinkovito in zanesljivo. Namen, zaradi katerega so vzpostavljene, mora upravičevati oz. presegati stroške, ki jih vzpostavitve in izvajanje povzroča. Njihovo delovanje mora biti zanesljivo, vedno na enak, predviden način, neodvisno od sodelujočih posameznikov ali predmetov obravnavanja (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str.25).

Za ustrezno delovanje notranjih kontrol je bistvenega pomena, kakšen odnos imata do njih višje posloводство in organ nadzora, kakšno je njuno vedenje in delovanje (Zorko, Bezjak, 2007, str. 4).

2.10 Skupine in vrste notranjih kontrol

Ko govorimo o notranjih kontrolah so le-to vsi postopki in metode, ki jih uvede posloводство podjetja z namenom, da se zagotovi zaščito sredstev, ki se uporabljajo v delovnem procesu. Notranje kontrole obsegajo celotno poslovanje ter predstavljajo glavno in osnovno vrsto oblike notranje samozaščite v podjetju (Hayes et al., 2005, str. 230).

Glavni cilj notranjih kontrol je zagotavljanje učinkovitega poslovanja organizacije. Učinkovito poslovanje si brez poštenih in resničnih računovodskih izkazov težko predstavljamo. Za računovodske izkaze je odgovorno poslovodstvo organizacije. Pri podajanju mnenja potrebuje revizor sprejemljivo zagotovilo. Zaradi podajanja ustreznega zagotovila o stanju notranjih kontrol v organizaciji, se mora predhodno seznaniti z računovodskim sistemom in oceniti njegovo delovanje notranjih kontrol. Pri oceni delovanja notranjih kontrol se mora opreti na določitev vrste kontrol, časovne okvirje ter obseg revizijskih postopkov pri delovanju kontrol. Slednje prikazuje, da so notranje kontrole pomembne tudi za revizorje, ki se pri svojem delu opirajo na njihovo delovanje in ne samo za vodstvo organizacije (Hayes et al., 2005, str. 232).

Pri odločanju, s katerimi kontrolami obravnavati tveganja, lahko poslovodstvo izbira med štirimi različnimi vrstami kontrol (CIPFA 2014, str. 185-187):

1. Detektivne kontrole (*angl. detective controls*). Kontrole te vrste so vzpostavljene zaradi identifikacije nezaželenih izidov, ki so se uresničili. Glede na definicijo učinkujejo »po dogodku«, zato so primerne samo takrat, ko je mogoče sprejeti nastalo izgubo ali škodo. Primeri takšnih kontrol so popis zalog ali drugih sredstev (te odkrivajo, ali so sredstva odtujena brez odobritve), usklajevanja (lahko odkrivajo neodobrene posle) in pregledi po zaključeni implementaciji, s katerimi ugotavljamo, kaj se lahko naučimo iz izvedenih projektov za prihodnje.
2. Usmerjevalne kontrole (*angl. directive controls*). Te kontrole so vzpostavljene zaradi zagotavljanja doseganja določenega cilja. Posebej so pomembne, kadar se je treba izogniti določenemu neželenemu dogodku. Po navadi jih povezujemo z zdravjem in varnostjo oziroma varovanjem. Primeri takšnih kontrol vključujejo zahtevo, da je treba nositi zaščitno obleko med opravljanjem nevarnih nalog, ali da je treba usposobiti zaposlene, preden lahko samostojno – brez nadzora – opravljajo svoje naloge.
3. Preventivne kontrole (*angl. preventive controls*). Tovrstne kontrole so vzpostavljene z namenom omejevanja možnosti uresničitve neželenega izida. Bolj kot si vodstvo želi, da se neželen izid ne uresniči, bolj je pomembna uvedba primerne preventivne kontrole. V to skupino sodi večina vgrajenih notranjih kontrol v organizacijah. Primeri preventivnih kontrol bodo vključevali razmejitev dolžnosti, kjer nobena oseba ne sme delovati brez soglasja druge (na primer oseba, ki odobrava plačila računov, ne sme hkrati tudi naročati storitev ali blaga, saj s tem preprečimo, da ta oseba ne naroča v svojo korist) ali omejitev dejanj osebam s pooblastili (samo tisti, ki so ustrezno usposobljeni in imajo pooblastila, lahko odgovarjajo na vprašanja medijev, saj s tem preprečimo, da bi v javnost prišle neprimerne izjave oziroma komentarji).

4. Popravljalne kontrole (*angl. corrective controls*). Te kontrole se vzpostavijo zaradi popravljanja realiziranih neželenih izidov. Z njimi ublažimo nekaj nastale škode, ki smo jo utrpeli. Primer takšne kontrole bi bila priprava takšnih pogodbenih določil, ki bi dovoljevala povračilo preplačil. Zavarovanje lahko prav tako obravnavamo kot obliko popravljalne kontrole, saj pri uresničitvi nekega tveganja omogoča finančno nadomestilo.

Pri oblikovanju kontrol je pomembno, da je vgrajena kontrola sorazmerna tveganju. Običajno je pri oblikovanju kontrol primerno, kadar le-te dajejo sprejemljivo zagotovilo (razen pri kontrolah, ki so oblikovane z namenom varovanja pred najbolj ekstremnimi, neželenimi izidi, kot je izguba življenja). Kjer je namen posloводства obravnavati tveganja, bodo vgrajene kontrole blažile ali omejile tveganje in bodo samo v redkih okoliščinah tveganje v celoti odpravile (CIPFA 2014, str. 186).

Poleg različnih skupin notranjih kontrol pa v nadaljevanju navajam osem različnih vrst notranjih kontrol (CIPFA 2014, str. 185-187):

1. Razmejitev dolžnosti (*angl. segregation of duties*). Ena oseba v organizaciji ne sme biti sama odgovorna za odobravanje in izvajanje oziroma za evidentiranje in obdelovanje posla. Eden izmed osnovnih načinov je razmejevanje tistih odgovornosti ali nalog, ki bi omogočale eni osebi, da evidentira in obdela celoten posel. Razmejevanje dolžnosti zmanjšuje tveganje namernega prikrojavanja ali naključnih napak ter povečuje potrebo po preverjanju opravljenega dela. Funkcije, ki jih je treba razmejiti, so odobravanje, izvajanje, varovanje in evidentiranje ter, v primeru računalniško podprtega računovodskega sistema, sistem za razvijanje in za vsakodnevno poslovanje. Pri tem je treba biti previden, saj takšne razmejitve odražajo prakso organizacije, na primer v zelo majhni organizaciji ne bo mogoče popolnoma razmejiti vseh dolžnosti pri poslih. V takšnih primerih je treba presoditi ustreznost nadomestnih kontrol, na primer pregled posloводства.
2. Organizacija mora imeti načrt, v katerem so opredeljene in dodeljene odgovornosti in določene poti poročanja za vse vidike delovanja organizacije, vključno z notranjimi kontrolami. Delegiranje pooblastil in odgovornosti mora biti jasno opredeljeno. Značilni primeri takšnih kontrol lahko vključujejo organizacijske sheme ali opise delovnih nalog, ki so koristni pri opredeljevanju ravni, ki ji je dodeljena primerna odgovornost.
3. Pooblaščenje in odobravanje. Vsi posli zahtevajo, da jih odobri odgovorna oseba, zato je treba opredeliti omejitve teh pooblastil. Primeri dejavnosti, kjer so takšne kontrole običajno vzpostavljene, so odpisovanje slabih terjatev, odobravanje nalogov za plačilo, odobritve plač ipd.

4. Fizične kontrole *se* nanašajo na fizično varovanje sredstev ter vključujejo postopke in varnostne ukrepe, ki so namenjeni omejevanju dostopa samo pooblaščenemu osebju. Vključujejo tako neposreden kot tudi posreden dostop do dokumentacije. Te kontrole predpostavljajo, da so vredna, prenosljiva, zamenljiva ali želena sredstva pomembna. Uporabimo jih lahko tudi za varovanje informacij, na primer kontrole gesel za dostop v IT sisteme.
5. Nadziranje. Vsak sistem notranjih kontrol mora vključevati nadziranje vsakodnevnih poslov in njihovega evidentiranja, kar opravljajo odgovorni uradniki. Namen takšnih nadzornih kontrol ni le v odgovornosti za samo kontrolno aktivnost, temveč, da se ravna v skladu s postopki.
6. Osebj. Obstajati morajo postopki, ki zagotavljajo, da so zaposleni usposobljeni za opravljanje dodeljenih opravil. Neizogibno bo pravilno delovanje vsakega sistema, odvisno od usposobljenosti in neoporečnosti tistih, ki v njem delujejo. Kvalifikacije, kadrovanje in usposabljanje zaposlenih, tako kot prirojene osebne značilnosti posameznikov, so pomembne značilnosti, ki jih moramo upoštevati pri vzpostavljanju vsakega kontrolnega sistema. Prav tako je pomembno presoditi, kako se bo vpliv zaposlenih na kontrole sčasoma spremenil; na primer, če je morala zaposlenih nizka zaradi plač, potem mogoče kontrole ne bodo delovale, kot je bilo načrtovano, s čimer se zmanjša zagotovilo. Pomembno je vedeti, da so notranje kontrole brez dvoma odvisne od ljudi, zato so dobre le v tolikšni meri, kolikor so dobri ljudje, ki jih izvajajo.
7. Matematična pravilnost in računovodenje. To so kontrole v okviru procesa evidentiranja, s katerimi preverjamo, ali so vsi posli pravilno evidentirani in točno obdelani. Takšne kontrole vključujejo preverjanje matematične pravilnosti evidenc, vzdrževanje in preverjanje seštevков, uskladitve, prehodne konte in bruto bilance ter skrbništvo nad dokumenti.
8. Poslovođenje. To so kontrole, ki jih izvaja poslovodstvo zunaj vsakodnevnih rutinskih dejavnosti. Vključujejo splošne kontrole nadzora, pregled izkazov in poročil, namenjenih poslovodstvu, ter primerjave z načrti/proračuni in drugimi posebnimi postopki pregledovanja. Notranjerevizijsko funkcijo lahko obravnavamo kot sestavino splošnih kontrol poslovodstva. Čeprav notranja revizija ne sme biti odgovorna za poslovne kontrole, se bo poslovodstvo zanašalo na njena poročila o oceni primernosti in učinkovitosti notranjih kontrol.

2.11 Vprašalnik o notranjih kontrolah

Za ocenjevanje notranjih kontrol se notranji revizorji vedno pogosteje poslužujejo vloge vprašalnikov o notranjih kontrolah. Vprašalniki so ena izmed metod, s katero notranji revizorji presojujejo ustrezen način obvladovanja tveganj in delovanja notranjih kontrol.

Vprašalnik o notranjih kontrolah je seznam vprašanj o kontrolah v različnih glavnih delih sistema, npr. naročanje, prejemanje, zaračunavanje blaga v sistemu nabave. Vprašanja so postavljena tako, da se nanje odgovarja z DA, kar je pozitiven odgovor, medtem ko NE odgovori lahko kažejo, da obstajajo v določenih delih sistema slabosti. Odgovori na ta vprašanja omogočajo revizorju identificirati prednosti in slabosti sistema. Revizor se bo tako lahko zanesel na dobre dele sistema in raziskoval posledice ugotovljenih slabosti v sistemu. Na podlagi ugotovitev bo nato podal poslovodstvu predloge izboljšav (Taylor, Glezen, 2007).

Vprašalniki dokaj natančno in neposredno razkrivajo potrebo in prisotnost notranjih kontrol na revidiranem področju. Ne dajejo pa tako široke in pregledne slike o delovanju na revidiranem področju, kot to dosežemo z diagrami poteka. Gre za zbirko vprašanj, ki so v logičnem zaporedju ter izpostavljajo glavne dejavnosti in z njimi povezane notranje kontrole v revidirani enoti (Koletnik, 2007, str. 160).

2.12 Preizkušanje skladnosti in podrobno preizkušanje

Rezultati preizkušanja skladnosti so namenjeni pridobivanju zagotovil, ali notranje kontrole, ki so bile oblikovane in vpeljane s strani poslovodstva (in so identificirane v okviru ovrednotenja notranjih kontrol v sistemu), delujejo tako, kot se od njih tudi pričakuje.

V osnovi niso namenjeni kot način ugotavljanja napak ali neuspehov pri doseganju ciljev. Če opazimo pomanjkljivosti v okviru preizkušanja skladnosti, nas bo to zanimalo, saj lahko kaže na *morebitno* neustreznost ali neučinkovitost kontrol. Odkrite napake v okviru preizkušanja skladnosti lahko kažejo na pomanjkljivosti v kontrolah (CIPFA, 2014, str. 120).

Postopek preizkušanja skladnosti lahko notranji revizorji izvajajo sledeče (CIPFA, 2014, str. 120):

1. lahko opazujejo osebje oz. zaposlene pri njihovem delu in izvajajo razgovore, s katerimi ocenijo ali zaposleni znajo opravljati delo, ki jim je dodeljeno;
2. lahko pregledujejo dokumentirane dokaze o delovanju notranjih kontrol;
3. lahko na vzorcu postavk s ponovitvijo njihovega izvajanja preveri delovanje kontrol;

4. lahko uporabi testne podatke, ki so delno napačni, in z njimi ugotavlja, ali kontrole, ki bi napake morale zaznati, delujejo učinkovito.

Pri ovrednotenju rezultatov preizkusov skladnosti se mora revizor vprašati:

1. ali so kontrole ustrezno delovale v celotnem obdobju, v katerem išče zagotovilo, da se lahko nanje opre;
2. ali je kontrolnemu cilju v celoti zadoščeno.

Potem ko je revizor izvedel vrsto primernih preizkusov skladnosti, lahko presodi o stopnji, s pomočjo katere se lahko zanese na učinkovito delovanje ključnih kontrol in na podlagi tega na potreben obseg *podrobnega* preizkušanja.

Podrobno preizkušanje zajema preizkušanje *poslov* in *stanj* v poslovnih knjigah ter računovodskih izkazih, ne pa na delovanje kontrol v sistemu, ki evidentira in ustvarja vrednosti. S podrobnim preizkušanjem revizorji iščejo dokaze, ali so vrednosti posamičnih poslov in seštevkov, ki predstavljajo stanja, popolne, točne in pravilne. Omenjeno preizkušanje uspešno pokaže, ali so vrednosti v poslovnih knjigah in računovodskih izkazih materialno pravilne ali ne (CIPFA, 2014, str. 120).

Podrobno preizkušanje se tako ukvarja bolj z *izložki* (rezultati) kot pa z ustreznostjo kontrol. Zato le v omejenem obsegu prispeva k oblikovanju mnenja o primernosti kontrol. Vendar so lahko tovrstni preizkusi koristni pri prikazovanju obsega pomanjkljivosti, kadar ne moremo drugače prepričati posloводства.

Ob predpostavki, da na podlagi preizkušanja skladnosti ugotovimo, da kontrole delujejo, kot je opisano, lahko zato *obseg* podrobnega preizkušanja zmanjšamo (CIPFA, 2014, str. 121).

Podrobno preizkušanje lahko v grobem razdelimo na dve skupini (CIPFA, 2014, str. 121):

- podrobno preizkušanje podatkov (*angl. tests of detail*): to so specifični preizkusi posameznih poslov ali stanj z namenom zagotoviti njihovo točnost, pravilnost in popolnost;
- analitični postopki (*angl. analytical procedures*): v okviru teh postopkov primerjamo podatke in ugotavljamo trende ter primerjave med različnimi stanji ali drugimi povezanimi podatki, tako finančnimi kot nefinančnimi, v določenem časovnem obdobju ali med različnimi lokacijami. Primerjamo lahko podatke o istovrstnih stanjih v enem ali več računovodskih obdobjih ali stanja med posameznimi meseci znotraj istega računovodskega obdobja. Revizor mora uporabiti presojo pri izbiranju, katera odstopanja od trendov bolj podrobno proučiti; nepričakovana odstopanja (na primer v prihodkih ali odhodkih), ki jih ni mogoče pojasniti z znanimi dejavniki (kot so npr.

sezonska nihanja ali vladne kampanje o izogibanju davkom), lahko radovednemu revizorju kažejo, da jih je treba podrobneje preveriti.

3 PRAKTIČNI PRIMER NOTRANJE REVIZIJE V IZBRANEM ZAVODU

3.1 Predstavitev izbranega zavoda

Empirični del magistrskega dela temelji na dejansko opravljenem revizijskem pregledu, ki sem ga opravil na podlagi lastnega znanja s področja notranje revizije in teoretičnih sestavin, ki sem jih proučil v prvem delu magistrskega dela. V empiričnem delu želim praktično na podlagi pregledovanja, preizkušanja in analiziranja podatkov zbrati dovolj revizijskih dokazov za potrditev oz. zavrnitev teze, da so notranje kontrole v procesu obračuna plač v izbranem javnem zavodu ustrezno vzpostavljene in zagotavljajo izpolnjevanje ciljev posloводства. V primeru ugotovitve, da delovanje sistema notranjih kontrol ni bilo zadostno, sem predlagal priporočila, ki so zagotavljala učinkovitejše izvajanje notranjih kontrol.

Izbrani Zavod predstavlja organizacijo na področju zdravstva. S svojimi zaposlenimi inostalimi zunanjimi sodelavci v različnih družbenih resorjih si prizadeva uresničevati svoje poslanstvo. Zavod prepoznava ključne javnozdravstvene izzive v populaciji vključno z determinantami, ki vplivajo na zdravje, in predlaga ukrepe za izboljšanje stanja. Zavod spremlja sistem zdravstvenega varstva, pripravlja analize delovanja sistema in predlaga ukrepe za večjo dostopnost in učinkovitost ter razvoj prioritet. Zavod prepoznava morebitne grožnje zdravju, ocenjuje tveganja in pripravlja ukrepe za varovanje in zaščito zdravja.¹

Zavod nima lastne notranje revizijske službe in za to najema zunanje storitve.

V nadaljevanju naštevam nekaj dejavnosti, ki jih Zavod opravlja:

- spremlja in ocenjuje zdravje prebivalstva in sistem zdravstvenega varstva,
- prepoznava grožnje zdravju in oblikuje ukrepe za obvladovanje groženj,
- vodi zbirke podatkov s področja zdravja in zdravstvenega varstva,
- krepi zdravje in oblikuje strokovne podlage za sprejemanja zdravju prijaznih politik ter programe in ukrepe za preprečevanje bolezni.

¹ V magistrskem delu ne navajam nadrobnihih podatkov zato, ker izbrani zavod zaradi vsebine magistrskega dela o notranji reviziji, ne želi biti javno nadrobno predstavljen.

Zavod se aktivno vključuje tudi v številne mednarodne projekte s področja javnega zdravja. Zavod uspešno opravlja tudi vlogo na področju raziskovanja, izobraževanja in usposabljanja strokovnjakov javnega zdravja.

V strukturi izgleda financiranje zavoda takole:

Tabela 1: Pregled financiranja zavoda

VIR	ODSTOTEK
Javna sredstva	87,33
Tržna sredstva	12,67

Vir: Agencija RS za javnopravne evidence in storitve, letno poročilo, 2014.

Večina javnih sredstev predstavljajo prihodki s strani Ministrstva za zdravje, Zavoda za zdravstveno zavarovanje in ostali javni prihodki. Prihodki po virih so razdeljeni glede na Navodilo o razmejitvi dejavnosti na javno službo in tržno dejavnost, ki jih je objavilo Ministrstvo za zdravje in so objavljeni na spletni strani ministrstva.

3.2 Izvajanje revizijske naloge obračuna plač

Pred pričetkom notranje revizije je treba dobro spoznati področje revidiranja, da bi sploh lahko pristopil k sami izvedbi. Da bi to dosegel, sem moral najprej pregledati dokumentacijo Zavoda, povezano z obravnavanim procesom, ter opraviti intervjuje z uslužbenci.

Notranje revidiranje se je izvajalo po sledečih postopkih:


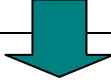
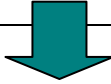

1. pregled ustreznosti internih aktov za revidirano področje glede na zakonske osnove;
2. revizijski intervjuji z direktorjem, vodjo finančno računovodske službe, vodjo splošne službe;
3. pregledovanje, analiziranje in analitično preiskovanje;
4. presoja podatkov na vzorcu dokumentov (plačilne liste).

Uporabljene so bile naslednje metode:

1. opazovanje;
2. poizvedovanje pri osebju;
3. preiskovanje dokazov;
4. vzorčenje.

Z ozirom na predmet revizije in predvideni terminski načrt je načrt poteka revizijskega procesa prikazan v tabeli 2.

Tabela 2: Načrt poteka revizijskega procesa

Stopnja	Dokument	Prejemniki	Rok
Priprava revizije 	Najava Načrt za izvajanje revizije	Poslovodstvo	1.9.2014
Ocena notranjih kontrol 	Uvodni sestanek Ustno poročanje o rezultatih sestanka	Vodja FRS, vodja splošnih služb, kadrovska služba, obračun plače	18.9.2014
Podrobno testiranje 	Ustno poročanje o rezultatih sestanka	Vodja FRS, poslovodstvo	28.9.2014
Poročanje 	Osnutek revizijskega poročila Končno poročilo	Vodja FRS, poslovodstvo	25.10.2014

3.3 Predstavitev procesa obračuna plač

Za pravičen obračun plač so v Zavodu odgovorne različne službe, zato je treba mnenje o obračunu plač dobiti od tistih, ki so zato odgovorni neposredno ali posredno. Z njimi so tudi opravljeni intervjuji. To so vodja finančno računovodske službe, vodjo splošnih služb, kamor je po organigramu umeščena kadrovska služba, delavke v kadrovski službi in delavka v oddelku obračuna plač. Na podlagi njihovih izjav in pregledane dokumentacije, s pomočjo katere je kasneje pregledano izvajanje notranjih kontrol, ugotovim, da proces poteka na v nadaljevanju opisan način.

Zavod opravlja procese zbiranja podatkov, obračuna in izplačila plač z lastnimi zaposlenimi. Zavod ima ločen kadrovski oddelek, ki je odgovoren za odobravanje novo zaposlenih in zaposlenih, ki odhajajo, v kadrovski evidenci. V oddelku obračuna plač se plače obdelujejo elektronsko (programski paket). Kadrovska služba spremlja in ažurira osnovne podatke (osnovna plača, plačni razred, dodatki, transakcijski račun...) zaposlenih, ki so potrebni za obračun plač. Podatke kadrovska služba arhivira v personalnih mapah, hkrati pa jih zabeleži v program za vodenje kadrovske evidence.

V pričetku leta je direktor sprejel Pravilnik o delovnem času, kjer je opredeljen delovni čas zaposlenih, evidentiranje delovnega časa oziroma prisotnosti na delu zaposlenih na

Zavodu. Pravilnik je zaposlenim dostopen in objavljen na intranetu. Za področje zbiranja podatkov je Zavod v pričetku leta 2014 realiziral nabavo modula registrator delovnega časa, katerega za potrebe evidentiranja delovnega časa uporabljajo vsi zaposleni. Registrator s svojo programsko opremo omogoča vzpostavitev različnih urnikov oziroma pravil o delovnem času. Omogoča tudi pregled porabljenega časa glede na sprejet Pravilnik o delovnem času. Obdelava podatkov je samostojna in kriptirana.

Zaposleni v okviru Skupnih strokovnih služb skrbijo za vnose v registracijski sistem za izjemne dogodke (vnos bolniških, dopustov). Konec meseca zaposleni poskrbita za prenos ur in evidenc zaposlenih v drug informacijski sistem, s katerim se obračunavajo plače Zavoda. V obračunu se podatki prisotnosti zaposlenih preko računalniškega zaslona zabeležijo v program Vasco.

Ob prenosu podatkov v sistem za obračun plač zaposlena v okviru nastavitve programa preveri zneske osnov za obračun plač, povračil stroškov in drugih prejemkov zaposlenih, ki se uporabljajo za tekoči mesec. Omenjene spremembe preveri tudi z dokumentom, ki ga pripravi Združenje članov, z namenom dodatnih kontrol pri končnem obračunu. Na podlagi vnesenih podatkov v sistem (osnovna plača, dnevna prehrana, prevoz, dodatki za vodenje, dodatek za delovno dobo, dodatek za magisterij ...) sistem preračuna plačo na podlagi registriranih prihodov na delo.

Zaposlena preveri, komu se v obračunskem mesecu obračuna nadomestilo, in za te preveri, če je prejela podlage za obračun. Preveri tudi morebitne spremembe pri odtegljajih od plače oz. njihove podlage (anuitete za kredite in plačila dodatnega zdravstvenega zavarovanja). Po obračunu sledi izpis elektronskih plačilnih list in posredovanje kriptiranih plačilnih list na službene naslove zaposlenih. Sledi nakazilo na TRR zaposlenih.

3.4 Strokovne omejitve glede procesa obračuna plač

Sestavine procesa plač so sestavljene iz (Urad za nadzor proračuna, 2014):

1. zaposlovanja in določanja osnovne plače;
2. delovne uspešnosti, napredovanja in nagrad;
3. obračun plač in izplačilo plač;
4. prenehanje delovnega razmerja.

Pri revidiranju se osredotočam na tretje področje oziroma na preverjanje pravilnosti obračunavanja plač v Zavodu v prvem polletju 2014. Preverjal sem pravilnost obračunavanja osnovnih plač na vzorcu zaposlenih kot njihovo izplačilo plač. Preverjal sem, ali je obračunavanje rednega dela in dodatkov zaposlenih, obračunavanje povračil v zvezi z delom zaposlenih (prevoz na/z dela ter prehrana med delom), pravilnost prikaza

podatkov na plačilni list kot pravilnost izračuna podatkov glede na uredbo o enotni metodologiji.

Predmet revidiranja ni zaposlovanje in pravilnost razporeditev zaposlenih na delovna mesta v skladu z notranjim aktom (Pravilnik o sistematizaciji delovnih mest). Prevedba, pravilnost določitve plače glede na sistematizacijo, pravilnost in točnost izjav za povračilo stroškov prevoza na delo in pravilnost določitve dodatkov ter napredovanja v prvem polletju niso bila revidirana. Predmet revizije ni knjiženje plač na ustrezne konte, stroškovna mesta in nosilce kot pravilnost zajema podatkov o številu ur in nadomestil pri zaposlenih. Revidiralo se ni odtegljajev od plač kot plačilo in uvrstitev premij kolektivnega dodatnega pokojninskega zavarovanja za javne uslužbence. Predmet revidiranja niso določanje in izplačilo prispevkov po Zakonu o prispevkih za socialno varnost.

3.5 Preverjanje ustroja notranjih kontrol

Zaradi lažjega identificiranja prednosti in pomanjkljivosti delovanja notranjih kontrol na področju obračuna plač in izplačila, v prilogi št. 1 prilagam vprašalnik, ki se nanaša na kontrolne cilje obračuna plač.

Notranje kontrole so vzpostavljene za doseganje kontrolnih ciljev. Notranje kontrole v organizacijo uvede vodstvo revidirane enote in je zanj tudi odgovorno. Notranje kontroliranje je opredeljeno kot celota vseh usmeritev in postopkov, ki jih sprejme in uvede vodstvo enote, da zagotovi:

- uspešno, učinkovito in gospodarno doseganje ciljev organizacije,
- upoštevanje zakonskih in drugih predpisov,
- upoštevanje usmeritev vodstva,
- varovanje informacije in sredstev,
- odkrivanje in preprečevanje napak in prevar,
- kakovostne računovodske evidence,
- pravilne in pravočasne izdelane računovodske in finančne informacije ter informacije za vodstvo.

Ker želim pri pregledovanju sistema notranjih kontrol organizacije ugotoviti, v kolikšni meri se je moč zanesti na sistem, sem skupaj s poslovodstvom identificiral *kontrolne cilje*. To so cilji, ki jih je treba doseči, če hočemo, da sistem doseže svoj splošni namen.

Ustreznost delovanja notranjih kontrol presojava na podlagi osnove t.i. revizijskih sodilih:

- Ali kontrole delujejo tako, kot jih je začrtalo poslovodstvo ?

- Ali kontrole zmanjšujejo tveganja oz. je kontrolnemu cilju v celoti zadoščeno ?

V tabeli 3 prikazujem kontrolne cilje obračuna plač Zavoda, na katerih ocenjujem vzpostavljene notranje kontrole. V njej na kontrolnih ciljeh določam, vrednotim tveganja, verjetnosti in posledice. Pri umestitvi proučevanih aktivnosti oz. procesov v izbranem Zavodu v prilogi št. 2 predstavljam merila za razvrstitev tveganj in njihovih posledic, ki sem jih uporabil za razvrščanje v spodnji tabeli.

Tabela 3: Kontrolni cilji

Kontrolni cilj	Tveganje	Verjetnost	Posledice	Skupno tveganje
Izplačila so predhodno odobrena s strani odgovornih oseb.	Izplačila so opravljena brez odobritve odgovorne osebe.	nizka	visoke	srednje
Izplačila so nakazana na pravilne transakcijske račune zaposlenih.	Izplačila so nakazana na fiktivne transakcijske račune.	nizka	visoke	srednje
Osnovni podatki in podatki za obračun plač predstavljajo dejansko stanje.	Matični podatki in podatki za obračun plač se razlikujejo.	nizka	visoke	srednje
V obračun plače tekočega meseca so vključeni samo upravičeni zaposleni.	V obračun plače tekočega meseca so vključene tudi fiktivne osebe.	nizka	visoke	srednje
Vsi odhajajoči zaposleni so pravočasno izvzeti iz obračuna plač.	V obračun so vključene tudi osebe, ki niso več zaposlene.	nizka	visoke	srednje
Osebni podatki v sistemu obračuna plač in drugih osebnih evidencah so ustrezno varovani pred nepooblaščenim dostopom.	Osebni podatki v sistemu obračuna plač in drugih osebnih evidencah niso ustrezno varovani pred nepooblaščenim dostopom.	nizka	visoke	srednje

se nadaljuje

Tabela 4: Kontrolni cilji (nad.)

Kontrolni cilj	Tveganje	Verjetnost	Posledice	Skupno tveganje
Obračunani plač so v skladu pripadajočo zakonodajo in predpisi.	Osnovna plača izkazana na plačilni listi, glede na plačni razred zaposlenega in glede na vrednost plačnega razreda ni obračunana v ustrezni višini.	nizka	visoke	srednje
	Obračun nadomestil bolniške odsotnosti ni v skladu z zakonodajo.	nizka	visoke	srednje
	Stroški prehrane niso obračunani v pravilni vrednosti glede na prisotnost javnega uslužbenca na delovnem mestu in glede na z zakonodajo določeno višino regresa za prehrano.	nizka	visoke	srednje
	Izračun obračuna plač in plačilna lista zaposlenih nista izvedeni glede na Uredbo o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju.	nizka	visoke	srednje
Vsa izplačila plač so opravljena pravočasno (10. v mesecu) in zavedena v pravo obdobje.	Zaposleni ne dobi pravočasnega nakazila (do 10. v mesecu).	srednje	visoke	srednje visoko
Plačilne liste so poslani za vse zaposlene.	Plačilne liste niso poslani za vse zaposlene.	nizka	nizka	nizko

3.6 Preverjanje delovanja notranjih kontrol

Z namenom zagotoviti revizijske dokaze, da notranje kontrole delujejo, kot je to zastavilo poslovodstvo, sem se osredotočil na učinkovitost kontrol v sistemu obračuna plač Zavoda.

Na podlagi opazovanja procesov ali postopkov, pregledovanjem dokumentiranih dokazov o delovanju kontrol in s poizvedovanjem in potrjevanjem sem ugotavljal, ali ima Zavod vzpostavljene ustrezne notranje kontrole, ki preprečujejo, odkrivajo, popravljajo napake ali usmerjajo k pravilnemu delovanju na področju obračuna plač Zavoda.

Tveganje: Izplačila niso predhodno odobrena.

Pregledal sem, ali obstajajo dokumenti, ki dokazujejo odobritev izplačila plač zaposlenim. Ugotovil sem, da dokumenti ne obstajajo, saj potekajo odobritve ustno s strani vodje FRS. Pri pregledu izplačil plač pred oddajo na Upravo Republike Slovenije za javna plačila izplačila s strani direktorja oz. vodje FRS v revidiranem obdobju niso bila pisno odobrena oz. zbirne rekapitulacije plač niso podpisane.

Priporočilo 1 : Priporočam, da se postopki in usmeritve glede izplačila plač zapišejo in vključijo v Pravilnik o računovodstvu oz. v samostojen pravilnik, ki bi urejal obračun kot izplačilo plač v Zavodu (npr. Pravilnik obračunavanja plač).

Priporočilo 2: Priporočam, da odgovorna oseba pred izvedbo izplačila plač pisno odobri izplačilo plač.

Tveganje: Izplačila so nakazana na fiktivne TRR.

Podatek o transakcijskem računu zaposlenega je kadrovski podatek in je sestavni del pogodbe o zaposlitvi. Pregledal sem sam postopek, in sicer kadrovska služba podatek iz pogodbe prepíše v kadrovski program. Transakcijski računi se uvozijo v obračunski program na podlagi elektronske pošte, v katerem je tabela za uvoz podatkov v sistem.

Zaradi razmejitev dolžnosti in odgovornosti ima Zavod ločeno kadrovsko in računovodsko funkcijo. Vse spremembe pri zaposlenih kadrovska služba sporoči v obračun plač preko elektronske pošte še dodatno v kontrolo. V obdobju 1.1.2014 do 30.6.2014 sem pregledal elektronsko pošto, kjer so bile spremembe dodatno sporočene. Pri pregledu sem opazil, da ne obstaja dodatna kontrola pri uvozu podatkov v sistem in podatki v kadrovski službi.

Priporočilo 3: Priporočam, da uslužbenka obračuna plač in zaposlena v kadrovski službi pred izplačilom plač opravi ustrezno kontrolo sprememb transakcijskih računov pri zaposlenih v tekočem mesecu.

Tveganje: V izplačila so vključene fiktivne osebe.

Tveganje: V izplačila so vključene tudi osebe, ki niso več zaposlene.

Pri pregledu sem ugotovil, da je z vidika razmejitev med vnosom podatkov, obračunom in izplačili kontrola ustrezna, saj v kadrovske službi na podlagi obojestransko podpisane pogodbe vnesejo podatki zaposlenega v kadrovske program. V program vnesejo časovne omejitve pogodbe (v primeru za določen čas). V obračunu plač se opravi kontrola vključenih zaposlenih s strani kadrovske službe, skupne administracije v okviru evidence ur in osebe za obračun plač. Za obračunavanje plač je zadolžena ena zaposlena. Plače izplačuje druga oseba.

Pregledal sem možnost dostopov do kadrovskega programa (funkcionalnosti spreminjanja) matičnih podatkov zaposlenih. Dostop do kadrovskega programa imajo tri zaposlene v kadrovske službi. Pregledal sem, ali imajo dostop do datoteke z matičnimi podatki zaposlenih in do funkcionalnosti za obračun plač tudi drugi uporabniki. Dostop do programa je omejen na zaposlene, ki delajo s programom. Dostop je varovan z gesli in pravicami znotraj programa. Sistem onemogoča hkratno spreminjanje podatkov s strani več zaposlenih v kadrovske službi.

Pregledal sem, ali v obeh programih obstaja revizijska sled oz. dnevnik sprememb vnosov podatkov v sistemu, ki se vodi v obeh programih avtomatsko (kadrovskem in obračunskem). Ugotovil sem, da revizijska sled obstaja in vključuje dnevnik vseh narejenih sprememb. Med obračunskim oddelkom in kadrovske službo poteka uskladitev zaposlenih iz kadrovske evidence matičnih podatkov s podatki o zaposlenih iz drugih evidenc v obliki tabele, ki je posredovana po elektronski pošti ob koncu obračunskega meseca.

Za obvladovanje tega tveganja ima Zavod vzpostavljene ustrezne notranje kontrole.

Tveganje: Matični podatki in podatki za obračun plač se razlikujejo.

Program za obračun plač je sistemsko povezan s kadrovske evidenco, iz katere se uporabi podatke o:

- osnovni bruto plači zaposlenega,
- delovnem mestu zaposlenega,
- letnem dopustu,
- transakcijskem računu,
- delovni dobi,
- prebivališču.

Ti podatki imajo naravo stalnih podatkov v procesu obračun plač in se uporabljajo pri vsakokratnem obračunu plač. Njihova pravilnost in točnost je zelo pomembna, vendar ni predmet revidiranega področja.

Pregledal sem, ali ima Zavod vzpostavljene postopke, s katerimi zagotavlja pravilni vnos podatkov novih zaposlencev, spreminjanje podatkov pri obstoječih zaposlencih in blokiranje nekdanjih zaposlencev. Vse spremembe v stalnih podatkih kadrovske evidence temeljijo na podlagi odobrenih zahtevkov, obvestil zaposlenih ali druge ustrezne podporne dokumentacije.

Odpiranje oz. spremembe v kadrovske evidenci izvajajo tri zaposlene. Dostop do kadrovske evidence, evidence delovnega časa in podatkov za obračun plač je omogočen le pooblaščenim osebam. Zavod ima vzpostavljeno ustrezno računalniško podprto in ročno kontrolo skladnosti stalnih podatkov med kadrovske evidenco in aplikacijo za obračun plač ter podatkov o opravljenih urah dela, delovni uspešnosti in dodatkih.

Za obvladovanje tega tveganja ima Zavod vzpostavljene ustrezne notranje kontrole.

Tveganje: Osebni podatki v sistemu obračuna plač in drugih osebnih evidencah niso ustrezno varovani pred nepooblaščenim dostopom.

Pregledal sem, ali Zavod omejuje dostop do programov kadrovske službe kot programa za obračun plač preko gesel. Zavod zagotavlja omejitev dostopa do programov. Dostop imajo le pooblaščen osebe (IT kontrole - gesla, varovanje osebnih podatkov, omogočeno pregledovanje dostopov). Znotraj dostopov do programov so omejene tudi pravice uporabnikov programa. Zavod za kadrovske potrebe uporablja kadrovske program Pronet, medtem ko za obračun in izplačilo plač uporablja program Vasco. Trenutno se ne izvaja menjava gesel za dostop do programov kot pregled pravic dostopa do programov.

Priporočilo 4: Priporočam, da se gesla za dostop do programov menjavajo na določeno časovno obdobje.

Priporočilo 5: Priporočam, da se polletno pregleda seznam in pravice zaposlenih z dostopom do programov.

Tveganje: Osnovna plača, izkazana na plačilni listi, glede na plačni razred zaposlenega in glede na vrednost plačnega razreda ni obračunana v ustrezni višini.

Iz preverjanja je razvidno, da oseba zadolžena za obračun pripravlja obračun plač z aplikacijo. V njej so naloženi šifrantni postavki, ki se uporabljajo pri obračunu plač. Pregledal sem, na kakšen način se zagotavlja pravilna vrednost plačnih razredov v skladu z

veljavnim Zakonom o spremembi in dopolnitvah Zakona o sistemu plač v javnem sektorju (v nadaljevanju ZSPJS-R). V šifrantu je naložena veljavna plačna lestvica, ki je usklajena z ZSPJS-R. Pojasnjeno mi je bilo, da podjetje Vasco skrbi za obračuna plač v javnem sektorju. Vse veljavne zakonske spremembe izvajalec vgradi v program tudi za ostale uporabnike v javnem sektorju, ki uporabljajo njihov program.

Pri pregledu sem opazil, da v začetku meseca (do 5. v mesecu) zaposlena za obračun plač po elektronski pošti prejme dodatno kontrolo s strani Združenja zdravstvenih zavodov v obliki mesečnega pregleda obračunskih vrednosti prehrane, plačnih razredov in ostalih podatkov za pretekli (obračunski) mesec.

Tveganje: Obračun nadomestil bolniške odsotnosti ni v skladu z zakonodajo.

Pregledal sem, ali obračuni povračil zaposlenim temeljijo na odobrenih verodostojnih listinah (podatkih iz evidence prisotnosti, potnih nalogov, idr.). Pri pregledu sem ugotovil, da zaposlena v obračunu plač podatke iz evidence prisotnosti prejme elektronsko in se uvozijo v program za obračun plač. Za nadomestila odsotnosti ima v fasciklu za obračun plač odložene ustrezna potrdila, ki nadomestilo potrjujejo (bolniški listi, nega, spremstvo...). Pred obračunom plač preveri ujemanje potrdil z obračunom nadomestil. V kolikor se nadomestila ne ujemajo, se pozove zaposlenega, da do obračuna plač prinese potrdilo. Spremembe odstotkov nadomestil za uporabnike v javnem sektorju avtomastko spremeni podjetje Vasco.

Tveganje: Stroški prehrane niso obračunani v pravilni vrednosti glede na prisotnost javnega uslužbenca na delovnem mestu in glede na z zakonodajo določeno višino regresa za prehrano.

Iz preverjanja je razvidno, da v programu obstaja šifrant prehrane. V njem se spreminja prehrana glede na trenutno veljavni znesek povračila. Spremembe naredi podjetje Vasco. Prav tako naredi zaposlena kontrolo s poslano kontrolo Združenja zdravstvenih zavodov. Pregledal sem, ali obračuni stroškov prehrane, prevoza na delo in službenih poti in drugih povračil zaposlenim temeljijo na odobrenih verodostojnih listinah (podatkih iz evidence prisotnosti, potnih nalogov idr.). Pri pregledu sem opazil, da v programu obstaja poseben šifrant razdalj, ki zajemajo ceno mesečnih vozovnic kot dnevni vozovnic. Na podlagi razdalje zaposlenega se upošteva za Zavod ugodnejši obračun povračilo prevoza.

Tveganje: Izračun obračuna plač ni izveden glede na Uredbo o enotni metodologiji in Plačilna lista zaposlenih ne vsebuje podatkov, predpisanih z Uredbo o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju.

Iz preverjanja je razvidno, da oseba zadolžena za obračun pripravlja obračun plač z aplikacijo podjetja Vasco. V aplikaciji so že naložene vrste izplačil, njihove šifre in način

izračunavanja glede na predpisano Uredbo. Podjetje Vasco je vsem uporabnikom javnega sektorja, ki uporabljajo njihovo aplikacijo, priredilo tudi plačilno listo tako, da vsebuje vse podatke, kot so zapisani v prilogi 1 Uredbe.

Tveganje: Zaposleni ne dobi pravočasnega nakazila (do 10. v mesecu).

Za obračunavanje plač je zadolžena ena zaposlena, kar predstavlja visoko tveganje z vidika njene morebitne odsotnosti kot z vidika kontrole obračuna plač. Zavod zagotavlja likvidnost za izplačilo plač tako, da ima sklenjeno določeno pogodbo z Ministrstvom, da je zagotovljen transfer za plače dan ali dva dni pred dejanskim izplačilom plač.

Priporočilo 6: Z namenom obvladovanja tega tveganja mora vodstvo Zavoda usposobiti oz. zaposliti delavca, ki bo v primeru odsotnosti nadomeščal osebo za obračun plač. Med revizijo je direktor poskrbel za usposabljanje druge zaposlene, ki jo v času odsotnosti nadomešča.

Tveganje: Plačilne liste niso poslane za vse zaposlene.

Pri pregledu sem opazil, da v programu obstaja šifrant elektronske pošte zaposlenih, kamor program posreduje kriptirano plačilno listo. Službeni elektronski naslovi so avtomatsko kreirani ob zaposlitvi in prenešeni v obračunski program. Ob poizvedovanju glede pritožb zaposlenih v elektronski ali fizični obliki, da plačilne liste niso prejeli, nam je bilo zagotovljeno, da do tega še ni prišlo, zato takšnih pritožb nimajo.

Za obvladovanje tega tveganja ima Zavod vzpostavljene ustrezne notranje kontrole.

3.7 Podrobno preizkušanje podatkov

Za podrobno preizkušanje vzorca obračuna plač zaposlenih sem izbral nestatistični vzorec. Izbral sem vzorčenje po presoji, kar pomeni, da sem sestavil vzorec po lastni presoji. Izbral sem vzorec 10 zaposlenih v revidiranem obdobju. Na podlagi vseh zaposlenih sem izbral tiste, ki so izpolnjevali merila za izbor.

Osnova za izbor so zaposleni, ki imajo:

- različna delovna mesta,
- različne plačne razrede.

Vzorec 10 zaposlenih predstavlja 2,47 % vseh zaposlenih. Na podlagi vzorca zaposlenih sem ponovno pripravil obračune plač za proučevano obdobje januar - junij 2014.

V izbor sem izbral sledeče zaposlene:

Tabela 5: Izbrani zaposleni v vzorec

Številka zaposlenega	Šifra delovnega mesta
05xx	J015034
15xx	J017136
31xx	E045016
50xx	E049006
70xx	E018013
85xx	E047063
98xx	E045005
170xx	J017137
292xx	J026004
322xx	J032014

3.8 Poročanje o ugotovitvah

V zvezi z revizijo pravilnosti obračuna in izplačila plač sem preverjal naslednje:

- obračunavanje rednega dela in dodatkov zaposlenih,
- obračunavanje povračil v zvezi z delom zaposlenih (prevoz na/z dela ter prehrana med delom),
- pravilnost prikaza podatkov na plačilni listi,
- pravilnost izračuna podatkov glede na Uredbo o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju.

Obračunavanje rednega dela in dodatkov zaposlenih

Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur.l. RS, št. 108/09 in 82/15; v nadaljevanju ZSPJS) ureja sistem plač zaposlenih, pravila za njihovo določanje, obračunavanje in izplačevanje ter pravila za določanje obsega sredstev za plače.

V skladu z določili 5. člena ZSPJS je plača sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov.

Javnim uslužbencem pripadajo:

- položajni dodatek,

- dodatek za delovno dobo,
- dodatek za mentorstvo,
- dodatek za specializacijo, magisterij ali doktorat, če to ni pogoj za zasedbo delovnega mesta,
- dodatek za dvojezičnost,
- dodatki za manj ugodne delovne pogoje, ki niso upoštevani v vrednotenju delovnega mesta, naziva,
- dodatki za nevarnost in posebne obremenitve, ki niso upoštevane v vrednotenju delovnega mesta, naziva,
- dodatki za delo v manj ugodnem delovnem času.

Predhodno navedeni dodatki se izplačujejo v višini, določeni z zakonom, uredbo vlade, Kolektivno pogodbo za javni sektor in kolektivnimi pogodbami dejavnosti.

Na vzorcu zaposlenih sem preveril:

- ali je bila osnovna plača izkazana na plačilni listi, glede na plačni razred zaposlenega in glede na vrednost plačnega razreda, obračunana pravilno,
- ali so bili za obračun dodatkov k plači uporabljeni odstotki, ki so vnešeni k zaposlenim v sistem,
- ali je bil pri obračunu nadomestil bolniške odsotnosti uporabljen odstotek določen v skladu z zakonodajo (80 odstotkov).

Ugotavljam, da je osnovna plača glede na plačilni razred določena pravilno, in sicer je uporabljena plačna lestvica glede na veljavni Zakon o spremembi in dopolnitvah Zakona o sistemu plač v javnem sektorju (ZSPJS-R).

Ugotavljam, da so bili pri zaposlenih obračunani trije dodatki, in sicer dodatek za delovno dobo, dodatek za mentorstvo in položajni dodatek. Dodatki so bili glede na odstotke vnešene v sistem in glede na osnovne plače pravilno obračunani.

Ugotavljam, da je glede na podatke o prisotnosti obračun izveden v skladu z zakonodajo. Pri obračunu so upoštevani prazniki (1.januar, 21.april, 1. in 2. maj, 25. junij) in letni dopusti zaposlenih. Na plačilnih listah za mesec maj je obračunan regres (izplačilo 10.6.2014) njegova višina je v skladu z Zakonom o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2013 in 2014.

Ugotavljam, da so se v obravnavanem obdobju so se pravilno obračunavala nadomestila za čas odsotnosti z dela zaradi bolezni in poškodbe izven dela, ki gre v breme delodajalca, in sicer v višini 80 % osnove.

Povračila v zvezi z delom

Regres za prehrano

Regres za prehrano je za obravnavano obdobje urejen v 166. členu Zakona za uravnoteženje javnih financ (*Uradni list RS*, št. 40/12, 96/12 - ZPIZ-2, 104/12 - ZIPRS1314, 105/12, 25/13 - odl. US, 46/13 - ZIPRS1314-A, 56/13 - ZŠtip-1, 63/13 - ZOsn-I, 63/13 - ZJAKRS-A, 99/13 - ZUPJS-C, 99/13 - ZSVarPre-C, 101/13 - ZIPRS1415, 101/13 - ZDavNepr, 107/13 - odl. US, 85/14 in 95/14; v nadaljevanju ZUJF). Regres za prehrano je povračilo stroškov prehrane med delom. Upravičenec je zaposleni, ki ima evidentirano prisotnost na delu, pri čemer se kot dan prisotnosti šteje osem ur. Do regresa za prehrano je upravičen tudi zaposleni, ki dela več kot štiri in manj kot osem ur dnevno oziroma dela krajši delovni čas na podlagi zakona, to je predpisov o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, predpisov o zdravstvenem zavarovanju ali predpisov o starševskem dopustu.

V kolikor je javni uslužbenec na službenem potovanju in v skladu z 9. členom aneksa ni upravičen do dnevnice, mu pripada dodaten regres za prehrano. Slednje velja v primeru trajanja službene poti več kot osem ur.

Na vzorcu zaposlenih sem preveril:

- ali so bili stroški prehrane obračunani v pravilni vrednosti glede na prisotnost javnega uslužbenca na delovnem mestu in glede na z zakonodajo določeno višino regresa za prehrano, ki je veljala v obdobju januar-junij 2014 (3,61 Eur).

Ugotavljam, da je v obravnavanem obdobju znašal regres za prehrano med delovnim časom 3,61 Eur. Zaposlenim se je v obravnavanem obdobju pravilno obračunaval regres za prehrano. S preveritvami obračunavanja prehrane med delom na vzorcu zaposlenih ne ugotavljamo neskladnosti.

Prevoz na/z dela

Povračilo stroškov prevoza na delo in z dela je urejeno v 168., 169. in 170. členu ZUJF-a. Zaposleni (javni uslužbenec) poda pisno izjavo za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela. Resničnost podatkov iz izjave nadzira delodajalec v skladu z zakonom, ki ureja delovna razmerja, oziroma z zakonom, ki velja za javne uslužbence. V kolikor delodajalec zahteva, mora delavec predložiti dokumente, ki dokazujejo dejstva, navedena v izjavi. V kolikor delavec poda neresnične podatke v izjavi je to lahko razlog za izredno odpoved delovnega razmerja po zakonu, ki ureja delovna razmerja.

Javnemu uslužbencu pripada povračilo stroškov prevoza na delo in z dela glede na razdaljo od kraja bivališča do delovnega mesta, če ta razdalja znaša več kot dva kilometra. Kraj, iz

katerega se javni uslužbenec vozi na delo in z dela, je kraj bivališča oziroma kraj, iz katerega se javni uslužbenec dejansko vozi na delo in z dela, če je ta bližje delovnemu mestu.

Stroški prevoza na delo in z dela se povrnejo v višini stroškov javnega prevoza z javnimi prevoznimi sredstvi. V kolikor javni uslužbenec nima možnosti prevoza z javnimi prevoznimi sredstvi, se mu prizna kilometrina v višini 8% cene neosvinčenega motornega bencina – 95 oktanov.

Na vzorcu zaposlenih sem preveril :

- ali je obračun stroškov prevoza zaposlenih na delo v skladu z njihovo prisotnostjo in zakonodajo.

Ugotavljam, da je Zavod zaposlenim pravilno povrnil stroške prevoza na delo v višini najcenejšega prevoza, kar je za Zavod ugodnejše in v skladu z načeli ekonomičnosti in gospodarnosti s sredstvi. V primerih, ko je povračilo v višini dnevnih vozovnic nižje od povračila stroškov prevoza mesečne ali druge vozovnice v konkretnem mesecu (npr. dopust, bolniška odsotnost), se je povrnil cenejši javni prevoz (dnevne vozovnice). S preveritvami obračunavanja prevoza na/z dela na vzorcu zaposlenih nepravilnosti nisem ugotovil.

Pravilnost prikaza podatkov na plačilni listi

Predpisana plačilna lista velja za vse uporabnike proračunov, kot jih določa Sklep o subjektih, za katere velja Zakon o sistemu plač v javnem sektorju in je predpisana v Uredbi o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju.

Na vzorcu zaposlenih sem preveril :

- ali plačilna lista zaposlenih vsebuje podatke glede na Uredbo o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju.

Ugotavljam, da pregledane plačilne liste vsebujejo ustrezne podatke v skladu z Uredbo o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju. Pri pregledu plačilnih list nisem ugotovil neskladnosti.

Pravilnost izračuna podatkov glede na Uredbo o enotni metodologiji

Uredba določa enotno metodologijo in obrazce za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju, na podlagi katerih morajo v skladu s prvim odstavkom 40. člena Zakona o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 95/07 – uradno prečiščeno besedilo, 17/08, 58/08, 69/08 – ZTFI-A, 69/08 – ZZavar-E, 80/08 in 120/08 – odl. US; v nadaljnjem besedilu: ZSPJS) izplačevalci obračunavati in izplačevati plače.

Na vzorcu zaposlenih sem preveril :

- ali je izveden izračun obračuna plač glede na Uredbo o enotni metodologiji (uporaba predpisanih šifer, vrst izplačil, faktorjev ...).

Ugotavljam, da so pri izračunih obračuna plač upoštevane vrste izplačil, šifre, faktorji in načini izračuna glede na Uredbo o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju.

3.9 Ocena notranjih kontrol

Na pregledanem področju – obračun plač v prvem polletju 2014 – imajo vzpostavljene notranje kontrole, ki delujejo dovolj dobro, da bi bila tveganja ustrezno obvladovana.

V nadaljevanju navajam skupno tveganje, priporočilo ter nosilca, ki mora poskrbeti za to, da se priporočilo izvaja. Za vsako priporočilo je odgovorna oseba za izvedbo direktor, sami nosilci nalog pa so po nalogah različni. V nekaterih primerih lahko nosilec sam izvede priporočilo; v drugih pa bo s sodelovanjem drugih služb poskrbel, da se priporočilo uveljavi. Ocenjujem, da bo z izvajanjem priporočil prišlo do učinkov zniževanja in obvladovanja tveganj, ki lahko vplivajo na doseg kontrolnih ciljev.

Pri vsakem priporočilu je navedeno tudi, v katerem roku morajo priporočilo izvesti.

Tabela 6: Priporočila, tveganje, nosilec naloge in rok za izvedbo

Št. priporočila	Srednje visoko tveganje	Priporočilo	Nosilec naloge	Rok
6	Zaposleni ne dobi pravočasnega nakazila (do 10. v mesecu).	Zavod mora usposobiti oz. zaposliti delavca, ki bo v primeru odsotnosti nadomeščal osebo za obračun plač.	Vodja FRS	Že urejeno med revizijo.

se nadaljuje

Tabela 7: Priporočila, tveganje, nosilec naloge in rok za izvedbo (nad.)

Št. priporočila	Srednje tveganje	Priporočilo	Nosilec naloge	Rok
1	Izplačila niso predhodno odobrena.	Postopki in usmeritve glede obračuna plač se zapišejo in vključijo v Pravilnik o računovodstvu oz. v Pravilnik obračunavanja plač.	Vodja FRS, zaposlena v obračunu plač	Do konec leta 2014
2	Izplačila niso predhodno odobrena.	Odgovorna oseba pred izvedbo obdelave avtomatski obračun pregleda in pisno odobri izplačilo plač.	Vodja FRS, zaposlena v obračunu plač	Pri izplačilu plače za naslednji obračunski mesec
3	Izplačila so nakazana na fiktivne TRR.	Uslužbenka obračuna plač in zaposlena v kadrovski službi pred izplačilom plač opravita ustrezno kontrolo sprememb transakcijskih računov pri zaposlenih v tekočem mesecu.	Zaposleni v obračunu plač in kadrovski službi	Pri izplačilu plače za naslednji obračunski mesec
4	Osebnih podatki v sistemu obračuna plač in drugih osebnih evidencah niso ustrezno varovani pred nepooblaščenim dostopom.	Gesla za dostop do programov se menjavajo na določeno časovno obdobje.	IT skrbnik, vodja FRS, uporabniki sistema	Do konec leta 2014
5	Osebnih podatki v sistemu obračuna plač in drugih osebnih evidencah niso ustrezno varovani pred nepooblaščenim dostopom.	Polletni pregled seznama zaposlenih z dostopom do programov in pregled njihovih pravic	IT skrbnik, vodja FRS, uporabniki sistema	Do konec leta 2014

3.10 Končna ocena tveganj in priporočila

Že med samim postopkom revizije sem revidiranemu Zavodu podajal priporočila. Nekatera bodo takoj implementirana v proces, saj je vzrok v tveganem delovanju predvsem nezavedanje tveganja oz. reorganizacija Zavoda, ki je poskrbela za kadrovske podhranitev in izvajanje postopkov tako, kot se jih je izvajalo v preteklosti, brez posodobitev z namenom prilagoditve tveganjem, ki so se na novo pojavila.

Za ostala priporočila pa je treba izdelati interne pravilnike oz. predpise in sklepe ali pa z drugimi službami urediti izvajanje priporočil.

Notranje kontrole so v večini zagotovljene. Ugotavljam, da je sistem notranjih kontrol implementiran, vendar ga je potrebno vseskozi dopolnjevati. Delovanje (učinkovitost in uspešnost) vzpostavljenih notranjih kontrol bo potrebno še izboljšati skladno s podanimi priporočili.

Na podlagi izvedene notranje revizije obračuna plač v obdobju 1.1.2014 do 30.6.2014 ugotavljam, da v vzpostavljenem notranjem kontrolnem okolju na zgoraj navedenih področjih ni zaznati pomembnih nedelujočih kontrolnih mehanizmov in iz njih izhajajočih pomembnih tveganj, ki bi onemogočala zagotavljanje kontrolnih ciljev posloводства.

Glede na izvedeno revizijo menim, da se izhajajoča teza, da so notranje kontrole v procesu obračuna plač v izbranem javnem zavodu ustrezno vzpostavljene in zagotavljajo izpolnjevanje ciljev posloводства, ni v celoti potrjena. Med revizijo se je pokazalo, da sistem notranjih kontrol ni zadosten, zaradi česar sem podal priporočila. Na podlagi izvedene revizije ocenjujem, da sistem notranjih kontrol sicer deluje dobro, vendar ga je na določenih področjih potrebno izboljšati, kar bo zmanjšalo tveganja za nedoseganje kontrolnih ciljev v prihodnje.

SKLEP

Javni zavodi so ustanovljeni za opravljanje javnih služb. Svoje dejavnosti lahko financirajo z javnimi kot nejavni sredstvi. Pri svojem delovanju morajo upoštevati številne zakone, ki urejajo in omejujejo njihovo delovanje. Glede na predstavljeno zakonodajo in okvir notranjega nadzora javnih financ je za poslovoidenje odgovoren predstojnik, ki je odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovoidenja in kontrol ter notranjega revidiranja. Dolžni so vzpostaviti sistem notranjih kontrol in zagotoviti kadrovske in materialne vire in pogoje za gospodarno, učinkovito in uspešno

poslovanje ter delovanje notranjih kontrol. Razviti in sprejeti morajo sistem za ocenjevanje in obvladovanje tveganj, s katerimi se soočajo.

Plača je plačilo za opravljeno delo po pogodbi o zaposlitvi, ne glede na vrsto pogodbe o zaposlitvi. Sestavljena je iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov. Osnovna plača javnega uslužbenca se na podlagi ZSPJS določi z uvrstitvijo delovnega mesta v posamezni plačni razred. Za podrobno določitev plače javnega uslužbenca je zakonodajalec v ZSPJS določil plačno lestvico s plačnimi razredi.

Prevladujoča naloga notranje revizijske dejavnosti je revidiranje sistema notranjih kontrol. Pri revidiranju sistema notranjih kontrol gre za ocenjevanje in preizkušanje njegove ustreznosti glede na izbran cilj in obseg notranje revizijske naloge. Izvajanje revidiranja sistema notranjih kontrol poteka z namenom, da bi poslovodstvo od notranjega revizorja dobilo zagotovilo, da vzpostavljene notranje kontrole uspešno uresničujejo uresničitev ciljev, ki jih je zadalo poslovodstvo.

V delu sem na podlagi teorije s področja javnih zavodov, notranje revizije, tveganj in delovanja notranjih kontrol v prakso prenesel znanje ter na podlagi praktične revizije procesa obračuna plač preveril, ali je proces deloval tako, kot ga je vzpostavilo poslovodstvo. Pri revidiranju sem preverjal pravilnost obračunavanja plač v Zavodu v prvem polletju 2014. Preverjal sem pravilnost obračunavanja osnovnih plač na vzorcu zaposlenih kot njihovo izplačilo plač. Preverjal sem, ali je obračunavanje rednega dela in dodatkov zaposlenih, obračunavanje povračil zaposlenih (prevoz na/z dela ter prehrana med delom), pravilnost prikaza podatkov na plačilni list kot pravilnost izračuna podatkov pravilno glede na uredbo o enotni metodologiji. Preveril sem delovanje notranjih kontrol na področju procesa obračunavanja plač. Ugotovil sem, da so notranje kontrole v večini zagotovljene. Sistem notranjih kontrol je implementiran, vendar ga je potrebno vseskozi dopolnjevati. Delovanje (učinkovitost in uspešnost) vzpostavljenih notranjih kontrol bo potrebno še izboljšati skladno s podanimi priporočili.

Ugotavljam, da sistem notranjih kontrol v izbranem zavodu sicer deluje dobro, vendar ga je na določenih področjih potrebno izboljšati, kar bo zmanjšalo tveganja za nedoseganje kontrolnih ciljev v prihodnje.

LITERATURA IN VIRI

1. Berk, A., Peterlin, J. & Ribarič, P. (2005). *Obvladovanje tveganja*. Ljubljana: GV Založba.
2. Bertoncelj, A., Meško, M., Naraločnik, A., & Nastav, B. (2011). *Trajnostni razvoj organizacije*. Ljubljana: GV Založba.
3. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. (2014). Izobraževanje notranjih revizorjev javnega sektorja diploma pri izobraževanju notranjih revizorjev javnega sektorja - *Upravljanje s tveganji in notranje kontrole*, Center za razvoj financ, (interno gradivo). London.
4. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, London.(2014a). Izobraževanje notranjih revizorjev javnega sektorja diploma pri izobraževanju notranjih revizorjev javnega sektorja – *Notranje revidiranje I*, Center za razvoj financ. (interno gradivo).
5. Čižman M. (2013). O plačah, nadomestilih, povračilih in drugih prejemkih iz delovnega razmerja; *IKS 06*, 56-59.
6. Dolinar P. (2007). *Plačni sistem v javnem sektorju Republike Slovenije* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Hayes Rick et al. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. Second Edition*. London: Pearson Education.
8. Howard, L. (1992). *Auditing*. London: Longam Group UK.
9. Jereb B. (2014). *Upravljanje tveganj*. Univerza v Mariboru. Celje: Fakulteta za logistiko.
10. Klinar, I. (2006). *Plačni sistem v javnem sektorju in kolektivno dodatno pokojninsko zavarovanje za javne uslužbence* (magistrsko delo). Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
11. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
12. Kresal, K., Kresal, B. & Senčur Peček, D. (2014). *Vodnik po pravicah iz delovnega razmerja*. Ljubljana: Inštitut za delo pri pravni fakulteti v Ljubljani.
13. Krivec M. (2010). *Notranja revizija v javnem zavodu – primer Univerze v Ljubljani* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Leitch, M. (2008). *Intelligent Internal Control and Risk Management*. Farnham:Gower.
15. Lesjak M. (2002). Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjih revizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračun RS. *Revizor*, 13(5).
16. Lesjak M. Enotna metodika za notranje revizije v neposrednih uporabnikih proračuna RS. *Revizor*, 13. 9 – 29.
17. Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna (UNP); *Plače –Tveganja*. Najdeno na spletnem naslovu: http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/notranji_nadzor/Place_Tveganja.xls

18. Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna (UNP). (2013). *Usmeritve za državno notranje revidiranje*. Najdeno na naslovu: http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske_podlage/Usmeritve_USMERITVE_ZA_DNR_FINALNA_VERZIJA_OBJAVLJENA.pdf
19. Odar, M. (2006). *Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
20. Odar, M. (b.l.). *Zunanje revidiranje*. (gradivo za predmet Revidiranje) Najdeno na spletnem naslovu: http://www.pf.um.si/datoteke/zunanja_revizija.doc
21. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (*Uradni list RS*, št. 46/03).
22. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (*Uradni list RS*, 72/02).
23. Slovenski inštitut za revizijo. (2015). *Osnovni elementi tveganj in kontrol*, (interno gradivo).
24. Slovenski inštitut za revizijo. (2012). *Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju*. Najdeno 5.7.2016 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/notranji-revizorji/nr-ssr-2013.pdf>
25. Slovenski inštitut za revizijo. (brez letnice) *Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev, ki jih sprejema Inštitut notranjih revizorjev*. Najdeno 1.7.2016 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/nr-Kodeks_etike-IIA.pdf
26. Šoltes, Igor. (2006). *Pomen in vloga notranjih revizorjev*. V Zbornik referatov: Konferenca o učinkovitem upravljanju z javnimi sredstvi, ur. Igor Šoltes, 7–9. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije. Dostopno prek: https://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjB1Lv7sPDOAhWHlxoKHWfiC1AQFgghMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.rs-rs.si%2Frsrs%2Frsrs.nsf%2FV%2FKDB05934C51BE5765C125720B002A16D8%2F%24file%2FZbornik_referatov_-_Konferenca_RSRS.pdf&usg=AFQjCNHPqNl33w6r6eLZIDXajSC2OTcc_g&bvm=bv.131669213,d.d2s&cad=rja
27. Taylor, D. H. & Glezen, G. W. (1996). *Revidiranje : zasnove in postopki*. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
28. Tekavčič, M., & Kavčič, S. *Financiranje javnih zavodov: kako razumeti javna in nejavna sredstva*. (2015). Ljubljana:Ekonomska fakulteta.
29. Uredba o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju. *Uradni list RS*, št 14/09, 23/09, 48/09, 113/09, 25/10, 67/10, 105/10, 45/12, 24/13, 51/13, 12/14, 24/14, 52/14, 59/14, 24/15 in 3/16.
30. Zakon o delovnih razmerjih (*Uradni list RS*, št. 21/13, 78/13 – popr., 47/15 – ZZSDT, in 52/16).
31. Zakon o javnih financah (*Uradni list RS* št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 101/13, 55/15 – ZFisP in 96/15 – ZIPRS1617).

32. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (ZSPJS) (*Uradni list RS*, št.58/2008 - plačna lestvica pred prehodom), 108/09-UPB13, 107/09-odl.US, 13/10, 59/10, 107/10, 35/11, 27/12-odl.US, 40/12; ZUJF, 46/13; 25/14 - ZFU, 50/14 in 95/14.
33. Zakon o interventnih ukrepih (*Uradni list RS*, št. 94/10, 110/11 - ZDIU12 in 40/12 - ZUJF).
34. Zakon o zavodih (*Uradni list RS* št. 12/1991, Odl.US: U-I-104/92, 8/1996, Odl.US: U-I-34/98, 36/2000, 127/2006).
35. Zakon za uravnoteženje javnih financ (*Uradni list RS*, št. 40/12, 96/12 - ZPIZ-2, 104/12 - ZIPRS1314, 105/12, 25/13 - odl. US, 46/13 - ZIPRS1314-A, 56/13 - ZŠtip-1, 63/13 - ZOsn-I, 63/13 - ZJAKRS-A, 99/13 - ZUPJS-C, 99/13 - ZSVarPre- C, 101/13 - ZIPRS1415, 101/13 - ZDavNepr, 107/13 - odl. US, 85/14 in 95/14.
36. Zorko, N., Vezjak, B.; (b.l.). *Tveganja, letno poročilo in sodelovanje nadzornega sveta z revizorji*. Najdeno na spletnem naslovu: https://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjh6ty_4rnOAhWJ6xoKHYEEnC_wQFgghMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.zdruzenje-ns.si%2Fdb%2Fdoc%2Fupl%2Fzorko_in_vezjak_-_tveganja__letno_porocilo_in_sodelovanje_nadzornega_sveta_z_revizorji.pdf&usg=A FQjCNFKy6l39Zk8VNMpPctREmbmhKtSJA&bvm=bv.129422649,d.bGg

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Vprašalnik o notranjih kontrolah	1
Priloga 2: Razvrstitev tveganj in prikaz vplivov oz. posledic v izbranem Zavodu	5

Priloga 1: Vprašalnik o notranjih kontrolah

KONTROLNI CILJ	VPRAŠANJA	ODGOVOR		OPOMBA
		DA	NE	
<p>Izplačila so predhodno odobrena s strani odgovornih oseb.</p> <p>Izplačila so nakazana na pravilne TRR zaposlenih.</p>	<p>Ali je izplačilo plač odobreno ?</p> <p>Ali so zapisani postopki glede obračunavanja in izplačila plač?</p> <p>Ali so podatki o bančnih računih avtomatsko prenešeni v sistem ?</p>	<p>X</p> <p></p> <p>X</p>	<p></p> <p>X</p> <p></p>	<p>Odobritev je ustna.</p>
<p>V obračun plače tekočega meseca so vključeni samo upravičeni zaposleni.</p> <p>Vsi odhajajoči zaposleni so pravočasno izvzeti iz obračuna plač.</p> <p>Osnovni podatki in podatki za obračun plač predstavljajo dejansko stanje.</p>	<p>Ali so pri evidentiranju upoštevane vse vrste dela ?</p> <p>Ali se evidence ur v obračun plač vnašajo ročno ?</p> <p>Ali ima Zavod sprejeta pravila glede evidentiranja opravljenih delovnih ur in nadur, dela v manj ugodnem času (nočno, izmensko, popoldansko, idr.), dopustov, praznikov, bolniških dni ter službenih poti ?</p> <p>Ali zaposleni evidentirajo svojo prisotnost na podlagi dnevnega vnosa?</p> <p>Ali odgovorne osebe mesečno odobravajo poročila o opravljenih urah/nadurah/dodatkih oz. prisotnosti/odsotnosti?</p> <p>Ali se kadrovska evidenca vodi izven računovodske službe?</p> <p>Ali je računovodstvo s strani odgovornih oseb obveščeno o</p>	<p>X</p> <p></p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>	<p></p> <p>X</p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p>	

	<p>vseh spremembah v zvezi z novo zaposlitvijo, napredovanjem, prenehanjem zaposlitve in ostalimi podatki potrebnimi za točno evidentiranje plač?</p> <p>Ali se opravlja kontrola kadrovske evidence z obračunom plač?</p> <p>Ali kontrolo opravlja oseba, ki ne obračunava plač?</p> <p>Ali se opravlja primerjava plačilnih list s seznamom zaposlenih v organizaciji zaradi izključitve možnosti obstoja fiktivno zaposlenih?</p> <p>Ali je obračun plač izdelan na podlagi dejanskega števila ur v mesecu?</p> <p>Ali so osebni računi zaposlenih v program obračuna vneseni ročno ?</p>	<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>	<p>X</p>	
--	--	--	----------	--

	<p>Ali obstaja oseba pooblaščenca za spremembe stalnih podatkov, ključnih za obračun in izplačilo plač in koliko jih je?</p> <p>Ali je več oseb pooblaščenih za evidentiranje (vnos) stalnih podatkov novo zaposlenih delavcev?</p>	X		
Osebni podatki v sistemu obračuna plač in drugih osebnih evidencah so ustrezno varovani pred nepooblaščenim dostopom.	<p>Ali je omejen oziroma zaščiten dostop do podatkov o zaposlenih in njihovih plačah?</p> <p>Ali obstaja ustrezna razmejitev dolžnosti med obračunavanjem plač in odobritvami sprememb (novo zaposleni in čas trajanja zaposlitve)?</p>	X		
Obračunani plač so v skladu s pripadajočo zakonodajo in predpisi.	<p>Ali so upoštevane mesečne spremembe vrednosti postavk obračuna plač ?</p> <p>Ali se udeležujete izobraževanj s področja obračuna plač ?</p>	X		
Vsa izplačila plač so opravljena pravočasno (10.v mesecu) in zavedena v pravo obdobje.	<p>Ali so opredeljeni roki za nakazilo plač ?</p> <p>Ali obstaja avtomatska povezava temeljnice za plače z GK ?</p> <p>Ali se zagotavlja, da so celotni stroški dela v določenem obdobju tekoče ažurirani v datoteki izplačanih plač in v glavni knjigi?</p>	X		V pogodbi o zaposlitvi ima vsak zaposleni zapisan skrajni dan za izplačilo plače, to je 10. v mesecu.

<p>Plačilne liste so poslani za vse zaposlene.</p>	<p>Ali se plačilne liste za zaposlene pošiljajo po standardni pošti ?</p> <p>Ali se plačilne liste pošiljajo zaposlenim po elektronski pošti in so kriptirane ?</p> <p>Ali poteka pošiljanje elektronskih plačilnih list na službene elektronske naslove zaposlenih?</p>	<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>	<p>X</p>	
--	--	----------------------------	----------	--

Priloga 2: Razvrstitev tveganj in prikaz vplivov oz. posledic v izbranem Zavodu

	Verjetnost	Vrednostni vpliv	Vpliv na ugled	Vpliv na procese
Visoka	Dogodek se zgodi vsak mesec.	Več kot 5.000 EUR	Visoke kazni, sodni postopki, odškodnine, izguba ugleda v širši javnosti, ne doseganje planiranega finančnega načrta.	Visok vpliv na izvajanje, ker gre za ključen proces (strošek dela).
Srednja	Dogodek se zgodi dvakrat letno.	Od 100 EUR do 5.000 EUR	Posamezne kršitve, srednje visoke kazni, izguba ogleda v ožji okolici.	Vpliva na posameznega zaposlenega.
Nizka	Dogodek se zgodi enkrat letno.	Do 100 EUR	Zelo majhni vplivi na ugled, brez kazni.	Nizek, takoj obvladljiv vpliv.

Tveganje	Opis procesov, kjer se pojavijo tveganja, ter njihova pogostost	Delovanje notranjih kontrol	Zahtevani ukrepi
Visoko	Kompleksni, decentralizirani procesi, ki imajo velik vpliv na druge procese in se pogosto zgodijo (mesečno).	Kontrole ne delujejo, vodstvo ne izvaja nadzora.	Zahteva se pomembna reorganizacija večjega števila procesov.
Srednje	Srednja kompleksnost procesov, del procesov je centraliziran; pojavijo se dvakrat letno.	Kontrole so vzpostavljene, vendar ne delujejo v celoti, vodstvo pa se zaveda pomanjkljivosti.	Manjše število procesov bo treba spremeniti in urediti dodatne kontrole.
Nizko	Preprosti procesi, centraliziranost poslovanja; tveganja se zgodijo redko (1 krat letno).	Kontrole dobro delujejo, vodstvo izvaja nadzor.	Ni treba spreminjati procesov.