

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**MAGISTRSKO DELO**

**ANITA ZAKŠEK**



UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO  
**PROCES RAVNANJA S TVEGANJI V DRŽAVNI UPRAVI: PRIMER  
NEPOSREDNIH PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV**

Ljubljana, avgust 2014

ANITA ZAKŠEK

## IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Anita Zakšek, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Proces ravnanja s tveganji v državni upravi: primer neposrednih proračunskih uporabnikov, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko doc. dr. Mojco Marc.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo zaključne strokovne naloge/diplomskega dela/specialističnega dela/magistrskega dela/doktorske disertacije na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
  - poskrbel(-a), da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v zaključni strokovni nalogi/diplomskem delu/specialističnem delu/magistrskem delu/doktorski disertaciji, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
  - pridobil(-a) vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisal(-a);
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predložene zaključne strokovne naloge/diplomskega dela/specialističnega dela/magistrskega dela/doktorske disertacije dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 3.08.2014

Podpis avtorja(-ice): \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 RAZMEJITEV JAVNEGA SEKTORJA .....</b>	<b>7</b>
1.1 Javni sektor .....	8
1.2 Javna uprava in državna uprava .....	9
1.3 Državni organi .....	11
1.4 Proračunski uporabniki .....	12
<b>2 RAVNANJE S TVEGANJI V DRŽAVNI UPRAVI.....</b>	<b>13</b>
2.1 Opredelitev temeljnih pojmov, povezanih z ravnanjem s tveganji.....	15
2.2 Pravne podlage za celovito ravnanje s tveganji v državni upravi.....	21
2.3 Aktivnosti pri obvladovanju s tveganji.....	24
2.4 Skrbniki obvladovanja tveganj .....	27
2.5 Opredelitev tveganj.....	28
2.6 Register tveganj .....	30
<b>3 FAZE REVIDIRANJA .....</b>	<b>32</b>
3.1 Vključenost notranjega revizorja v proces obvladovanja tveganj .....	35
3.2 Aktivnosti pri notranjih kontrolah .....	36
3.3 Skrbniki notranjih kontrol.....	38
3.4 Samoocenjevanje notranjih kontrol .....	39
3.5 Ocena o delovanju sistema notranjega nadzora javnih financ .....	42
<b>4 ŠTUDIJA PRIMEROV.....</b>	<b>43</b>
4.1 Pregled registra tveganj obeh organov upravljanja.....	47
4.2 Pregled notranjih kontrol obeh organov upravljanja .....	49
4.3 Pregled revidiranja v organih upravljanja.....	51
4.4 Pregled ocenjevanja .....	52
4.5 Analiza tez .....	53
<b>5 RAZPRAVA .....</b>	<b>63</b>
<b>SKLEP .....</b>	<b>65</b>
<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>68</b>
<b>PRILOGE</b>	

## **KAZALO SLIK**

Slika 1: Potek obvladovanja tveganj .....	14
Slika 2: Model celovitega ravnanja s tveganji v državni upravi.....	20
Slika 3: Matrika tveganj .....	28
Slika 4: Vpliv posledic na verjetnost uresničitve tveganja.....	29

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Razlike med javnim in zasebnim sektorjem z učinki za javni sektor .....	9
Tabela 2: Primer registra tveganja v državni upravi.....	32
Tabela 3: Vpletenost notranjih revizorjev v proces ravnanja s tveganji v državni upravi ..	36
Tabela 4: Pregled profila intervjuvancev.....	46

## UVOD

Poslovanju državne uprave se posveča čedalje več pozornosti, saj se javni uslužbenci pri svojem delu soočajo s kriminalnimi dejanji (Komisija za preprečevanje korupcije, 2012, str. 1; v nadaljevanju KPK). Spopadajo se s podkupovanjem, nepotizmom, privilegiji, poznanstvu in drugimi oblikami kriminala. Glede na statistične podatke od leta 2000 do danes, kriminal strmo narašča v svetovnem, evropskem in slovenskem prostoru. Na to kažejo podatki ZN, Svetovne banke in statistični podatki slovenske Policije ter Komisije za preprečevanje korupcije (ZN, 2013; Armin, 2010; KPK, 2005). Posledice lahko prizadenejo prebivalstvo in ogrozijo demokratične vrednote. Iz podatkov je razvidno, da je med vsemi oblikami kriminala najbolj razširjena korupcija, usmerjena v korist nosilcev moči, ki jo opravljajo z zlorabo položaja, kar je predvsem značilno za javni sektor (Škrbec, 2012). Še več, ugotovljeno je bilo, da se najpogostejša koruptivna dejanja dogajajo na področju javnih naročil oziroma pri prirejanju razpisnih pogojev nekemu ponudniku (Valicon, 2009).

Ravno zato se mediji in državljani čedalje bolj usmerjajo k spremljanju rabe javnih sredstev, vedno glasnejše pa postajajo tudi zahteve po povečanju odgovornosti javnih uslužbencev. Te terjajo izboljšanje meril za ugotavljanje uspešnosti in učinkovitosti izvedbe aktivnosti, ki so v interesu javnosti in se izvajajo v javnem sektorju. Da bi država skušala ugoditi zahtevam javnosti, nujno potrebuje neoporečne in zanesljive informacije, ki morajo izhajati iz neodvisnega vira. Zaradi tega postajajo revizorjeva zagotovila v obliki informacij o poslovanju in o popisu ocene sistemov nadzora čedalje pomembnejša. Da bi se preprečila korupcijska, neetična in nemoralna ravnanja, je javni sektor vzpostavil preventivne ukrepe. Komisija za preprečevanje korupcije je iz tega razloga pripravila tako imenovani načrt integritete, ki je obvezno orodje za vse institucije javnega sektorja, s katerim identificirajo tveganja in pripravijo načrt za njihovo odpravo (MF, 2007, str. 1). To je zakonski ukrep, s katerim se krepijo integriteta, transparentnost in preprečevanje korupcije oziroma nasprotja interesov javnega sektorja, torej posrednih in neposrednih proračunskih uporabnikov (Zakon o integriteti in preprečevanju korupcije, Ur.l. RS, št. 24/2010, v nadaljevanju ZIntPK).

Tveganju bi lahko rekli tudi negotovost nastanka dogodka, ki lahko negativno ali pozitivno vpliva na doseganje strateških, operativnih in finančnih ciljev organizacije (KPK, 2012). Ravno zato je nujno potrebno, da ima tudi državna uprava vzpostavljeno upravljanje s tveganji (MF, 2007). To se nanaša na skladnost s predpisi in hkrati na način razumevanja poslovanja dane organizacije, kar dolgoročno vpliva nanjo in predstavlja tudi priložnost za zagotavljanje konkurenčne prednosti. Uspešno obvladovanje tveganja je odločilno za uspešno in nadzorovano poslovanje, saj omogoča upravljanje s sredstvi, hitreje se odziva na interne in eksterne spremembe, omogoča tudi boljše razumevanje temeljnih in pomembnejših tveganj in posledic (Duckert, 2011). S tem je možnost nastanka nepredvidenih dogodkov minimalna, večja pa je verjetnost za izvedbo iniciativnosti za

izboljšave in boljšo informiranost pri prevzemanju tveganj in odločanju. Vodstvo ne samo, da mora opredeliti tveganja, ki bi lahko ogrozila poslovanje organizacije, ampak jih mora z ukrepanjem tudi obvladovati na sprejemljivi ravni ter razviti analizo tveganj (Chambers, 2007). To je postopek, ki formalno predstavlja aktivnosti, s katerimi je možno določiti oceno verjetnosti za nastanek tveganj, njihovih vzrokov in ukrepov, ki so primerni za zagotavljanje doseganja ciljev (MF, 2007).

Komisija za preprečevanje korupcije je torej pripravila dosledno urejeno zbirko meril, podatkov, postopkov, ravnanj in delovanj, s katerimi lahko presodimo možnost, da nastane tveganje protipravnih dejanj znotraj organizacije in posledic teh ravnanj ter sprejmemo ukrepe in kontrole za hitro in pravočasno odkrivanje, obvladovanje in preprečevanje novih (MF, 2007).

Predstojniki državnih organov so dolžni spremljati načela javne uprave, pri čemer si morajo prizadevati, da bodo notranji sistemi in postopki za obvladovanje tveganj ustrezno delovali ter hkrati morajo strmeti k doseganju zakonsko postavljenih ciljev organa (MF, 2004). Celovito obvladovanje tveganj omogoča, da državni organ dosega optimalno uravnoteženost resursov s čim manj ustvarjenimi stroški. Zato mora državni organ delovati na legalen, politično nevtralen, izvedenski, kakovosten, racionalen ter učinkovit način (Setnikar-Cankar, 1997). Da bi vodstvo organov javnega sektorja realiziralo ta načela, je nujno, da na učinkovit način izrabi svoje znanje, kadrovske, finančne in materialne vire. Hkrati je prisiljeno v kontinuirano ugotavljanje tveganj, ocenjevanje možnosti njihovega nastanka, predpostavljane o možnih učinkih, merjenje izpostavljenosti tveganj delovnih področij in delovnih procesov (Setnikar-Cankar, 1997). Poleg tega se mora odločati, katere ukrepe je potrebno sprejeti za obvladovanje tveganj na sprejemljivi ravni. Obvladovanje ali ravnanje ali upravljanje s tveganji pomeni, soočiti se z negotovostjo (Hampton, 2009). Začetki upravljanja s tveganji so segali zgolj na obvladovanje finančnih tveganj, danes pa se z zasnovo obvladovanja tveganj ukvarjajo tako v zasebnem kot tudi v javnem sektorju (Štrus, 2008). Javni sektor do leta 2004 ni poznal obligatornih mehanizmov za preprečevanje tveganj. Z Zakonom o preprečevanju korupcije (Ur. l. RS št. 2/2004) je Komisija za preprečevanje korupcije (v nadaljevanju KPK) vpeljala načrt integritete. Pri tem zakon določa, da morajo državni organi in organi lokalnih skupnosti sprejeti načrt integritete, ki predstavlja ukrepe zakonite in resnične vrste, ki odstranjujejo in preprečujejo možnosti za nastanek in razvoj korupcije v organu (KPK, 2005). Toda kako so se z obvladovanjem tveganj, predvsem pa s pripravo registra tveganj soočili neposredni proračunski uporabniki? Ali so morda v svoje predpise oziroma interne akte sprejeli način oziroma postopek za sprejemanje in upravljanje z registrom tveganj?

V magistrskem delu bo poudarek na področju poslovnih tveganj, s katerimi se srečujejo državni organi v javnem sektorju. Tveganja, ki jih je težko obvladovati in so tudi nepredvidena, povečujejo porabo proračunskih sredstev, saj povzročajo finančne in nefinančne izgube (KPK, 2005). Hkrati povzročijo zaviranje oziroma počasno poslovanje



državnih organov. To privede v porast porabe proračunskih sredstev. Med takimi tveganji lahko zaznamo tveganja, ki so v povezavi s poslovanjem državnih organov, z njihovo strategijo, internim in eksternim poslovnim in družbenim okoljem, z njihovim legalnim delovanjem, kar pomeni, da delujejo skladno s pravnimi podlagami, finančnimi analizami in računovodskim upravljanjem, z nepredvidenimi delovnimi razmerami in podobno. Upravljanje s tveganji je obvladovanje tveganj in njihova omejitev na sprejemljivo raven z namenom doseganja dolgoročnih in kratkoročnih ciljev, hkrati pa to predstavlja odgovornost predstojnika poslovodnega organa proračunskega uporabnika (v nadaljevanju PU) (MF, 2012). Ravno zato je nujno, da predstojniki PU implementirajo in zagotovijo delovno okolje, kjer bo deloval sistem in vsi potrebni postopki za obvladovanje tveganj in doseganje kratkoročnih in dolgoročnih ciljev.

Predmet raziskovanja v magistrski nalogi je sistem delovanja notranjih kontrol, revidiranja in tveganja v okviru postopka celovitega ravnanja s tveganji. Pregledala bom aktivnosti in ukrepe za obvladovanje tveganj v državni upravi, pri neposrednih proračunskih uporabnikih. Osredotočila se bom na implementacijo in aktivnosti notranjih kontrol, register tveganj, aktivnosti revidiranja in ukrepe nadziranja. Za študijo primera sem si izbrala dva neposredna proračunska uporabnika, ki ju bom imenovala s kraticami, in siceru NPU1, ki register tveganj (v nadaljevanju RT) sicer ima vzpostavljen, vendar nima vpeljanega standarda za obvladovanje tveganj ISO 31000 (v nadaljevanju ISO), in NPU2, ki je organ v sestavi NPU1, kot primera dobre prakse vzpostavljanja in obvladovanja tveganj v državni upravi z implementiranim ISO-standardom.

V okviru predstavljene teorije in izvedenih intervjujev bom preverjala konsistentnost spodaj navedenih tez.

Teza 1: Proces ravnanja s tveganji omogoča zaposlenim boljši nadzor nad delom.

S to tezo sem želela preveriti, ali si zaposleni in vodstvo prizadevajo za stalno izboljševanje delovnega procesa in register vidijo kot »orodje«, ki pripomore k večji natančnosti in izogibanju napak. Z metodo intervjuja bom primerjala nadzor zaposlenih nad delom pred in po uvedbi registra tveganja v obeh organih.

Teza 2: Vpeljan register tveganj pri proračunskih uporabnikih omogoča boljšo informiranost o notranjih kontrolah v državni upravi.

Teza je postavljena zato, ker so zaposleni tisti, ki aktivno sodelujejo pri izdelavi registra, saj s tem prepoznavajo in identificirajo okoliščine, ki privedejo do višje transparentnosti dela, zavedanja o odgovornosti in vzpostavitvi učinkovitejšega načina obvladovanja tveganj, in s tem preprečujejo neetična ravnanja.

Teza 3: Vpeljan register tveganj in hkrati sprejet ISO-standard omogočata vodstvu NPU boljšo obveščenost o spremembah.

Tezo sem postavila zato, da preverim, ali so skrbniki sploh imenovani in v kolikšnem času obvestijo vodstvo o spremembah, povezanih z notranjimi kontrolami. Predvidevam, da so v obeh preučevanih primerih določeni ali imenovani skrbniki tveganj, ki poročajo vodstvu organizacije o spremembah in ugotovitvah, povezanih z notranjimi kontrolami, toda menim, da zaposleni na NPU2, ki ima sprejet ISO-standard, natančneje in sproti obveščajo svoje vodstvo o spremembah. V tem primeru bom z metodo intervjuja primerjala, ali NPU2 z uvedenim ISO-standardom omogoča boljšo obveščenost vodstva o spremembah v primerjavi z NPU1.

Teza 4: Če ima NPU pripravljen register tveganj in hkrati vpeljan ISO-standard, pomeni, da je izvedba popravljalnih ukrepov na revidiranih področjih uspešna.

Ugotoviti želim, kakšne konkretne ukrepe sprejemajo skrbniki tveganj, ali se revizorjeve ugotovitve in priporočila za popravljalne ukrepe ponavljajo, ali so bile nepravilnosti upoštewane in so se vzpostavile ustrezne notranje kontrole. Primerjala bom, ali NPU2 bolje izvaja popravljalne ukrepe na revidiranih področjih, kakor NPU1, ki nima ISO-standarda.

Teza 5: Proces ravnanja s tveganji je bolj zasnovan, implementiran, voden in uporabljen, če je vodja PU prepričan o koristnosti in uporabnosti procesa obvladovanja tveganj.

S tezo želim ugotoviti, ali se podrejeni v posamezni OE aktivneje organizirajo in pospešeno sodelujejo pri zasnovi in implementaciji procesa obvladovanja tveganj, če njihov nadrejeni verjame, da je ta proces izjemno koristen za organizacijo. Ob tem domnevam, da je v tisti OE, kjer vodje dajejo velik poudarek registru tveganj in notranjim kontrolam, register pripravljen bolj celovito kakor v tistih OE, kjer vodje ne vidijo prednosti tega procesa.

Teza 6: Zaposleni se v organu, kjer imajo vpeljan ISO-standard, močneje zavedajo pomena notranjih kontrol in hitreje zaznavajo tveganja kakor v organu, kjer tega postopka še ne izvajajo.

V okviru te teze bom primerjala NPU2 in NPU1 ter ugotavljala, ali se zaposleni na NPU2 bolj zavedajo pomena notranjih kontrol in hitreje zaznavajo tveganja, kakor na NPU1, kjer tega postopka še ne izvajajo, saj ISO-standard terja od javnih uslužbencev, da morajo opredeliti tudi tveganja in imeti pripravljene notranje kontrole za njihovo reguliranje.

Teza 7: Višji naziv kot ima javni uslužbenec, boljše razume proces ravnanja s tveganji, pomen RT, pomen tveganj in pomen NK.

V okviru te teze se poraja vprašanje, ali lahko trdimo, da javni uslužbenci, ki so pomaknjeni višje na hierarhični lestvici upravljanja, bolje razumejo proces obvladovanja tveganj, se veliko bolje zavzemajo za pripravo RT, poleg tega tudi bolje razumejo pomen notranjih kontrol in tveganj ter temu pri vsakodnevnem delu dajejo velik poudarek.

Teza 8: PU imajo določene skrbnike tveganj, ki redno poročajo vodstvu o spremembah in ugotovitvah v zvezi z notranjimi kontrolami.

Primerjala bom NPU2 in NPU1 ter ugotavljala, ali imata oba organa imenovane skrbnike tveganj, kakšna je njihova vloga in ali svojo vlogo dosledno opravljajo. V primeru, da skrbniki svoje zadolžitve ne opravljajo, bom preverila, kakšne so posledice neodgovorno opravljenega dela za institucijo in zanje.

Teza 9: Javni uslužbenci redno posodablajo svoj RT.

Primerjala bom NPU1 in NPU2 ter preverila, ali javni uslužbenci posodablajo svoj RT, kako pogosto to počnejo in v katerih primerih. Domnevam, da zaposleni na NPU2 pogosteje spremljajo notranje kontrole, skušajo omejiti tveganja na sprejemljivo raven in temu dajejo velik poudarek pri delu.

Teza 10: Vodje organizacijskih enot (v nadaljevanju OE) vsakodnevno uporabljajo RT.

V okviru te teze bom primerjala vodje na NPU2 in NPU1 ter ugotavljala, ali dejansko uporabljajo svoj RT vsak dan, ali jim to predstavlja delovni pripomoček, ki jim je v pomoč pri vsakodnevnem delu.

Teza 11: Proces ravnanja s tveganji v DU je vpet v celotno organizacijsko strukturo.

V tem primeru bom primerjala NPU2 in NPU1 ter ugotavljala, kako celoten proces ravnanja s tveganji vpliva na njihovo organizacijsko strukturo in kako pomembno vpliva na vsakodnevno delo. Ugotavljala bom, ali imata oba NPU proces obvladovanja tveganj dejansko vpet v celotno organizacijsko strukturo. Glede na ISO-standard domnevam, da ima NPU2 proces obvladovanja tveganj bolj celovito implementiran in uporabljen v svoji organizacijski strukturi.

Namen raziskave je podati končno ugotovitev, ali lahko vodstvo kljub izvedbi notranjega revidiranja prepozna tveganja tudi z drugimi dejavnostmi in na tak način pridobi informacije o delovanju notranjih kontrol, odpravi nepravilnosti in pomanjkljivosti v poslovanju, spremeni način mišljenja in odnos zaposlenih do obvladovanja tveganj in tako na podlagi pridobljenih ugotovitev sprejme predloge za izboljšave. Obenem je namen poudariti pomembnost revizorskih poročil, saj najvišjemu poslovodstvu določa, da morajo odpraviti ugotovljene nepravilnosti ali napake pri obvladovanju tveganj. Hkrati je namen

podati vpogled v vprašanje, kakšen poudarek imajo in kako pomembna se javnim uslužbencem zdijo revizorska priporočila in mnenja ter s kakšno stopnjo odgovornosti se soočijo pri ugotovljenih nepravilnostih. Predstavljene bodo tudi značilnosti metod in tehnik identifikacije tveganj v javnem sektorju (v nadaljevanju JS).

Cilj raziskave je preučiti teorijo postopkov, predstavljenih v predmetu dejanskega obravnavanja obeh neposrednih proračunskih uporabnikov. Vključen bo vidik vpliva zgoraj navedenih postopkov na učinkovitost obvladovanja tveganj, in sicer vzpostavitev in delovanje notranjih kontrol, postopki revidiranja in načini nadziranja, register tveganj oziroma obvladovanje tveganj. Obenem je cilj raziskovanja preučiti pomen izobraževanja posameznega javnega uslužbenca o pomembnosti notranjih kontrol, hitrega prepoznavanja tveganj ter učinkovitega obvladovanja tveganj pri neposrednih proračunskih uporabnikih. V raziskavi bom ugotavljala, ali je s procesom samoocenjevanja možno doseči boljše razumevanje pomena notranjih kontrol ter izboljšati in stremeti k večji odgovornosti zanje, hkrati pa tudi, ali so večletne izkušnje javnih uslužbencev na vodenih delavnicah zaželeno z vidika prenosa znanj vseh, ki so neposredno vključeni in odgovorni za revidirano področje.

V magistrskem delu bom uporabila več metod raziskovanja. Teoretični del bo temeljil na preučevanju literature, kjer bom uporabila deskriptivni pristop in v njegovem okviru naslednje raziskovalne metode:

- metodo deskripcije, s katero bom opisala dejstva, pojave in procese, brez znanstvenega pojasnjevanja,
- metodo kompilacije, s katero bom povzemala opazovanja, spoznanja, stališče, sklepe in rezultate drugih strokovnjakov, znanstvenikov,
- primerjalno ali komparativno metodo, s katero bom primerjala enaka ali podobna dejstva, pojave ali procese in ugotavljala podobnosti ter razlike med njimi.

Z analizo sekundarnih virov bom preučila relevantne monografske vire ter oblikovala dognanja teoretikov, ki so se dotaknili proučevane tematike. Pregledala sem tako domače kot tuje članke, revije, knjige in ostalo strokovno literaturo.

Praktični del temelji na:

- metodi analize podatkov,
- metodi intervjuvanja, kjer sem vprašanja in informacije o raziskovalnem predmetu zbirala na podlagi Samooceničnega vprašalnika za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ.

Magistrsko delo bom zasnovala v okviru treh sklopov. Znotraj prvega sklopa bom predstavila teoretična izhodišča, kjer bom specificirala karakteristike, po katerih se javni sektor razlikuje od zasebnega, nato bom predstavila aktivnosti pri obvladovanju tveganj,

revidiranju in notranjih kontrolah, opredelila bom notranje revidiranje in standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. V okviru drugega poglavja ravnanja s tveganji bom opredelila pomen tveganj in obvladovanje tveganj ter izpostavila vlogo notranjega revizorja pri obvladovanju tveganj. Opredelila bom temeljne pojme, na katerih sloni magistrsko delo in so za razumevanje tematike nujni. Nato bom predstavila faze revidiranja, kjer bom preučila pomen vključitve notranjega revizorja v proces obvladovanja tveganj. Znotraj četrtega poglavja bom predstavila študijo obeh primerov, in sicer bom analizirala register tveganj v preučevanih organih. Opazovala bom notranje kontrole, revidiranje in tveganja. Znotraj zadnjega sklopa bom predstavila ugotovitve oziroma dosežene rezultate intervjujev in ovrgla/potrdila začetno postavljene teze. Magistrsko delo bom zaključila s sklepnimi ugotovitvami in izpostavila uporabnost rezultatov raziskave in prispevek k znanosti oziroma stroki.

## **1 RAZMEJITEV JAVNEGA SEKTORJA**

Predmet preučevanja je javni sektor, zato je pomembno razmejiti pojme državne in javne uprave ter javnega sektorja, saj v strokovni literaturi trčimo ob neenotno opredelitev.

Obstaja več teorij glede opredelitve javnega sektorja, hkrati se lahko soočimo tudi z novimi razmejitvami od zasebnega sektorja. Standardna klasifikacija institucionalnih sektorjev določa, da je pod okriljem javnega sektorja celotno državno lastništvo s področja dejavnosti javne uprave in obrambe ter socialne varnosti, izobraževanja, zdravstva in socialnega varstva ter kulturne, razvedrilne in rekreacijske dejavnosti (Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije dejavnosti, Ur.l. RS, št. 2/2002). Kovačeva (2003, str. 22) je javni sektor opredelila kot »skupno ime za javno upravo, politični sistem, izobraževalno, zdravstveno in raziskovalno sfero«. Torej skupaj z gospodarstvom ali privatnim sektorjem sestavlja celoto družbenega življenja kot splet dejavnosti (Kovač, 2003). Poleg tega je javni sektor tudi skupek javnih organizacij, katere delujejo na družbeni in gospodarski javni dejavnosti po principu netržnih načel. To dokazuje tudi proračunsko financiranje (Setnikar-Cankar, 1997, str. 24).

Virant po drugi strani loči statusno, javnofinančno, ekonomsko, funkcionalno definicijo javnega sektorja (Virant, 2002). Organizacijska ali statusna definicija vključuje v javni sektor vse organizacije s statusom javnih subjektov. Sem torej sodijo osebe javnega prava, kot so javni skladi in javni sektor, ne glede na njihovo dejavnost. Po javnofinančni definiciji štejemo v javni sektor vse proračunske uporabnike, posredne in neposredne. Ekonomska definicija uvršča vse osebe, katerih ustanovitelj ali pretežni lastnik je država ali občina. Funkcionalna definicija v javni sektor vključuje javne in zasebne subjekte, ki opravljajo javne naloge, torej gospodarske (komunala), negospodarske (zdravstvo, muzeji), upravne naloge (Virant, 2002, str. 12).

Velja opozoriti na različnost pojmov javni sektor in javna uprava, zato bom v nadaljevanju naloge opredelila pojme javnega sektorja, javne uprave in državnih organov, saj se jim pogosto in napačno pripisuje enoten pomen.

## 1.1 Javni sektor

Javni sektor je glede na zgoraj navedene definicije pojmovan kot organizacija, ki opravlja neprofitne dejavnosti. Opredeljen je s širšo in ožjo definicijo. Širša definicija zajema javni sektor, skladno s Standardno klasifikacijo dejavnosti (Ur.l. RS, št. 2/2002, v nadaljevanju SKD), ki loči štiri dejavnosti:

- javna uprava, obramba in sociala,
- izobraževanje,
- zdravstvo in socialno varstvo ter
- druge javne, skupne in osebne storitve.

Javni sektor po tej razvrstitvi zajema javnopravne in zasebnopravne dejavnosti, kjer so lahko organizirane pravne osebe v Sloveniji (Ur.l. RS, št. 2/2002). S tem sta določena razsežnost širšega javnega sektorja skupaj z definicijo (Virant, 2002). Širša definicija zajema v javni sektor (Ur.l. RS, št. 2/2002):

- državne organe in uprave samoupravnih lokalnih skupnosti,
- javne agencije, javne sklade, fundacije, gospodarske družbe, javna podjetja, zasebne in javne zavode, javne gospodarske zavode, zbornice ter druge pravne osebe.

Definicija ožjega javnega sektorja pa je opredeljena v drugem členu Zakona o javnih uslužbencih (Ur.l. RS, št. 65/08, 69/08, v nadaljevanju ZJU). Skladno s to pravno podlago javni sektor sestavljajo:

- državni organi in uprave samoupravnih lokalnih skupnosti,
- javne agencije, javni skladni, javni zavodi in javni gospodarski zavodi,
- druge osebe javnega prava, če so posredni uporabnik državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti.

Skladno s Standardno klasifikacijo dejavnosti štejemo v javni sektor tiste pravne osebe, ki opravljajo eno od dejavnosti, ki spadajo v širšo definicijo javnega sektorja (Standardna klasifikacija dejavnosti). Pri tem velja poudariti, da izločilni kriterij nikakor ni lastnina. Ožja definicija javnega sektorja upošteva lastnino kot kriterij, ki določa kaj spada pod javni sektor (v nadaljevanju JS), saj JS zajema le osebe javnega prava. Razumeti ga je potrebno kot nasprotje zasebnemu sektorju, na kar je opozoril tudi Brejc (1995, str. 44). Navedel je najpomembnejše razlike med javnim in zasebnim sektorjem ter izpostavil posledice za javni sektor, kar je razvidno v Tabeli 1.

*Tabela 1: Razlike med javnim in zasebnim sektorjem z učinki za javni sektor*

JAVNI SEKTOR	ZASEBNI SEKTOR	POSLEDICE ZA JAVNI SEKTOR
Monopol	Konkurenca	Ni tržnih spodbud k zmanjšanju stroškov in večji učinkovitosti ter kakovosti storitev
Slabo opredeljeni cilji	Jasen cilj dobička	Nedostopnost izvajanja ciljev, oteženo merjenje uspešnosti
Mandatna imenovanja vodilnih	Relativna trajnost mandatov	Onemogočeno je strateško planiranje
Odprtost za vplive politike	Relativna odmaknjenost od politike	Občutljivost
Predpisi	Le nujna regulativa	Omejenost funkcij
Proračun	Zaračunavanje produktov in storitev	Samozadostnost
Zagotavljanje javnih dobrin s teoretično enako dostopnostjo	Individualne dobrine po tržnih zakonitostih	Vzrok za obstoj sektorja

*Vir: M. Brejc, Nova organizacijska paradigma v slovenski državni upravi, 1995, str. 43*

V magistrskem delu bom uporabila izraz javni sektor, ki je skladen s strategijo nadaljnega razvoja slovenskega pravnega sektorja od 2003 do 2005. Ta uvršča v javni sektor skupek državnih organov in uprav lokalnih samoupravnih skupnosti, javnih agencij, javnih skladov, javnih zavodov in javnih gospodarskih zavodov ter drugih oseb javnega prava. Vendar pod pogojem, da so posredni uporabniki državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti ter javna podjetja kot izvajalce javnih služb na področju gospodarske infrastrukture (MF, 2011). Podobno opredelitev pojmujeta tudi ZJU in Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur.l. RS, št. 80/08, 48/09, v nadaljevanju ZSPJS).

## **1.2 Javna uprava in državna uprava**

Pri opredelitvi pojma javna uprava in državna uprava prav tako trčimo ob neenotno soglasje v strokovni literaturi. Še več, pogosto se uporabljata kot sinonima.

Javna uprava vključuje državno upravo in del javnih služb ter lokalno samoupravo z lokalnimi javnimi službami, zato je širši pojem od državne uprave. Gre za organizacije, ki imajo teritorialni in funkcionalni pomen, kar pomeni, da opravljajo naloge javnega pomena ali kot je zapisal Šmidovnik, »javne naloge zagotavljanja javnih dobrin« (Šmidovnik, 1995, str. 129-130). Javna uprava je definirana tudi kot funkcionalna, ker ima pod okriljem dejavnosti upravljanja v zadevah, ki so javnega pomena na izvršilni ravni. Lahko je tudi organizacijska, saj ima pod okriljem skupek subjektov (organov in organizacij), ki opravljajo to dejavnost (Virant, 2002, str. 21). Drugi avtorji pa pojmujejo javna upravo kot »strokovni izvršilni mehanizem, s pomočjo katerega deluje država« (Setnikar-Cankar, 1997, str. 74). Zajema upravo na ministrstvih, upravnih enotah, občinah in drugih lokalnih skupnostih ter na mnogih javnih podjetjih in javnih zavodih, ki opravljajo javno službo na

področju zdravstva, šolstva, socialnega varstva, komunale, energetike, prometa in zvez ipd. (Setnikar-Cankar, 1997, str. 74).

Šmidovnik (1995, str. 129) je javno upravo opredelil kot sistem organov, ki sprejemajo odločitve o javnih zadevah in imajo skrb za zadovoljitev javnih koristi fizičnih in pravnih oseb, ki kjerkoli in kadarkoli odločajo o tem, kaj so družbene koristi, katerim družbenim koristim je treba zadovoljiti in na kakšen način so sposobni svoje odločitve uveljaviti« (Šmidovnik, 1995). Definicijo javne uprave sta opredelila tudi Grafenauer in Brezovnik, ki sta poudarila, da javna uprava pomeni upravljanje skupnih družbenih dejavnosti, katere so v (javnem, splošnem, skupnem) interesu celotne družbe (Grafenauer & Brezovnik, 2006).

V Strategiji nadaljnjega razvoja slovenskega javnega sektorja 2011-2015 je pojem javne uprave opredeljen kot celota organov državne uprave, uprav lokalnih skupnosti in oseb javnega prava (javnih agencij in nekaterih javnih zavodov), katere izvajajo upravne naloge po javnem pooblastilu (MF, 2011). Javna uprava ima pod okriljem vire, ki se razlikujejo od virov zasebnih institucij, ker jih namenja zadovoljevanju javne koristi, ne pa tudi zasebnih interesov. 120. člen Ustave RS (Ur.l. RS, št. 33/91-I, 42/97, 66/00, 24/04, 69/04, v nadaljevanju Ustava) določa, da »organizacijo uprave, njene pristojnosti in način imenovanja njenih funkcionarjev ureja zakon. Upravni organi opravljajo svoje delo samostojno v okviru in na podlagi ustave in zakonov«.

Statusno (kot osebe javnega prava) in funkcionalno (po izvajanju javnih oblastnih nalog) v javno upravo kot del javnega sektorja po omenjenem členu sodijo:

- a) državna uprava: ministrstva, organi v sestavi, vladne službe in upravne enote
- b) uprave samoupravnih lokalnih skupnosti: občinske uprave
- c) nosilci javnih pooblastil in izvajalci javnih služb (npr. javna podjetja, javni zavodi, javni skladi ipd.)

Državna uprava skladno s Strategijo razvoja javnega sektorja ima pod okriljem ministrstva, vključno z njihovimi organi v sestavi, upravne enote in vladne službe (ki so Generalni sekretariat vlade, Služba vlade za zakonodajo, Urad vlade za komuniciranje, Urad za makroekonomske analize in razvoj, Statistični urad Republike Slovenije, Slovenska obveščevalno-varnostna agencija, Protokol Republike Slovenije, Urad za varovanje tajnih podatkov, Urad za Slovence v zamejstvu in po svetu, Urad za narodnosti in Služba vlade za razvoj in evropsko kohezijsko politiko) (Zakon o državni upravi, Ur.l. RS, št. 113/05).

Skupno javni in državni upravi je, da svoje pravice in dolžnosti vršijo s čim manjšimi stroški in z minimalno izgubo časa ter morajo pri svojem delu biti skladni z ZJU, ki velja za vse javne uslužbence. Ta načela so skladno z ZJU: zakonitost, strokovnost, samostojnost, politična nevtralnost in nepristranskost, dobro gospodarjenje, častno



ravnanje in odgovornost (Uredba o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mest in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih, Ur.l. RS, št. 58/03).

### 1.3 Državni organi

Državni organi so sestavni del državne organizacije, ker se izvajajo v organih, ki sestavljajo organizacijske enote v državi. So skupina ljudi ali posameznikov, ki so pooblaščen za izvajanje dela državne oblasti (Virant, 2002). Predstavljajo instrument, preko katerega lahko deluje državna organizacija. Državni organi so hierarhično sestavljeni in vanje uvrščamo najvišje, višje in nižje državne organe. Med seboj imajo vzpostavljeno medosebno razmerje nadrejenosti in podrejenosti.

Med organi, ki so na isti ravni, toda na različnih področjih delovanja, je vzpostavljeno razmerje enakopravnosti (Kaučič & Grad, 2007). Državno ureditev predstavljajo številni predpisi, ki urejajo njeno organizacijo, položaj, pristojnosti državnih organov, načela njihovega delovanja in njihova medsebojna razmerja (Kaučič & Grad, 2007). Državni organi se lahko ustanovijo samo in pod pogojem, da imajo precizno in specifično določen cilj ter je njihova bistvena značilnost, da so stalne institucije, katerih naloge opravljajo fizične osebe, ki se skladno z mandati menjujejo. Te osebe so lahko nosilci političnih funkcij ali državni uslužbenci. Pomembno je poudariti, da osebe, ki tvorijo sestavo državnega organa, izvajajo oblast v imenu države na podlagi pooblastil, ki so dana državnemu organu z ustreznimi predpisi (Kaučič & Grad, 2007).

Ločimo jih po naslednjih kriterijih (Kaučič & Grad, 2007):

- razmerje podrejenosti oziroma nadrejenosti: najvišji, višji in nižji državni organi,
- razmerje enakopravnosti: organi iste ravni, toda z različnimi področji delovanja,
- način pridobivanja funkcije: voljeni in postavljeni,
- število oseb, ki opravljajo naloge organa: individualni in kolegijski,
- območje izvajanja funkcije: centralni in lokalni organi,
- ustavni organi.

Kovač, Virant, Tičar in Rakar (2007, str. 256–263) so državne organe ločili glede na funkcijo, ki jo opravljajo:

- zakonodajna,
- izvršilno-upravna,
- sodna oziroma pravosodni organi in
- drugi organi.

Najpomembnejše državne odločitve so sprejete na zakonodajni, izvršilni in sodni veji oblasti. Največji del državne organizacije sestavljajo upravni organi, ki pod vodstvom

izvršilnih organov skrbijo za udejanjanje pomembnih odločitev, zato dejansko opravljajo največ nalog državne organizacije. Kot študijo primer magistrske naloge sem izbrala NPU1 in NPU2, ki po zgornji opredelitvi spadata med zakonodajne državne organe.

## 1.4 Proračunski uporabniki

Subjekti javnih financ so določeni skladno z ZJF, ki jih opredeljuje kot vse pravne osebe. Sortirani so v širši sektor države, in sicer (Ur.l. RS, št. 101/13):

- **neposredni uporabniki** državnega in občinskega proračuna (v nadaljevanju neposredni uporabniki),
- **posredni uporabniki** državnega in občinskih proračunov, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za invalidsko in pokojninsko zavarovanje (v nadaljevanju posredni uporabniki) ter
- **druge osebe javnega sektorja.**

Neposredni uporabniki so državni in občinski organi, ki se neposredno financirajo iz proračuna, kar pomeni, da so njihovi finančni načrti sestavljeni iz posebnega dela državnega proračuna (Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, Ur.l. RS, št. 46/03). Sem štejemo:

- nevladne proračunske uporabnike: predsednik RS, Državni zbor RS, Državni svet, Računsko sodišče RS, Ustavno sodišče RS in drugi,
- vladni proračunski uporabniki: neposredni uporabniki državnega proračuna (Vladne službe, ministrstva z organi v sestavi, upravne enote) in neposredni uporabniki občinskega proračuna (občine ter krajevne in druge lokalne skupnosti),
- pravosodni proračunski uporabniki: Vrhovno sodišče RS, Sodni svet RS, višje in okrožno sodišče.

Posredni uporabniki so vse agencije, javni skladi ter javni zavodi, katerih ustanoviteljica je država ali občina (ZJF, Ur.l. RS, št. 101/13). Financirajo se posredno iz proračunov države ali občine, kar pomeni, da imajo sklenjeno pogodbo ali drugi pravni akt z neposrednim uporabnikom (z resornim ministrstvom ali z občinsko upravo). Izjema je takrat, ko se tovrstno financiranje izvaja brez potrebne pogodbe, na osnovi zakona kot izvajalske organizacije (npr. šole, fakultete).

Med posredne uporabnike se štejeta še ZZZS in ZPIZ, ki sta zavoda socialnega zavarovanja in imata svoj javnofinančni prihodek, toda ustanoviteljica obeh je država. Opravljata javno službo organizirano v statusni obliki javni zavod, presežek izdatkov nad prejemki obeh krije država posredno iz proračuna.

## 2 RAVNANJE S TVEGANJI V DRŽAVNI UPRAVI

V tem poglavju bom predstavila celoten proces ravnanja s tveganji v državni upravi. Opredelila bom temeljne pojme, ki so povezani s procesom ravnanja s tveganji, saj na njih sloni celotno izrazoslovje, ki ga uporabljam v magistrskem delu. Nato bom predstavila temeljne pravne podlage, ki so zavezujoče za proračunske porabnike. Opredelila bom aktivnosti pri ravnanju s tveganji in predstavila pomen tveganj, registra tveganj ter opisala vlogo skrbnika ravnanja s tveganji.

Pri porabnikih javnih financ je bistveno, da predstojniki sledijo zakonodaji, sprejetim predpisom in priporočilom, nadzirajo porabo proračunskih sredstev, revidiranja poslovanja, notranjega nadzora, ocenjevanja, poročanja o delovanju organa in podobno. Neposredni proračunski uporabniki uporabljajo sistemsko aplikacijo MFerac, ki podpira postopke izvrševanja proračuna in vodenje računovodstva, obračunavanje stroškov dela in vodenje kadrovske evidence (Zakon o javnih financah, Ur.l. RS, št. 11/11, 101/13, v nadaljevanju ZJF). Program zajema tudi kontrole, pravila in zahteve, ki jih za izvrševanje proračuna zakonsko določajo pravne podlage.

Podlago za celovito obvladovanje tveganj predstavljajo pravne podlage kot so zakonski in nezakonski sprejeti predpisi, ki so zavezujoči za vse porabnike proračuna. Od javnih uslužbencev terjajo, da se spretno, učinkovito in uspešno spopadejo s tveganji ter jih uspešno in odgovorno upravljajo in rešujejo na zakonit način. V ta namen so sprejeti pravni akti, ki proračunske porabnike spodbujajo k aktivnemu delovanju v zvezi s procesom obvladovanja tveganj. Temeljni pravni akti proračunskih porabnikov so:

- Zakon o javnih financah,
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur.l. RS, št. 72/02, v nadaljevanju Pravilnik o usmeritvah),
- Zakon o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/08),
- Usmeritve za državno notranje revidiranje (2003),
- Usmeritve za notranje kontrole (2004, v nadaljevanju Usmeritve) in
- Zakon o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/99 in 30/02), ki spodbuja proračunske porabnike k aktivnemu delovanju, ki je povezan s procesom obvladovanja tveganj.

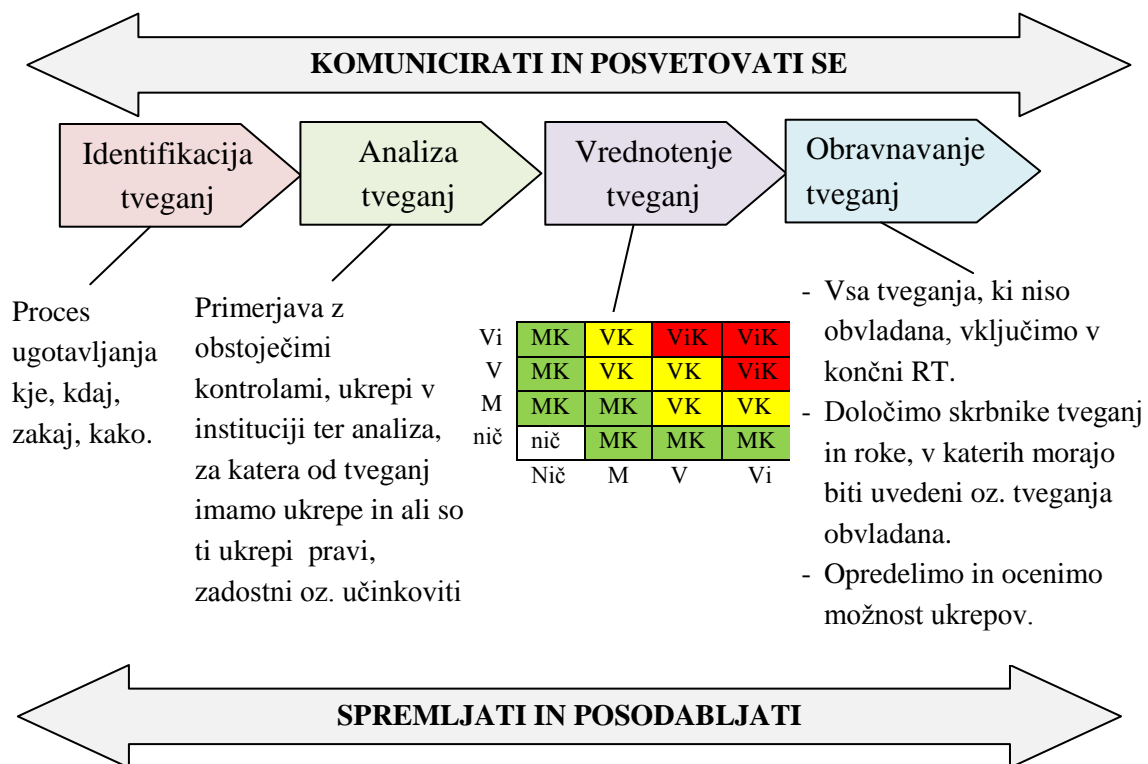
Ravnanje s tveganji je v organih državne oziroma javne uprave bistveno težje implementirati v delovni proces kakor v zasebni sektor, iz večih razlogov, in sicer (Airmic, Alarm & IRM, 2010):

- Javni sektor je financiran z javnimi sredstvi in je ciljno usmerjen.
- (Pre)pogosto menjavanje zaposlenih na vodstvenih delovnih mestih, saj so ta vezana na mandat Vlade RS.

- Vodjem pogosto primanjkuje znanja o obvladovanju in upravljanju s tveganji ter o podjetništvu.
- Ločitev izvrševanja proračuna od dejanske realizacije programov in podprogramov.
- Primanjkovanje jasne metrične zasnove tveganj.
- Togost, kompleksnost in birokracija pri realizacij projektov.

Spodnja Slika 1 prikazuje način obvladovanja tveganj v JS. Iz nje je razvidno, da je potrebna najprej identifikacija vseh tveganj, ki ogrožajo institucijo, temu sledijo analiza, vrednotenje in obravnavanje tveganj ali določitev ukrepov, rokov, nosilcev v smislu poročanja (MF, 2004).

Slika 1: Potek obvladovanja tveganj



Vir: MF, Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 9

V okviru identifikacije tveganj skušamo analizirati pravne podlage, delovne procese in pogoje, človeške vire in ostale dejavnike, ki predstavljajo izvor tveganja. Odgovorimo torej na vprašanja kje, kdaj, zakaj in kako. Ugotovimo, kaj gre lahko narobe oziroma kaj se lahko zgodi, kdo in kako je lahko v to vpleten, da ne bi prišlo do korupcije ali neetičnih dejanj, ki v primeru realizacije lahko ogrozijo ali preprečijo uresničitev ciljev institucije. Po identifikaciji tveganj sledi analiza, kjer je potrebno opraviti vzporednico med kontrolami ali preventivnimi ukrepi, ki jih trenutno imamo ter presodimo ali so slednji uspešni oziroma učinkoviti. Ugotovimo torej, ali so ti ukrepi primerni glede na stopnjo verjetnosti in posledico, ki lahko ob tem nastane. Nadalje je potrebno tveganja ovrednotiti z vidika verjetnosti nastanka dogodka, ki ogroža, in velikosti posledice na institucijo, pri

čemer je potrebno pridobiti stopnjo tveganja (več o tem v podpoglavju 3.5, v okviru tretjega poglavja). Na koncu je potrebno določiti ukrepe, ki bi lahko odpravili tveganja, roke in odgovorne osebe, ki bodo odgovorni za spremljanje stanja. Skozi celoten proces je potrebna komunikacija in posvetovanje zaposlenih o novih rešitvah, tveganjih in načinu, kako jih odpraviti. Cilj načrta integritete, kot ga pojmuje KPK, ali ravnanja s tveganji, je modifikacija vseh tveganj v tako stanje, da bo tveganje ugotovljeno, obvladovano in ne bo predstavljalo grožnje za institucijo (MF, 2004). S tem bo verjetnost nastanka dogodka, ki škoduje, nizka, obseg posledic za morebitni dogodek pa majhen (MF, 2004). Slovenski model načrta obvladovanja tveganj je razvit na osnovi spodaj navedenih standardov oziroma priročnikov (Škrbec & Pristavec, 2012):

- Mednarodni standard, konvencije in načela za preprečevanje korupcije, ki so prenesena v nacionalno pravo (angl. *United Nations convention against Corruption*),
- ISO 31000 iz leta 2009, ki je mednarodno zasnovan standard za izvedbo načela upravljanja s tveganji,
- Avstralsko-novozelandski standard za obvladovanje tveganj (ISO 31000:2009),
- Metodologija INTOSTAI in COSO, ki je uporabna s strani slovenskih državnih revizorjev za nadzor nad finančnimi tveganji in
- Victorian Managed Insurance Authority, ki je priročnik za upravljanje s tveganji, razvoj in izvedbo okvirja za obvladovanje tveganj.

Da je obvladovanje tveganj vzpostavljeno, govorimo takrat, ko se prične izvajati, in ne zgolj z zasnovanim načrtom, ki natančno določa način odprave tveganj. Temeljni element za izvedbo procesa obvladovanja tveganj je osebna zavezanost ter predanost vodstva in zaposlenih. Proces temelji na neprestanem preverjanju in dopolnjevanju tveganj ter ukrepih, s katerimi se ta tveganja odpravijo.

## 2.1 Opredelitev temeljnih pojmov, povezanih z ravnanjem s tveganji

Pred predstavitvijo celotnega procesa obvladovanja tveganj je potrebno opredeliti nabor uporabljenih terminov. Izpostavljeni so tisti, ki pomembno pripomorejo k razumevanju teme, saj se v strokovni in znanstveni literaturi določeni pojmi različno interpretirajo in pojmujejo.

Ministrstvo za finance (2004) opredeljuje pojem **tveganje** kot negotovost nastanka pozitivnega ali negativnega dogodka (MF, 2004). Da je nek dogodek izpostavljen tveganju pomeni verjetnost, da se neugoden dogodek zgodi ali ugoden dogodek ne zgodi, in s tem tudi posledice, ki bi jih dogodek imel na začetno zasnovane poslovne cilje (MF, 2004). Ministrstvo za finance je izpostavilo, da lahko upravljanje s tveganji razumemo kot plenaren pojem obvladovanja, ker poleg obvladovanja tveganj, ima pod okriljem še izogibanje raznim izpostavljenostim ter omejevanje tveganj na še sprejemljivo raven (MF, 2004, str. 12). Nalogo upravljanja s tveganji bi lahko z drugimi besedami enačili kot

celovito obvladovanje tveganj, saj je potrebno opredeliti elemente izpostavljenosti, ovrednotiti ugotovljena tveganja, jih oceniti in razvrstiti po verjetnosti njihovega nastanka in teži možnih posledic (MF, 2004). Nenazadnje jih je potrebno nadzirati in redno kontrolirati (MF, 2004).

Glede na to lahko pojem **obvladovanje tveganj** dojemamo kot ožji del pojma upravljanja s tveganji, saj opredeljuje zgolj sistem notranjih kontrol (Berk, Peterlin & Ribarič, 2005). Register tveganj opredeljuje tveganja, kjer podlago predstavlja podrobna analiza stanja, tveganj in ukrepov. Poleg tega je potrebna še vzpostavitev primerne sistema za njihovo obvladovanje. Toda za celovito obvladovanje je potrebno veliko več kakor zgolj opredeliti tveganja v registru tveganj. Bistvena je zagotovitev, da se v organizacijah državne uprave medsebojno povežejo in prepletejo vsi postopki, s katerimi je možno prepoznati, ocenjevati, kontrolirati in nadzirati vsa tveganja, ki ogrožajo delovni proces.

V angleški literaturi je na temo **ravnanja s tveganji** možno zaslediti izraz »*risk management*«, ki ga pri nas različno prevajamo in uporabljamo. V zgoraj omenjeni zakonodaji je uporabljen izraz »upravljanje tveganj«, medtem ko se v praksi pogosto uporablja izraz »obvladovanje tveganj«. Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju uporablja izraz upravljanje tveganj, ki zajema dejavnosti odkrivanja, merjenja oziroma ocenjevanja, obvladovanja in spremljanja tveganj ter poročanje o tveganjih (ZFPPIP, Ur.l. RS, št. 13/2014). Enak pomen pojma je uporabljen tudi v Zakonu o bančništvu, kjer je obravnavano upravljanje s tveganji. Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju opredeljujejo ravnanje s tveganji kot vse aktivnosti prepoznavanja, ocenjevanja, ukrepanja in obvladovanja dogodkov ali situacij, da bi se s tem lahko transparentno zagotavljalo doseganje ciljev organizacije. Pojem obvladovanja tveganj zajema vsako dejanje organov upravljanja, vodenja in nadziranja, ki je organizirano in usmerjeno k izboljšanju ravnanja s tveganji in k povečanju verjetnosti, da bodo postavljeni nameni in cilji delovanja doseženi, kakor je opredeljeno v Pojmovniku standardov (MF, 2004).

**Ravnanje s tveganji** je razumljiv, dosleden in načrten proces ugotavljanja, preučevanja, klasifikacije in nadziranja tveganj, ki so povezani s katerokoli aktivnostjo, katerokoli pristojnostjo, zadolžitvijo ali s katerimkoli procesom v organizaciji (Gostiša, 2008). Koletnik (2004, str. 56) opredeljuje ravnanje s tveganji kot skupek vseh organizacijskih določil in ukrepov za njihovo prepoznavanje, merjenje in ocenjevanje v procesih poslovnega odločanja (Koletnik, 2004). Ob tem je pomembno, da je razvitost sistema ravnanja s tveganji temeljni pogoj za uspešno obvladovanje tveganj in hkrati tudi pogoj za kakovostno poročanje o tveganjih in njihovem obvladovanju (McNamee & Selim, 2006). Bistven namen ravnanja s tveganji je kreiranje vrednosti za posamezne imetnike interesnih dejavnosti v organizaciji, saj je ravno poslovanje vsake organizacije v neki meri povezano s tveganjem, ki se lahko odraža v obliki priložnosti ali v obliki nevarnosti, in posledično viša ali nižja uspešnost poslovanja (Gostiša, 2008).

Drugi odstavek 100. člena ZJF opredeljuje **notranje kontrole** kot sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načela zakonitosti, razvidnosti, učinkovitosti, uspešnosti, kakovosti in gospodarnosti (Ur.l. RS, št. 11/11, 14/13, 101/13). V Usmeritvah pa je določeno, da mora predstojnik PU zagotoviti primeren sistem finančnega vodenja in notranjih kontrol, ki ga nato presoja notranja revizijska služba in na osnovi tega predlaga popravke (MF, 2004). Koletnik (2008, str. 22) je izpostavil, da pojem notranjih kontrol zajema organizacijske ukrepe, kot tudi preišljeno in dosledno vgrajena ravnanja in metode, ki omogočajo skladno aktivnost organizacij javnega sektorja (v nadaljevanju JS). Mednarodno priznan model notranjega kontroliranja – COSO, katerega skrbnik je Odbor predstavnikov ameriških organizacij s področja revizije, računovodstva in upravljanja (angl. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), določa, da gre pri notranjih kontrolah za varovanje državnega premoženja, ki preprečujejo in odkrivajo napake ter prevare pri upravljanju organizacije (COSOb, 2008). Poleg tega zagotavljajo spoštovanje in izvajanje zakonov ter upoštevajo načela, ki so sprejeta v internih aktih JS.

**Notranje kontroliranje** je postopek, ki ga je potrebno izvajati zaradi vedno večjih in kompleksnejših proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju PU). Računsko sodišče je izpostavilo, da neposredni nadzor nad posamezniki ni več možen in hkrati se PU zaradi notranjih in zunanjih aktivnosti soočajo z raznimi finančnimi, upravnimi in poslovnimi tveganji, ki ogrožajo doseganje dolgoročnih in kratkoročnih ciljev (Računsko sodišče RS, 2013, str. 41). Namen postopka je tudi zagotoviti čim večjo preciznost, varnost, načrtnost in popolnost dokumentacije, izkazovati točne in resnične računovodske izkaze ter vplivati na učinkovitost delovanja celotnega proračunskega (posrednega in neposrednega) uporabnika. Notranje kontrole omogočajo sproti nadzor pri delovanju organizacije, zato proces kontroliranja obsega sistem postopkov in metod, s katerimi se lahko učinkoviteje obvladuje tveganja. Pri postopku notranjega kontroliranja se nadzira (Berk, 2006, str. 2):

- dosego zasnovanih poslovnih ciljev,
- transparentno in natančno poslovanje skladno z zakoni, drugimi predpisi in navodili vodstva,
- gospodarno, učinkovito in uspešno porabo proračunskih sredstev,
- skrbno načrtovanje in porabo proračunskih sredstev ter državnega premoženja, v izogib malomarnosti, slabemu upravljanju, napakam in goljufijam,
- pravočasno, celovito in zanesljivo poročanje.

V literaturi lahko zasledimo različne delitve notranjih kontrol. Prva delitev razmejuje **notranje kontrole** na računovodske, kontrole pravilnosti podatkov in popolnosti obdelovanja podatkov, kontrole določitve dolžnosti, kontrole rednega in redkejšega nadzora nadrejenih ter revizijske nadzorstvene kontrole (Vežjak, 2008). Druga delitev razlikuje preprečevalne kontrole, kontrole za razkritje in kontrole za izboljšanje (Čižman, 2008). Bistvo notranjih kontrol je preprečevanje slabega in površnega ali negativnega

delovanja. Pri tem pa so nepogrešljivi spretni zaposleni, ki jim je mogoče zaupati. Pravilnik o usmeritvah deli notranje kontrole na predhodne kontrole, kontrole za odkrivanje in preprečevanje napak in kontrole, ki zmanjšujejo ostala tveganja (Ur.l. RS, št. 72/02). Pri tem je potrebno ločiti njihov pomen, saj predhodna notranja kontrola omogoča predhodno potrjevanje odločitev, predvsem tistih, katere imajo finančne posledice. Z naknadno notranjo kontrolo je mogoče preveriti objektivna stanja in dejstva, ki so premet kontrole ter njihove skladnosti z obligatorno pravno podlago in usmeritvami ter z internimi pravilniki in navodili organa, pri čemer se preverja korektnost in ciljno usmerjanje poslovanja. Kontrole, ki zmanjšujejo druga tveganja, pa zagotavljajo precizne podatke o osnovah in namenih porabe proračunskih sredstev in prevzemanju obveznosti, po natančno določenih predpisih (Ur.l. RS, št. 72/02).

Na koncu je potrebno razmejiti še pomen izrazov nadziranje in nadzor. **Nadziranje** je pomensko višje od kontrole, saj predstavlja proces. Je nad postopki, ki se izvršujejo v določenem organu (MF, 2004). Med državnimi organi se zagotavlja brezhibna vzajemnost, medsebojno informiranje in strokovna pomoč, s čimer je doseženo nadziranje nad zakonitostjo delovanja (Grafenauer & Brezovnik, 2006). Ločiti je potrebno nadzora, ki bdita nad aktivnostjo uprave, to sta formalni in neformalni nadzor. Prvi se izvaja znotraj uprave in mu rečemo tudi upravni nadzor (Virant, 2004). Izvajajo ga organi sodne veje oblasti (sodni nadzor) ali pa ga izvaja zakonodajni organ (politični nadzor). Neformalni nadzor se vrši prek medijev, nevladnih organizacij ali civilne družbe (Virant, 2004). Pri tem se soočamo s tveganjem, da sodni nadzor ne more zagotoviti pogoja, da sam sebe neodvisno in učinkovito nadzira (Kovač et al., 2007). Hkrati pa politični nadzor zaradi strokovnih in pravnopolitičnih vzrokov ne more zajemati posamičnih pravnih podlag in dejanj, ki jih ima izvršilna veja oblasti (Kovač et al., 2007). Formalni nadzor državnih organov ima izjemno pomembno vlogo, saj se je z razvojem ideje o pravni državi razvijala tudi ideja o nadzoru nadzornih organov in načelih delitve oblasti. Slednji zajema sodišča splošne pristojnosti, specializirana sodišča, ustavno sodišče in mednarodna sodišča ter tako imenovane sui generis državne organe (Kovač et al., 2007). Med slednje se uvrščajo samostojni in neodvisni državni organi, kot so Računsko sodišče, Varuh človekovih pravic, Državna revizijska komisija, Komisija za preprečevanje korupcije, Informacijski pooblaščenec itd. (Kovač et al., 2007). Ti poročajo Državnemu zboru Republike Slovenije in Vladi Republike Slovenije, tako imajo pomembno vlogo pri nadzoru nad delovanjem JS, saj izvajajo formalni in neformalni nadzor (Kovač et al., 2007). Formalni nadzor omogoča na podlagi pooblastil iz svoje pristojnosti vpogled v podatke iz preučevane dokumentacije. Lahko pozovejo državne organe, da se odzovejo na njihov poziv in jim posredujejo zahtevane podatke. Njihov neformalni nadzor se kaže v dejstvu, da nimajo konkretnih pooblastil za ukrepanje in odpravo ugotovljenih kršitev (Kovač et al., 2007). Nadziranje je bistven korak s stališča obravnave obvladovanja tveganj, saj mora slediti načelom zakonitosti, politične nevtralnosti, samostojnosti, strokovnosti, kakovosti, racionalnosti ter učinkovitosti delovanja organov javnega sektorja (Zakon o finančni upravi, Ur.l. RS, št. 25/14). Sistem notranjega nadziranja je opredeljen kot pomoč pri obvladovanju tveganj in



je sestavljen iz sistema notranjih kontrol ter revidiranja. Prvi vključuje kontrolno okolje, splošne kontrole in računovodske kontrole. Revidiranje pa zajema notranje revidiranje (Koletnik, 2005, str. 84).

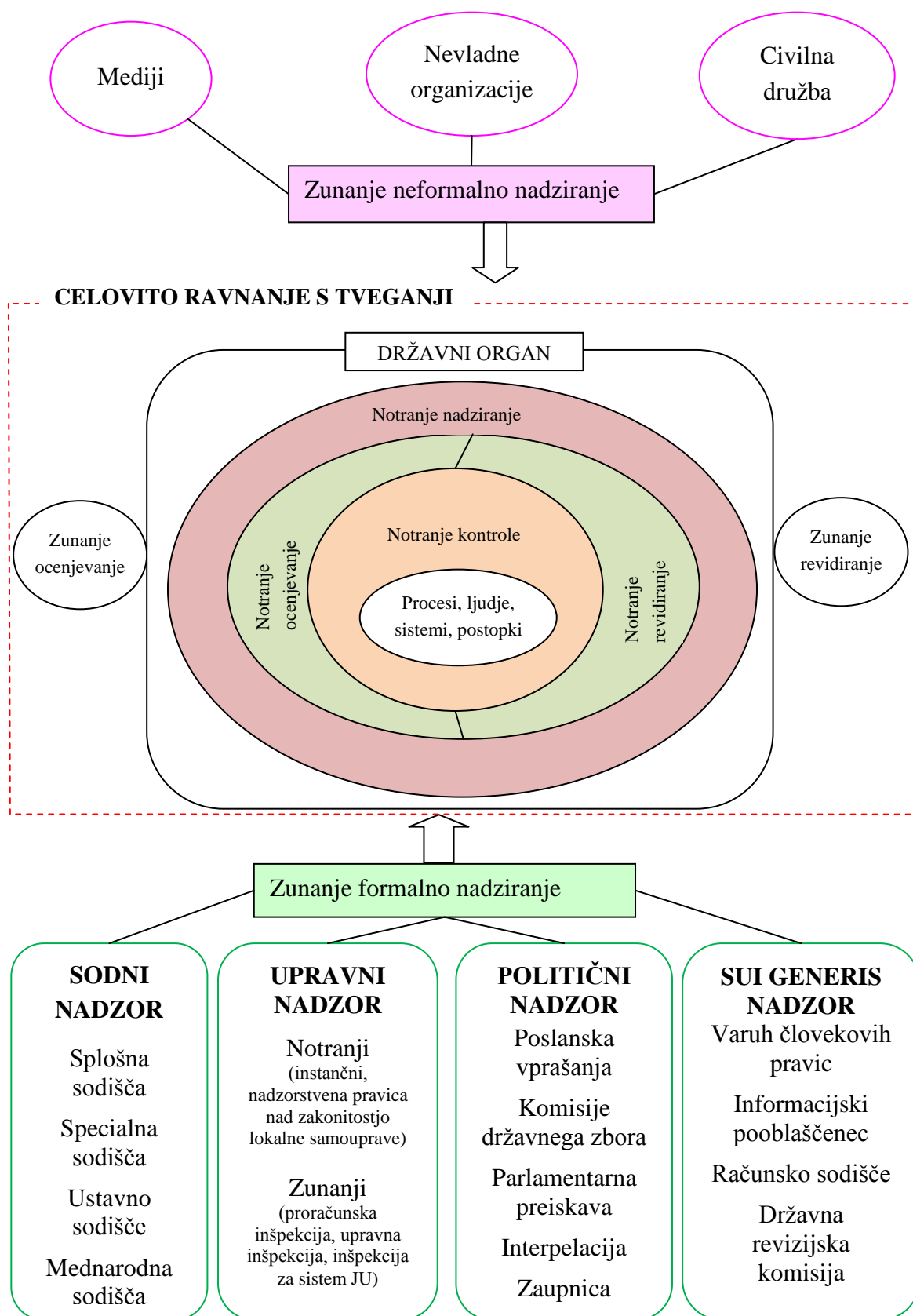
Notranji nadzor je širši pojem od notranjega kontroliranja, saj poleg notranjega kontroliranja obsega še revidiranje. Primarni cilji notranjega nadziranja so isti kakor pri notranjemu kontroliranju in revidiranju, ker morajo težiti k istemu rezultatu, se pravi k učinkovitemu obvladovanju tveganj. Splošni cilji notranjega nadziranja v državni upravi so spoštovanje pravnih podlag, predvsem zakonskih, popolnost dokumentacij in informacij, gospodarno, učinkovito, uspešno in namensko porabljanje javnih sredstev, in drugi (Pogačar & Podojsteršek, 2007).

Po preučitvi prevodov in pojasnil izrazov oziroma uporabljenih terminov sem se odločila, da v vseh primerih, ko omenjam predstavitev odzivov na tveganja z vpeljavo ustreznih kontrolnih aktivnosti, uporabim izraz obvladovanje tveganj. S tem sem skladna z izrazoslovjem notranjerevizijske stroke, standardov s področja tveganj in tudi slovenske zakonodaje. V primeru ko obravnavam celovit nabor aktivnosti, ki zajemajo ugotavljanje, ocenjevanje, obvladovanje in analiziranje ter spremljanje tveganj pa uporabljam izraz ravnanje s tveganji, kot izhaja iz Pojmovnika standardov.

Spodnji model na Sliki 2 prikazuje do sedaj obravnavane pojme. Zajema razmerje podrejenosti in nadrejenosti ter prikazuje notranje in zunanje okolje državnih organov. Sistemi, procesi in ljudje posameznega državnega organa v javnem sektorju dejansko ponazarjajo v tem primeru PU. Notranje okolje PU si prizadeva za vzpostavitev notranjih kontrol, procesa ocenjevanja, samoocenjevanja in notranjega revidiranja. Da bi celoten proces obvladovanja tveganja uspešno in učinkovito potekal, morajo PU vključiti še zunanje okolje, mnenja in priporočila zunanjih ocenjevalcev in zunanjih revizorjev, ki oblikujejo objektivno oceno za doseg poslovnih odličnosti. V zunanji nadzor delovanja državnega organa so vključeni tudi informacijski pooblaščenec, civilna družba, inšpekcije in podobno. Državni organi si morajo prizadevati, da pri svojem delu sledijo načelom zakonitosti, transparentnosti, poštenosti in etičnosti. Nadzor mora vselej biti zakonit, politično nevtralen, neodvisen, kakovosten, racionalen ter učinkovit in je bistven pri obvladovanju tveganj.

Organi nadzirajo svoje rezultate in izvedbo postopkov revidiranja, notranjega kontroliranja, inšpiciranja ter ocenjevanja. Revidiranje je notranje, ko ga opravlja JU znotraj organa, ali zunanje, ko ga izvajajo zunanje revizijske službe. Ocenjevanje je kakor revidiranje možno ločiti na zunanje in notranje. Notranje ocenjevanje izvajajo zaposleni znotraj organizacije glede na osnovo ocenjevanja, to je lahko vodstvo, OE, delovna skupina, posamezni JU. Zunanje ocenjevanje izvajajo državni organi, da lahko podelijo nagrade iz naslova uspešnosti in učinkovitosti. Bistveno nad celovitim obvladovanjem tveganj je zunanje formalno revidiranje, ki je lahko sodno, upravno ali politično.

Slika 2: Model celovitega ravnanja s tveganji v državni upravi



Vir: P. Kovač, *Zunanji nadzor*, 2003, str. 22; M. Brejc, *Neformalno nadziranje*, 1995, str. 25; G. Virant, *Sui generis nadzor*, 2002, str. 19

## 2.2 Pravne podlage za celovito ravnanje s tveganji v državni upravi

V državni upravi so vpeljani temelji za izvedbo revizije poslovanja in implementiran je sistem za izvedbo notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju JF), sprejeti so tudi številni akti za doseglo poslovne odličnosti in vpeljana so načela, ki so podlaga za finančno poslovanje z sredstvi državnega proračuna. S tem obvladujejo delovanje notranjih kontrol in drugih aktivnosti, ki so potrebni, da je obvladovanje tveganj celovito (Vlada RS, 2011). Danes velja, da so spremembe okolja veliko bolj dinamične kakor so zakonsko predpisani odzivi nanje, zato je nujen pogoj za delo sodobne DU, stalen napredek in prilagajanje novim razmeram. Osrednji cilji področja notranjega nadzora, notranjih kontrol ter obvladovanja tveganj temeljijo na mednarodnem COSO kontrolnem modelu (Vlada RS, 2011). Pomen tega modela izhaja iz temelja, da je potrebno povzdigniti miselnost o vlogi obvladovanja tveganj v državni upravi (Vlada RS, 2011). Sistem notranjega nadzora temelji na domnevi, da je doseganje kratkoročnih in strateških ciljev PU podvrženo tveganjem (Vlada RS, 2011).

Dolžnost PU je, da določijo svoje splošne, posebne in operativne cilje po organizacijskih enotah (v nadaljevanju OE) in po dejavnostih ter določijo morebitna tveganja, verjetnost njihovega nastanka in posledice (Vlada RS, 2005). Poleg navedenega morajo določiti primerne ukrepe za obvladovanje in venomer nadzirati njihovo kvaliteto, primernost, uspešnost in učinkovitost s pomočjo delovanja notranjega revidiranja (Pogačar & Podojsteršek, 2007). Razvoj principa kakovosti v JS ni nujen, niti zakonsko predpisan. Potrebno bo vložiti obilo truda in samoiniciativnosti vodstva ter veliko mero predanosti in motiviranosti javnih uslužbencev, da bi se v vsakodnevno delo uvedlo celostni model za stalne izboljšave. Kot orodje stalnih izboljšav v DU ima v JS vodilno mesto samoocenitveni model CAF (MNZ, 2013).

Na podlagi ZJF in Pravilnika o usmeritvah je leta 2004 Urad Republike Slovenije za notranji nadzor proračuna (v nadaljevanju Urad) izdal Usmeritve za notranje kontrole (2004) z namenom uvajanja enotnega sistema notranjih kontrol, kot del nadzora JF. Vlada RS je junija 2005 izdala Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008, s katero so se pričele dejavnosti, povezane z notranjim nadzorom javnih financ. Novembra 2011 je izdala še Strategijo razvoja notranjega nadzora JF v RS za obdobje od 2011 do 2015, s čimer je opozorila, da je notranji nadzor JF zasnovan na enotnih temeljih ter si prizadeva doseči enoviti sistem finančnega poslovanja in kontrol, notranjega revidiranja pri PU in stalno preverjanje tega sistema. V skladu z ZJF in na podlagi sprejete strategije o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljnih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, je Urad izdal Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna (Ur.l. RS, št. 12/2001, 10/2006, 8/1007 in 102/2010). Iz vseh do sedaj sprejetih zakonov, podzakonskih aktov in

drugih predpisov lahko zaznamo težnjo po poostrenem nadzoru organizacij JS na področju upravljanja, vodenja in porabe proračunskih sredstev.

V ZDA je bila za vse družbe, ki kotirajo na borzi, uzakonjena obveznost posloводства, da na letni ravni podajo izjavo o obvladovanju tveganj in notranjih kontrolah, kot pojasnilo za finančno pohujšanje (Pogačar & Podojsteršek, 2007). Na slovenskih tleh je k učinkovitemu sistemu notranjega nadzora, ki bi dosegal želene rezultate, pomemben poudarek odgovornosti, pomenil ukrep, ki ga je uvedlo letno podajanje Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ s strani vodstva PU. Ob tem se poraja dvom ali je ukrep sam po sebi zadosten. Pogačar in Podojsteršek (2007) sta definirala Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ kot temeljno obvezujoča listina, kakor nekakšen vnaprej predpisan obrazec, v katerem predstojnik PU pregleda oz. poda oceno o sistemu notranjega nadzora, za katerega je tudi sam odgovoren (Pogačar & Podojsteršek, 2007, str. 2). Rezultat pove kako dobro sistem zagotavlja doseganje ciljev. Izjava vključuje navedbe bistvenih izboljšav, ki so bile implementirane v letu za katero se poroča ter predstavitev pomembnih tveganj, ki se še ne obvladujejo dovolj učinkovito (MF, 2012). Izjavo je po objavljeni metodologiji s poslovnim poročilom potrebno posredovati na Agencijo Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES) do konca februarja za preteklo leto (Pogačar & Podojsteršek, 2007). Navodilo in metodologija sta sestavljena iz obrazca Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ, kjer vodja PU poda svojo oceno, ter samoocenitveni vprašalnik (MNZ, 2013). Slednji predstavlja pripomoček za izvedbo samoocenitve ter navodilo za dopolnjevanje samoocenitvenega vprašalnika. Metodologija samoocenitve je sestavljena iz vnaprej določenih vprašanj, opredeljenih kriterijev za ocenjevanje in lestvico ocen, ki z opisno spremenljivko pomeni stopnjo ocene (MNZ, 2013).

Dejavnost notranjega nadzora sloni na metodi COSO. Je sestavni del obrazca Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ in priloga samoocenitvenega. Zajema pet medsebojno povezanih sestavin sistema notranjih kontrol, in sicer: kontrolno okolje, ocenjevanje tveganj, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje, nadziranje (Razaee, 1995).

Vse organizacije, ki želijo imeti razvit dober sistem notranjih kontrol (v nadaljevanju NK), morajo imeti najprej spretne zaposlene, zagotoviti dobre pogoje dela in plačevanja. Ravno to je osnovno vodilo COSO-sistema (Pogačar & Podojsteršek, 2007). Poudarek sistema notranjih kontrol po COSO-modelu so mehke ali vedenjske kontrole. Spodbujanje prevzemanja odgovornosti in večjih pristojnosti zaposlenih je bistveno za uveljavitev notranjih kontrol (Lah, 2005). V kolikor so kontrole preobsežne, tako stanje vodi v zmedo in nezadovoljstvo med zaposlenimi. Stanje, ko so kontrole preveč poudarjene, vodi k naključnem izpolnjevanju uveljavljenih pravil in obrne hrbet inovativnosti in izboljšavam (Pogačar & Podojsteršek, 2007). Preveliko tveganj ni spodbudno za organizacijo, ker to pomeni, da se bo pri vsakodnevem delu zalomilo, preveliko kontrol prav tako ni spodbudno, saj to bistveno zavira napredek.

ZJF in Pravilnik o usmeritvah ne pomenita pravnega okvirja samo za notranji nadzor JF, ki je opredeljen v predhodnem poglavju, temveč tudi za notranje revidiranje poslovanja organizacij v javnem sektorju. Na njuni pravni podlagi je Urad leta 2003 izdal Usmeritve za državno notranje revidiranje. PU so dolžni organizirati notranjerevizijske službe zase in za svoje organe v sestavi (Lah, 2005). Deseti člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ določa, da je obveznost organiziranja notranjerevizijske službe v Sloveniji v pristojnosti vseh ministrstev in nekaterih drugih državnih organov, na primer Državnega zbora Republike Slovenije, Urada predsednika Vlade, Urada predsednika države, Vrhovnega sodišča, Državnega sodišča, večjih občin in večjih posrednih proračunskih uporabnikov (Ur.l. RS, št. 72/02).

Proračunski uporabniki lahko organizirajo tudi skupno notranjerevizijsko službo, lahko pa upoštevajo 12. člen Pravilnika o usmeritvah, ki določa, da lahko PU za izvajanje notranjerevizijskih storitev pod določenimi pogoji najamejo zunanje izvajalce notranje revizije (Ur.l. RS, št. 72/02). Na podlagi tega lahko ugotovimo, da drugim PU, kot so na primer samostojni in neodvisni državni organi, sicer ni potrebno organizirati lastne notranje revizijske službe, toda, če želijo, jo lahko. Pri tem morajo upoštevati kriterije, ki jih morajo vsi PU vzeti v obzir pri organiziranju notranje revizijske službe, kot so: pogostost opravljenih transakcij, količina in specifikacija zadolžitev, organiziranost, število zaposlenih, izpostavljenost tveganjem in drugo. Pravilnik o usmeritvah v 2. odstavku 10. člena določa, da so ostali PU dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let (Ur.l. RS, št. 72/02).

Po pregledu številne literature ter na osnovi dejanskih izkušenj s področja samoocenjevanja menim, da ocenjevanje in samoocenjevanje v JS potekata iz različnih zornih kotov in na osnovi različnih interesov. Poudarek pri ocenjevanju ali samoocenjevanju je na kvaliteti delovanja JS, nadzoru javne porabe, notranjih kontrolah, zadovoljstvu javnih uslužbencev in odjemalcev, obvladovanju tveganj, stopnji tveganja in podobno (MF, 2004). Vodstvo je odgovorno za ključna vprašanja: ali bo organizacija izvedla zunanje ocenjevanje ali pa bo uporabila samoocenjevanje, kateri pristop ali metodo bo pri tem uporabila, kako bo v proces klasifikacije in ocenjevanja vključila ostale javne uslužbence, zunanje strokovnjake, kako se bodo oblikovale ocenjevalne skupine in podobno. Problem ocenjevanja različnih parametrov je ocena vodstva, saj je predvsem subjektivna, zato je pomembno, da vodstvo pozna prednosti in slabosti ocen, ki jih pridobi na osnovi raznih pristopov, standardov in modelov iz kroga zunaj organizacije. Ker se vodstvo pogosto ne želi soočiti s slabimi ocenami zunanjih odjemalcev ali javnih uslužbencev, bi bilo z vidika učinkovitosti in verodostojnosti rezultatov dobro uvesti standard s podlago v zakonu in z namenom, da omogoča redno ocenjevanje kakovosti in odličnosti organizacije. Pri tem bi bilo dobro, da bi se posnemal način ocenjevanja kot je na področju ocenjevanja notranjega nadzora javnih financ in delovanju NK (Pogačar & Podojsteršek, 2007). Poleg samoocene predstavnika organa je potrebno upoštevati tudi presojo notranjih in zunanjih revizorjev ter drugih nadzornih organov (Lah, 2005).

## 2.3 Aktivnosti pri obvladovanju s tveganji

JS je v primerjavi z zasebnim soočen s specifičnim okoljem, številnimi in drugačnimi tveganji, drugačnim postopkom financiranja, zato je potrebno modele in postopke za obvladovanje tveganj prilagoditi tako, da ustrezajo naravi dela posameznega PU.

Aktivnosti, ki so potrebne za obvladovanje tveganj, zajemajo procese identifikacije in zaznavanje tveganj ter njihovega ocenjevanja, spremljanja odprave napak in nepravilnosti ter izvajanja potrebnih notranjih kontrol, da bi se njihova izpostavljenost ohranjala na še sprejemljivi ravni (Boyton & Johnson, 2006). Pomembno je, da upravljanje in obvladovanje tveganj postaneta sestavni del vodenja PU (Boyton & Johnson, 2006). Pri preučevanju postopkov, ki so predmet magistrskega dela, ugotavljam, da so si postopki pri izvajanju določenih aktivnosti v posameznih fazah podobni, še več, so vsebinsko prepleteni. Po drugi strani obstajajo specifične prednosti posameznega postopka, ki lahko bistveno pripomorejo k obvladovanju tveganj (IIA, 2013). Po prebiranju literature s področja obvladovanja tveganj lahko vidimo, da se proces obvladovanja tveganj v zasebnem sektorju pojmuje kot proces samoocenjevanja notranjih kontrol (Hampton, 2009; Moeller, 2007; Škrbec, 2012). Model COSO po kontrolnem modelu obsega osem elementov oziroma aktivnosti, in sicer (COSOa, 2004, str. 6):

1. Okolje kontroliranja, ki določa postopek obravnavanja tveganj zaposlenih. Sem spadajo načini obvladovanja tveganj, nravstvene vrednote in poštenost ter okolje, v katerem deluje organ.
2. Proces določanja ciljev je v skladu s poslanstvom ter usklajen s sprejemljivim tveganjem za organizacijo.
3. Notranji in zunanji dogodki lahko vplivajo na doseganje ciljev organizacije. Pri tem je treba te dogodke predvideti in jih določiti. Potrebno pa je razlikovati med tveganji in priložnostmi.
4. Tveganja se ovrednoti glede na verjetnost njihove realizacije in vpliva na poslovanje organizacije. Ocena tveganj je podlaga za določanje, na kakšen način bodo tveganja obvladovana.
5. Odzivi na tveganja sledijo fazi prepoznavanja tveganj. Vodstvo izbere najbolj ustrezne odzive za posamična tveganja, kot so izogib tveganju, soočenje s tveganjem, omejevanje tveganja na sprejemljivo raven ali prenos tveganja na drugega (Cukon, 2006).
6. Kontrolne aktivnosti vzpostavi vodstvo. Gre za usmeritve in postopke, ki jih sestavi najvišje poslovodstvo, z namenom, da bi se javni uslužbenci primerno odzivali na dogodke, ki predstavljajo tveganje.

7. Informiranje in komuniciranje mora biti ustrezno zagotovljeno. Zato morajo biti prave informacije specificirane, pridobljene in posredovane v obliki in v rokih, ki zagotavljajo, da javni uslužbenci natančno izvajajo svoje naloge (Cukon, 2006). Za uspešno komuniciranje je pomemben pretok informacij v vseh smereh po organizaciji (Cukon, 2006).

8. Nadzor mora biti zajamčen nad celotnim procesom ravnanja s tveganji (Cukon, 2006). V kolikor se ugotovijo slabosti, ga je treba ustrezno spremeniti. Nadziranje se izvaja kot sproten vodstveni proces, s posebnimi ocenitvami (npr. z notranjim revidiranjem, s samoocenitvami) ali z obojim (Cukon, 2006).

Glavne aktivnosti obvladovanja tveganj v JS so opredeljene tudi v Usmeritvah za notranje kontrole (MF, 2004, str. 6–8), ki se navezujejo na COSO-model. Obsega štiri elemente, pri čemer je poudarek na (MF, 2004):

- identifikaciji,
- ocenjevanju,
- spremljanju tveganj in
- nadzoru nad tveganji.

Identifikacija tveganj zahteva enoten pristop v vseh OE PU. Sestava načina opredeljevanja tveganj mora biti natančno določena ter predhodno odobrena s strani najvišjega posloводства (Cukon, 2006). Usmeritve opredeljujejo, da lahko tveganja določimo na dva načina, pri čemer je priporočena uporaba kombinacije obeh, na podlagi (MF, 2007):

- razgovorov, kjer določen skup, ki je sestavljen iz javnih uslužbencev ali zunanjih strokovnjakov, obravnava vse aktivnosti PU v zvezi s cilji in določa s tem povezana tveganja in
- samoocenitve, kjer z uporabo vprašalnikov ali delavnic zunanji strokovnjaki spodbujajo javne uslužbence, da opredelijo tveganja v okviru svoje OE ali dejavnosti.

V zvezi z ocenjevanjem tveganj je nujno določiti in ovrednotiti njegovo bistvenost. Pri tem je pomembno, da se uporabljajo enaka merila, saj je mogoče nekatera tveganja dejansko izračunati, pri drugih je možno določiti le pristransko oceno (Cukon, 2006). Lesjak (2002) je izpostavil, da je ocenjevanje tveganj izrednega pomena, ker so posledice vidne v sprejemanju napačnih odločitev kot posledica netočnih, nepravočasnih in pomanjkljivih informacij, kršenju usmeritev, načrtov in postopkov ter neskladnosti s pravnimi podlagami in drugimi pravnimi akti (Lesjak, 2002a). Slabe ocene tveganja so odraz nezadovoljstva zunanjih odjemalcev, neučinkovitega ravnanja, neracionalne rabe državnih sredstev ter nedoseganja začrtanih namenov in ciljev PU (Lesjak, 2002). Iz tega sledi, da je sprejemljiva stopnja tveganja lahko povsem drugačna glede na posamično tveganje. Po

drugi strani se lahko vzpostavi celovita in maksimalno sprejemljiva enotna stopnja tveganja (MF, 2013).

Da bi spremljanje tveganj omogočalo spremljanje in nadzor nad strukturo tveganj, mora slediti opredelitvi in ocenitvi tveganj. Rezultat tega je vzpostavitev registra tveganj, ki sestavlja navedbo tveganj in oceno, ki pove, kako bistveno je posamezno tveganje. Ker se poslovno okolje in cilji PU neprestano spreminjajo oziroma so zelo dinamični, so možni tudi različni odzivi na prepoznana tveganja (MF, 2007), in sicer:

- določena tveganja lahko PU preloži na druge organe,
- delo lahko poteka v večih organizacijskih enotah ali aktivnostih, ki niso med seboj močno odvisne,
- priskrbi si dodatna pojasnila za odločanje – vse dokler, sredstva za zbiranja informacij ne presegajo koristi,
- vpelje sistem notranjih kontrol, s katerimi tveganja obvladuje na še sprejemljivi ravni.

Nadzor pomeni metodo, s katero je vodstvo prepričano, da so sprejeti ukrepi ustrezni in učinkoviti. Uporabi lahko sistem poročanja, ki omogoča prenos informacij po hierarhični strukturi ter izboljšave, ki opredeljujejo aktivnosti notranje revizije kot neodvisnega in nepristranskega vira, ki poslovodstvu nudi informacije o primernosti in učinkovitosti notranjih kontrol ter daje priporočila zanje (Jagrič, 2002).

Ključne naloge, ki so nujne za učinkovito obvladovanje tveganj so (U. S. Department of Security Homeland, 2010):

- učinkovit sistem obvladovanja tveganj, ki omogoča odkrivanje tveganj in merjenje njihovega učinka in uspešno vzpostavljanje orodij za njihovo obvladovanje,
- skladnost procesa obvladovanja tveganj s strategijo in cilji,
- implikacija tveganj v procesu obvladovanja tveganj in spretnost odkrivanja novih vrst tveganj,
- uporaba enotnega izrazoslovja za dojetanje pomena posamičnega tveganja vsakega udeleženca v procesu in zagotovitev učinkovitega vsestranskega komuniciranja,
- specifična opredelitev in določitev vlog ter pristojnosti udeležencev, ki so vključeni v proces obvladovanja tveganj,
- poslovodstvo mora zagotoviti sistem nagrajevanja udeležencev procesa obvladovanja tveganj,
- vodstvo si mora zagotoviti pravočasno obveščenost o vseh bistvenih tveganjih ter mora nadzirati način obvladovanja svojih podrejenih.

Za učinkovito obvladovanje tveganj so nujni: transparentnost poročanja, napredovanje in analitične strukture za vodstvo (Chorafas, 2000). Transparentnost opredeljuje COSO-model in zagotavlja preciznost in pravočasnost informacij (Chorafas, 2000). Napredovanje



omogoča časovni okvir, ki mora biti dovolj velik, da se lahko preučijo informacije in se nanje ustrezno odzovejo. Analitične strukture so osnova za ovrednotenje tveganja vodstvu (Chorafas, 2000). Presežek ravni tveganja pomeni, da je potrebno razložiti vzrok nastanka in seznaniti vodstvo, da lahko zahteva izvedbo popravljalnih ukrepov (Črepinko, 2011).

Chorafas (2000) je izpostavil, da je učinkovito obvladovanje tveganj posledica ureditve notranjega kontroliranja, ki je identična tveganjem organizacije in se spreminja hkrati z razgibanostjo dejavnikov tveganj, ki imajo vpliv na poslovanje organizacije. Načrtovanje obvladovanja tveganj je bistveno za doprinos h koristim, ki so nujea, da se uvede COSO-model NK: učinkovito in uspešno delovanje, uspešne notranje kontrole, skladnost z zakonodajo in predpisi (Jagrič, 2002; Jagrič, 2004).

## **2.4 Skrbniki obvladovanja tveganj**

Da so OE uspešne in učinkovite, je potrebno prepoznati in obvladovati tveganja, saj je to tudi temelj za zakonito poslovanje in racionalno rabo proračunskih sredstev na vseh ravneh. Da bi bilo obvladovanje tveganj učinkovito, je nujna zagotovitev preglednosti in transparentnosti obvladovanja. To pomeni, da je nujno potrebno preučiti skrbnike tveganj in izključiti dvome, da obstaja kakršno koli tveganje (The Association of insurance and Risk Managers, 2002).

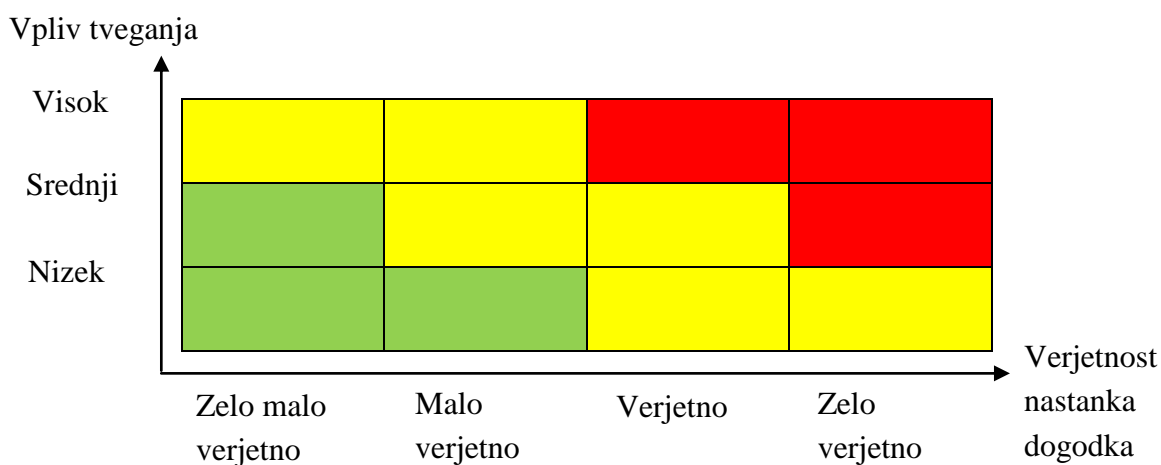
Za učinkovito upravljanje s tveganji je nujno, da se za vsako tveganje določi odgovornega javnega uslužbenca, ki vodi nadzor nad tveganjem (Gostiša, 2008). Če odgovornost za upravljanje s posameznimi tveganji ni določena, je izvajanje notranjih kontrol neuspešno in neučinkovito. Sodelovanje vodstva in zaposlenih je pri procesu ravnanja s tveganji nujno, saj usmeritve določajo, da »je vodstvo PU odgovorno za doseganje poslovnih ciljev in za proces obvladovanja tveganj« (MF, 2007, str. 7). To pomeni, da mora vodstvo prevzeti odgovornost pri vzpostavitvi, delovanju in nadzoru nad sistemom notranjega kontroliranja (MF, 2007). Odgovorno je tudi za samoocenjevanje institucije, da lahko prepozna tveganje in izboljša poslovanje. Poleg navedenega je vodstvo odgovorno še za revidiranje poslovanja skladno z zakonsko podlago. Zato je pomembno, da ima ustrezna znanja, ki zagotavljajo, da se bodo zastavljeni cilji dosegli (MF, 2004).

Javni uslužbenci so po drugi strani podpora, ki omogočajo usmerjanje, samoocenjevanje in omejevanje. Pomembno je, da razumejo, zakaj so kontrole pomembne, kako se lahko dosežejo in kako se vloga in procesi enega nanašajo na drugega. Če skrbniki tveganj ne vedo, kakšna je njihova vloga, ali pa nimajo zadostnega zanimanja, notranje kontrole ne bodo dobro izvedene, tveganja pa bodo nepravčasno zaznana. Zato je pomembna seznanitev zaposlenih s tveganji, da bi lahko našli prave načine in pripomočke za obvladovanje tveganj. JU so odgovorni pri aktivnostih: istovetenje, ocenitev, spremljanje tveganj in nadzor (Gostiša, 2008, str. 28).

## 2.5 Opredelitev tveganj

Najzahtevnejši korak v procesu obvladovanja tveganj je opredelitev tveganj, ker gre za prvi korak v celotnem procesu. Ob tem lahko pride do prikrivanja dejstev, saj nekaterih tveganj pri analizi tveganj skrbniki ne želijo izpostaviti iz večjih razlogov: ne želijo biti kritiki ciljev, organiziranosti, delovanja, z izpostavitvijo tveganj lahko postanejo sami odgovorni za njihovo obvladovanje in jim to predstavlja novo delo, nenazadnje ne želijo izpostaviti lastno slabost, saj so nekateri mnenja, da to pomeni preveč formaliziran pristop do opredelitve tveganj (Gostiša, 2008). Velja tudi, da se enemu JU določena aktivnost zdi tveganje, drugemu pa to ne predstavlja grožnje, zato v takih primerih odloča poslovodstvo organa. Tveganje kot možnost, da nastopi dogodek, ki se razlikuje od predvidenega, pomeni z vidika doseganja zasnovanih ciljev, da lahko pride do nepredvidenih in nezaželenih dogodkov, ki povzročajo, da je doseganje ciljev oteženo ali celo preprečeno (Gostiša, 2008). Izguba nastane, ko se nepredvideni in nezaželeni dogodki uresničijo (Gostiša, 2008). KPK je kot priporočilo pri analiziranju tveganj opozorila na dve veji, in sicer vpliv tveganja na poslovanje in verjetnost nastanka dogodka. V ta namen so pripravili tudi matriko (glej spodnjo Sliko 3), ki nakazuje način ravnanja pri raznih vplivih tveganja in verjetnostih, da bo do določenega dogodka prišlo.

Slika 3: Matrika tveganj



Vir: MF, Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 8

Matriko sestavljajo barve, ki se pojavijo na lučeh semaforja in v takem vrstnem redu pomenijo prioriteto, ki jo je potrebno nameniti tveganju (MF, 2013):

- Rdeča barva predstavlja področje visoke prioritete, ki pomeni visok vpliv tveganja in veliko verjetnost, da nastane nezaželeni dogodek. Pri tem zahteva poslovodstvo stalno in učinkovito obvladovanje tveganj.
- Rumena barva pomeni manj pomembno tveganje, toda veliko verjetnost, da nastane nezaželeni dogodek. Pri tem izgube niso velike, toda vodstvo v tem primeru odredi določeno obliko obvladovanja tveganj. Lahko gre za velik vpliv tveganja in majhno

verjetnost, da nastane nezaželeni dogodek. V tem primeru vodstvo zahteva vzpostavitev programa neprekinjenega delovanja.

- Zelena barva predstavlja področje, ki ni težavno in ima nizko prioriteto. Gre za majhen vpliv tveganja in majhno verjetnost, da nastane nezaželeni dogodek. Vodstvo v tem primeru zgolj nadzira področje delovanja.

Zapisano ponazarja spodnja Slika 4.

Slika 4: Vpliv posledic na verjetnost uresničitve tveganja

P O S L E D I C E	visoko	Pomembna tveganja z nizko verjetnostjo uresničitve	Pomembna tveganja, ki ogrožajo doseganje poslovnih ciljev
	nizko	Manj pomembna tveganja, ki jih je mogoče nadzorovati	Manj pomembna vsakodnevna operativna tveganja
		nizko	visoko
VERJETNOST URESNIČITVE TVEGANJA			

Vir: MF, Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 8

Tveganja se po priporočilih KPK ugotavljajo s pomočjo omenjene matrike in analizirajo obvladovanja tveganj brez ukrepov. Ko so notranje kontrole pripravljene, je potrebno ugotoviti, ali zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven (MF, 2007). Velja spodaj zapisana enačba (1):

$$\text{Tveganje} - \text{notranja kontrola} = \text{prevzeto tveganje} \quad (1)$$

Ugotavljanje in analiziranje tveganj je bistveno predvsem zato, ker poslovodstvu omogoča sprejemanje odločitve o načinu obvladovanja tveganj. Tveganja se lahko obvladujejo tako, da se tveganje zmanjša z vzpostavitvijo notranjih kontrol ali da se tveganju izognemo, kar pomeni, da se ne poskušajo dosežati zastavljeni cilji (MF, 2007). Poleg tega lahko tveganja prenesemo na druge oziroma tveganja lahko prevzamemo. Lahko jih opredelimo na osnovi razgovorov ali s samoocenjevanjem.

Razgovori potekajo tako, da določena skupina zaposlenih ali zunanjih strokovnjakov pregleda in diskutira o vseh ciljnih oziroma aktivnostih PU ter določi tveganja (Črepinko, 2011). Samoocenjevanje pa poteka s samoocnitvenimi vprašalniki ali delavnicami s strokovnjaki tega področja in JU v okviru svoje OE opredelijo tveganja (Črepinko, 2011).

Po izvedeni opredelitvi in ocenitvi tveganj PU izdelata RT s seznamom tveganj in oceno pomembnosti posameznega tveganja (Črepinko, 2011).

Ministrstvo za finance priporoča proračunskim uporabnikom, da proces vzpostavljanja in posodabljanja registra tveganj predstavijo v svojem internem navodilu, kjer specificirajo aktivnosti in odgovornosti za posamezen sklop. Register tveganj se lahko vzpostavi na ravni celotne organizacije in na ravni organizacijskih enot, procesov (Gostiša, 2008). Registri so med seboj povezani od spodaj navzgor in od zgoraj navzdol. Predstojnik proračunskega uporabnika imenuje skrbnike registra tveganj in določi oziroma natančno specificira njegove naloge in dela (Gostiša, 2008). Menard (1992, str. 3) navaja sedem področij za vzpostavitev registra tveganj:

- opredelitev dolgoročnih in kratkoročnih ciljev,
- prepoznavanje tveganj, ki lahko negativno vplivajo na dosego zasnovanih ciljev,
- klasifikacija tveganj z vidika možnosti nastanka posledic, bistvenosti ter določitve preferenčnih tveganj,
- prikaz in ocenjevanje skladnosti obstoječih kontrol,
- določitev aktivnosti oziroma ukrepov za izboljšanje,
- imenovanje odgovornih oseb in rokov za izvedbo aktivnosti,
- imenovanje nosilca tveganj in določitev pravil glede upravljanja oziroma posodabljanja registra.

## **2.6 Register tveganj**

Vodenje registra tveganj je proces, ki zajema določanje in ocenjevanje tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev. Štrus (2008, str. 11) je mnenja, da izdelati register tveganj ne pomeni statično ali enkratno dejanje, ampak ga morajo PU nenehno posodabljati na osnovi sprememb okolja poslovanja in sprememb ciljev poslovanja ter nenazadnje sprememb zakonodaje.

Tveganja je potrebno upoštevati že pri določanju dolgoročnih in kratkoročnih ciljev ter pri načrtovanju poslovnih procesov. Dejstvo je, da morajo vsi PU izdelati svoj register tveganj ter vanj vključiti vsa tveganja, ki lahko ogrožajo doseganje njihovih ciljev. Pogoji za vzpostavitev registra tveganj je, da imajo PU dobro razdelane oziroma določene splošne in posebne cilje ter jih krati tudi dobro poznajo in razumejo.

Cilji morajo biti podrobno opredeljeni, merljivi, uresničljivi in časovno opredeljeni (Duckert, 2011). Za vsak cilj je potrebno opredeliti sredstva, kadrovske zmogljivosti, posamezne procese in postopke. Realizirano mora biti spremljanje napredovanja pri doseganju ciljev in poročanje o napredku. Le na tak način je mogoče ugotavljati odmike, na podlagi katerih vodstvo sprejme ustrezne ukrepe (Duckert, 2011).

Kljub temu, da PU ne more popolnoma obvladovati tveganja oziroma ne zmore popolnoma dosegati ciljev, lahko pa dosežejo uspešen sistem notranjega nadzora. Toda v svojem registru tveganj mora PU (Škrbec & Pristavec, 2012):

- opredeliti tveganja glede zagotavljanja smotrnosti uporabe sredstev,
- določiti sprejemljivo stopnjo tveganja,
- oceniti verjetnost tveganja in posledice njegove uresničitve,
- sprejeti ustrezne ukrepe,
- zagotoviti nadzor nad ustreznostjo in uspešnostjo ukrepov.

Vzpostavitev registra tveganj v JS temelji na nekaterih pravnih aktih: ZJF, Pravilnik o usmeritvah, Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2011 do 2015 (Vlada RS, 2011). Upravljanje s tveganji v JS ureja tudi notranji akt, ki ga organ javne uprave samostojno pripravi in kjer so zapisane pomembne določbe, potrebne, da se register tveganj dosledno vodi (Čižman, 2008). V takem čistopisu organ opredeli namen upravljanja tveganj (tveganje, da cilji organizacije ne bodo doseženi), dolžnost odzivanja vodstva in drugih zaposlenih (odziv na znano tveganje na nekem področju zmanjšuje tveganje, da cilji ne bodo doseženi).

Manjkati ne sme niti ovrednotenje in razvrščanje sestave tveganja in vzpostavitev ustreznega sistema za obvladovanje. Poleg tega je potrebna določitev možnosti nastanka nepravilnosti pri izvajanju procesov in določitev vpliva napak na poslovanje. Vsebovati mora tudi določbo, ki opredeljuje vrste tveganj v povezavi z vrstami izvajanja procesov in nalog, pri katerih se lahko pojavijo nepravilnosti in oceno pomembnosti posameznih tveganj (Čižman, 2008). Čižman (2008) nadalje priporoča tudi opredelitev stopnje tveganja, ki jo je PU voljan sprejeti, pred sprejemom ukrepov, ki so potrebni za obvladovanje tveganj. Obenem je priporočljivo pregledati višino stroška, ki je še primeren, da PU doseže določeno stopnjo obvladovanja tveganja ter opredeliti odzive na tveganja. PU morajo določiti tudi potek upravljanja s tveganji, izvesti ukrepe za obvladovanje tveganj in poslovodstvo je zadolženo, da spremlja tveganja v RT.

Pomembna sta tudi opredelitev razmerja med sistemom notranjih kontrol in notranjo revizijo (presoja ustreznosti in učinkovitosti notranjih kontrol s pomočjo notranje revizije) ter organizacija dela za doseganje zastavljenih ciljev na čim bolj gospodaren, učinkovit in uspešen način. Dobro je, da PU prenašajo naloge na posamezne JU, na OE, na druge pravne osebe ter dajejo in odvzemajo pooblastila.

Čižman (2005) priporoča, da se v RT vnesejo vsaj osnovni podatki, in sicer:

- določitev tveganj,
- ovrednotenje tveganj (z navedbo verjetnosti in posledic),
- odgovor na tveganja (prenos, toleriranje, zniževanja, odprava),

- določitev kontrole za zniževanje tveganj,
- določitev način merjenja pojave tveganj ali merilo, da se tveganje pojavi,
- določitev skrbnikov tveganj,
- določitev pogostosti pregleda tveganj.

KPK je v Usmeritvah za notranje kontrole navedla tudi primer registra tveganj, ki ga predstavlja Tabela 2. Ta vzorec uporabljajo na NPU1, medtem ko je NPU2 zasnoval svoj način vodenja RT, saj imajo zasnovana dva registra, in sicer register tveganj in register notranjih kontrol. Oba registra sta predstavljena s pomočjo tabel, ki pa se razlikujejo od tabele, kakršno je kot primer navedla KPK.

*Tabela 2: Primer registra tveganja v državni upravi*

Zap št.	Tveganje	Verjetnost	Posledice	Obravnava	Ukrep	Odgovoren	Rok
1	Omejitev izdatkov	Srednja	Pomembne	Da	Izdelava rezervnega scenarija	Predstojnik	Mesečni pregled
2	Pogoste spremembe v poslovnih procesih	Majhna	Srednje	Da	Dosledno ažuriranje pisnih navodil za delo	Vodje OE	Takoj ob spremembi
3	Izbor neustreznega dobavitelja	Visoka	Srednje	da	Postopek za izbor dobavitelja	Splošna služba	takoj

*Vir: MF, Usmeritve za notranje kontrole, 2004, Priloga 3*

Javni uslužbenci oziroma udeleženci pomagajo obvladovati tveganja tako, da vzpostavijo in krepijo notranje kontrole ter dosledno in pogosto podajajo predloge za izboljšanje tveganj (Hubbard, 2000).

### **3 FAZE REVIDIRANJA**

Naloga revizorjev je, da morajo pri svojem delu izvršiti več postopkov, s katerimi pridobivajo dokaze, ki so osnova za oblikovanje svojega mnenja v revizijskem poročilu. Poleg tega morajo preučiti številne pravne podlage, pregledati pretekla revizijska poročila in spremljati dokumente, ki so se uporabljali med izvedbo revizije. S pregledom osnovnih faz revizijskega postopka je v tem poglavju predstavljeno delo notranjih revizorjev in celoten potek revidiranja.

Revizijski postopek poteka po fazah revidiranja in vsebuje aktivnosti, ki omogočajo revizorjem, da se seznanijo z revidiranim področjem, ga preiščejo, ocenijo, podajo predlog izboljšave in revizijo zaključijo z revizijskim poročilom ter na koncu opravijo nadzor nad

izvedbo predlogov. Buttery in Simpson (1990) določata temeljne postopke revidiranja, to so:

- načrtovanje revizije,
- preizkušanje, preiskovanje in dajanje predlogov za izboljšanje poslovanja,
- sporočanje rezultatov in dajanje priporočil za izboljšave ter
- spremljanje v prihodnje.

Po mnenju Buttery in Simpsona je potrebno revizijo obravnavati kakor cikel, če želimo doseči maksimalno učinkovitost, ki poleg načrta (ang. *plan*), vsebuje tudi izvedbo (ang. *execute*), nadzor (angl. *monitor*) in pregled (angl. *review*) (Buttery & Simpson, 1990, str. 21). Notranja revizija upravljanja s tveganji poteka v petih fazah:

## **1. Načrtovanje revidiranja**

Revidiranje poslovanja je načrtovano skladno s strategijo PU. Neoporečno načrtovanje postopka revidiranja terja od revizorja, da najprej pridobi informacije o ciljnih in načrtih PU, njihovih usmeritvah, postopkih ter pravnih in drugih predpisih, ki imajo lahko vpliv na njegovo delo (Lesjak, 2002).

Načrtovanje terja od revizorja, da pripravi revizijski načrt in program. Urad RS za nadzor proračuna opredeljuje, da revizijski načrt izkazuje v celoti obseg dela, postopek obvladovanja tveganj na sprejemljivi ravni ter nujno potrebna javna sredstva in človeške vire (MF, 2013). Vodja organa pisno dovoli, da revizor z načrtom seznanji JU. Ta mora biti pripravljen tako, da spodbuja učinkovito in namensko porabo sredstev. Področje in način izvajanja revizije sta odvisna od revizijskih ciljev, kjer se opredeli namen revidiranja. Revizijski dokazi so torej ključ do zasnovanih revizijskih ciljev.

## **2. Analiziranje tveganj**

V okviru te faze revizor analizira, v kolikšni meri je organ izpostavljen izgubam, ki jih pričakuje, ter verjetnosti, da se te pojavijo (Hlade, 2004). Postopek analiziranja tveganj mora biti skladen z organizacijsko strukturo, sestavo celovitega obvladovanja tveganj in z dolgoročnimi cilji PU (Hlade, 2004).

Naloga PU je ugotoviti in oceniti naravo tveganj v zvezi s predmetom revidiranja, revizor pa mora ugotoviti potrebe po revidiranju in opredeliti prioritete naloge ter na osnovi tega pripraviti časovni pregled izvedbe revizij. V tej fazi mora revizor upoštevati dejavnike tveganja, kot so pogostost nakazil in poslovnih dogodkov, pravne podlage, celotno področje revidiranja, vladno politiko, ugotovitve predhodnih revizij in drugo (Ernest & Young, 2012).

### **3. Preiskovanje in obvladovanje tveganj**

Ta faza poteka na več načinov, s pomočjo samoocenjevanja oziroma ostalih revizijskih argumentov. Hlade (2004) je poudarila, da kvantitativen pristop preiskovanja zajema določitev tveganja na osnovi ocene možnosti, da se pojavi poslovni dogodek, in morebitne škode, ki bi se pripetila, če bi se tveganje realiziralo. Po drugi strani pa pri kvalitativnem pristopu ni potrebno imeti naključnih podatkov, saj revizor za oceno tveganja uporablja samo morebitno nastalo škodo (Hlade, 2004). Ko revizor ocenjuje učinkovitost delovanja notranjih kontrol, pomeni, da poda oceno za ažurne dejavnike tveganj, preveri skladnost komunikacijskih kanalov za pripravo poročila o tveganjih. Preveri obstoj možnih akcij, da se uresničijo strateški cilji in določi odgovorne osebe za ukrepe. Ugotovi tudi ali gre za sposobnost sprotnega odzivanja na spremembe ter ali obstaja ustrezna dokumentacija, s katero je mogoče preveriti ustreznost ukrepov (Koletnik, 2005).

### **4. Poročanje o izidih revidiranja tveganj**

Ko notranji revizor zaključi revizijo, mora pripraviti osnutek revizijskega poročila o revidiranem področju. Pred tem lahko pripravlja že vmesna revizijska poročila, kjer opozori na obstoj tveganj, poda vmesne ugotovitve in priporočila. Slednje ni obvezujoče, toda to omogoča vodstvu organa, da odpravi morebitne nepravilnosti med revizijskim postopkom. V standardih notranjega revidiranja (2003, v nadaljevanju Standardi) so opredeljene zahteve o vsebini poročanja, kriterijih za določitev kakovosti in postopkih, ki določajo način ravnanja v primeru, ko gre za neskladnost s pravili. V končnem poročilu mora revizor podati pomembne ugotovitve in priporočila ter obvestiti o kršitvah, nepravilnostih, napakah, neekonomičnem ravnanju, navzkrižju interesov, slabostih pri kontroliranju in drugo (Hlade, 2004). Končno mnenje je po mednarodnih revizijskih standardih lahko pozitivno (angl. *unqualified audit opinion*), mnenje s pridržkom (angl. *qualified audit opinion*) ali negativno, ki je lahko zavrnitev (angl. *disclaimer of opinion*) oziroma pomeni tudi odklonitev mnenja (angl. *adverse opinion*) (Arens, Elder & Beasley., 2005).

### **5. Spremljanje odpravljanja napak in nadzor nad njimi**

Zadnja faza revidiranja zajema spremljanje končanega revidiranja in ugotavljanje, ali v revidiranem okolju zaposleni uresničujejo popravljalne ukrepe v rokih. S tem postopkom se ugotovi, ali so bili upoštevani predlogi in priporočila za odpravo pomanjkljivosti (Lesjak, 2002a). Ko revizor izvaja nadaljnji revizijski pregled, mora najprej preveriti, ali so se izvršili popravljalni ukrepi predhodnih revizorskih presoj. Notranji pregled je naloga javnega uslužbenca notranjerevizijske službe, medtem ko je zunanji pregled pod okriljem notranjega revizorja ostalih organizacij, ki so lahko zunanji revizorji ali revizijske družbe, zunanji svetovalci notranjerevizijske službe, ki so primerno usposobljeni in imajo ustrezno znanje. Notranji nadzor je pomemben, saj zagotavlja dosledno izvršen plan predvidene



realizacije proračunskih sredstev in izvrševanje proračunov, načrtov razvojnih programov, finančno in računovodsko poročanje in predhodno uvedeno finančno kontrolo (Lesjak, 2002a).

### **3.1 Vključenost notranjega revizorja v proces obvladovanja tveganj**

McNamee in Selim (2006) sta opozorila, da ima notranji revizor (v nadaljevanju NR) pomembno vlogo pri preizkušanju kakovosti, učinkovitosti in stvarnosti poslovanja. Poleg tega ima vlogo pri svetovanju in opozarjanju vodstva pri urejanju ali odpravljanju nepravilnosti pri delu. Kodeks notranjerevizijskih načel (2004) in Stališče urada RS za nadzor proračuna opredeljujeta vlogo, obveznosti in karakteristike, ki jih mora imeti revizor. Revizor si prizadeva, da izvede revizijo poslovanja, usmerjeno k preverjanju ustreznosti in učinkovitosti sistema finančnega poslovanja. Poleg tega skuša oceniti uspešnost delovanja notranjih kontrol. Na koncu predloži revizijsko poročilo in poda predloge za izboljšave (McNamee & Selim, 2006). Lahko je tudi svetovalac ali pripravljavec predlogov, toda nikdar ne sprejema odločitve, zato lahko ohrani neodvisnost in nepristranskost.

Kot svetovalci se vključujejo tudi v proces samoocenjevanja, s čimer pripomorejo k povečanju kakovosti samoocnitvenih postopkov, povečani objektivnosti rezultatov in s tem dajejo jamstvo vodstvu in revizijski komisiji o učinkovitosti in nepristranskosti samoocnitve (McNamee & Selim, 2006).

Strokovnost, samostojnost, nepristranskost in neodvisnost revizorja pomenijo, da pri delu ne sme biti omejen in samostojno pregleda in vodstvu poroča o dejavnostih (Buttery & Simpson, 1990). Zaposleni omogočajo revizorju hitro dostopne finančne, poslovne in druge podatke, saj le tako lahko svoje delo opravi učinkovito. Poleg posredovanih podatkov, ima možnost vpogleda v bilance stanja in ostalih sredstev (zaloge, vrednostni papirji, drobní inventar, oprema, ipd.).

Notranjerevizijski službi bi lahko rekli tudi »neodvisni notranji nadzornik«, saj opravlja notranje revidiranje, pomaga k večji kakovosti delovanja državnih organov, opozarja vodstvo na težave pri delovanju, predlaga rešitve za odpravo nepravilnosti, pomaga pri opredeljevanju in obvladovanju tveganj, ki ogrožajo poslovanje. Poleg tega ima svetovalno vlogo, saj svetuje tudi o sestavi notranjih kontrol, vendar te niso nadomestilo za notranje kontrole (Korpič, 2003).

Spodnja tabela 3 prikazuje nov način vpletenost notranjih revizorjev v proces obvladovanja s tveganji, ki predvideva, da so notranji revizorji usmerjeni na sedanost in prihodnost. Nimajo samo vlogo neodvisnega ocenjevalca, ampak so tudi vključeni v celoten sistem obvladovanja tveganj in upravljanja s tveganji. To tudi pomeni, da notranji revizor ni samo usmerjen h kontrolam poslovanja, ampak je tudi usmerjen h procesnim tveganjem.

Tabela 3: Vpletenost notranjih revizorjev v proces ravnanja s tveganji v državni upravi

ZNAČILNOSTI	STARA PARADIGMA	NOVA PARADIGMA
<b>Osredotočenost NR</b>	Notranja kontrola	Poslovno tveganje
<b>Odziv NR</b>	Reaktivno, po dejanjih, nekontinuirano, opazovalci strateškega načrtovanja	V realnem času, neprekinjeno spremljanje, udeleženci v strateškem načrtovanju
<b>Ocenitev tveganj</b>	Dejavniki tveganja	Načrtovanje scenarijev
<b>Testiranje</b>	Pomembne kontrole	Pomembna tveganja
<b>Priporočila</b>	Notranja kontrola: okrepitev, analiza stroškov-koristi, uspešnost/učinkovitost	Obvladovanje tveganj: izogibanje/razpršitev tveganj, delitev/prenos tveganj, kontrolirati/sprejeti tveganje.
<b>Metode NR</b>	Poudarek na celovitosti preizkušanju kontrol	Poudarek na temeljitem širokem pokrivanju tveganj
<b>Poročila</b>	Usmerjanje h kontrolam poslovanja	Usmerjena k procesnim tveganjem
<b>Vloge NR</b>	Neodvisna ocenjevalna funkcija	Vključen v sistem obvladovanja tveganj in upravljanje podjetja

Vir: D. McNamee & G. Selim, *Risk management: Changing the Internal Auditor's Paradigm*, 2006, str. 4.

Nova paradigma pomeni, da bo NR strokovnjak s področja financ, računovodstva, toda biti bo moral tudi poslovodja, poznati bo moral večšine komuniciranja, načrtovanja in same strateške procese.

### 3.2 Aktivnosti pri notranjih kontrolah

PU so čedalje kompleksnejši in se soočajo s finančnimi, upravnimi ter drugimi tveganji, zato nadzor posameznikov ni možen, saj tveganja predstavljajo nevarnost za doseg dolgoročnih ciljev, kar pomeni, da je potrebno zagotoviti notranjo kontrolo. Namen notranjega kontroliranja je dati prepričljivo zagotovilo, da bodo cilji delovali učinkovito in uspešno, da bosta finančno in računovodsko poročanje zanesljiva ter da bo delo izvršeno skladno s pravnimi podlagami (Vezjak, 2008). Aktivnosti, ki so prepletene z delovanjem notranjih kontrol, so namenjene obvladovanju tveganj za doseganje ciljev PU (MF, 2004).

Kontrolni postopki PU se nanašajo na nadzor pravilnosti poslovnih dogodkov in podatkov. Model COSO opredeljuje notranje kontroliranje kot proces, ki je naloga predstojnikov, vodstva in ostalih zaposlenih. COSO pozna pet faktorjev notranjega kontroliranja, in sicer (COSO, 2008):

1. Kontrolno okolje, ki omogoča strog red in ustroj za doseganje osnovnih ciljev, s katerimi se ureja notranje obvladovanje (IIA, 2013). Mednarodni standardi revidiranja označujejo kontrolno okolje kot okolje obvladovanja ali angleško *control environment*.

Kontrolno okolje zajema stanje, ko se zaposleni zavedajo, da je v organizaciji nujno kontroliranje, ki je v domeni vodstva in zaposlenih. V mednarodnih standardih revidiranja je opredeljeno, da kontrolno okolje predstavlja podlago za ostale elemente notranjega kontroliranja in je sestavljen iz: etičnih vrednot, poštenosti, neoporečnosti, načina razmišljanja vodstva in njegovega sloga delovanja. Je nekakšen organizacijski ustroj, ki omogoča pretok informacij.

2. Ocenjevanje tveganj je pomembno zaradi prepoznavanja in analiziranja tveganj, z namenom, da bi dosegli zasnovane cilje in se odločili o načinu obvladovanja tveganj. Pri tem je pomembna verjetnost nastanka nezaželenega dogodka in velikost njenega vpliva.
3. Kontrolne aktivnosti so usmeritve in postopki, ki so v pomoč pri zagotavljanju, da se politika vodstva izvrši in se storijo vsa dejanja, ki so povezana z obvladovanjem tveganj, da bi dosegli cilje (Cukon, 2006). Kontrolne aktivnosti so v vsej organizaciji, na vseh ravneh ter funkcijah ali aktivnostih (Cukon, 2006). Priporočljivo je, da so notranje kontrole zapisane, da ne bi prihajalo do nesporazumov in da so vsi vpleteni obveščeni o njih.
4. Informiranje in komuniciranje se izvaja zaradi posredovanja potrebnih informacij, za izvedbo nalog, ki so usklajene s politiko vodstva, zato te vrste aktivnosti pomagajo pri vodenju in nadziranju dela (Cukon, 2006). Cukon Mavčeva (2006) je opozorila, da informiranje in komuniciranje zajemajo notranje informacije o zunanjih dogodkih, aktivnostih in okoliščinah, ki so nujni za prevzemanje odločitev in za zunanje poročanje. Vodstvo mora obvestiti zaposlene, da izvajajo kontrolne aktivnosti kvalitetno in natančno. Komunikacija mora potekati v vseh smereh (Vezjak, 2008), in sicer:
  - od zgoraj navzdol (vodstvo informira podrejene o kontrolah in odgovornostih zanje),
  - od spodaj navzgor (podrejeni obveščajo vodstvo o stanju, napredovanju in morebitnih težavah pri vzpostavljenih notranjih kontrolah),
  - preko organizacijskih enot (zaposleni imajo vpliv med seboj, na njihovo delo in poslovanje organizacije kot celote, zato mora biti vzpostavljena dobra komunikacijska pot) in
  - od znotraj navzven (ali z javnostjo).
5. Spremljanje notranjih kontrol in nadziranje pomeni, da gre za aktivnosti, ki se izvajajo z namenom, da ugotovimo ustreznost, učinkovitost in uspešnost delovanja notranjih kontrol (Cukon, 2006). Spremljajo se s tekočim ali s kasnejšim nadziranjem. Prvo najpogosteje počne vodstvo, drugo nadziranje pa zlasti notranji ali zunanji revizorji (Vezjak, 2008). Nadzorovanje je pomembno zaradi ocenjevanja kakovosti delovanja, saj sta razsežnost in pogostost ocenjevanj odvisna od kritične presoje tveganj in

uspešnosti rednih nadzornih postopkov (Cukon, 2006). Med slednje uvrščamo samoocenjevanje notranjega kontroliranja, ki deluje na področju prevzema obveznosti v breme proračuna, oddajanje javnih naročil, sklepanje pravnih podlag za izplačilo, ipd. (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora JF, Ur.l. RS, št. 72/02). O učinkoviti notranji kontroli govorimo, ko vodstvo organa ve, do kod segajo zastavljeni cilji; da so bilance stanja in finančne analize zanesljivo pripravljene ter da PU deluje skladno s pravnimi akti.

Bistveno je, da je notranja kontrola spremenljiv postopek, učinkovitost notranje kontrole je statična kategorija, saj predstavlja stanje procesa v nekem trenutku.

### **3.3 Skrbniki notranjih kontrol**

PU se med seboj bistveno razlikujejo, saj se soočajo z različnim načinom in vsebino dela, drugačnimi okoliščinami in zato različnimi tveganji. Ravno iz tega razloga je potrebno forme za obvladovanje tveganj prilagajati tako, da so kompatibilni z naravo dela posameznega PU (Arens et al., 2005). Velja tudi, da se potrebe po notranjih kontrolah in njihova uporaba lahko med ali znotraj PU zelo razlikujejo. Razlike izhajajo iz različne stopnje centralizacije ali decentralizacije znotraj PU ali zaradi razlik v kadrovskih in drugih vplivnih resursih (MF, 2004). Lahko pa posledice izhajajo iz razlik v naravi dela PU, njihovih zastavljenih ciljev, zunanjega okolja itd.

Vodstvo PU je torej odgovorno za implementacijo, aktivnost, nadzor in kontinuirano izboljševanje sistema notranjih kontrol, ob upoštevanju zavezujočih pravnih podlag, metod in standardov za notranje kontrole, ki so predpisane s strani Ministrstva za finance RS, Urada za nadzor proračuna (MF, 2004). Na učinkovito izvedbo kontrolnih usmeritev in postopkov pripomoreta odnos in okolje, ki ga predstojnik organa vzpostavi do notranjih kontrol (MF, 2004). Zato je najvišje vodstvo odgovorno za vzdrževanje ustrezne kontrolne ozaveščenosti, postavitve npravnstvenih meril in ostalih kriterijev pozitivnega kontrolnega okolja. Javni uslužbenci pa so odgovorni za notranje kontrole na svojem področju ali znotraj svoje odgovornosti, ki jih morajo dosledno in v celoti upoštevati (Menard, 1994).

Da lahko zaposleni javni uslužbenci hitro, uspešno in učinkovito ukrepajo ter vestno opravljajo svoje zadolžitve, morajo pravilno in dobro razumeti sistem delovanja notranjih kontrol (Menard, 1994). V določenih primerih lahko vodstvo PU prenese odgovornosti za ukrepanje, ki so v delokrogu njihovega nadzora, na podrejene javne uslužbenke. Toda še vedno velja, da je vodstvo odgovorno za prenesene funkcije. Ob prenosu nalog na javne uslužbenke je potrebno izrecno opredeliti prenesena dela in naloge ter natančno opisati omejitve v področju dela, še posebej na računovodskem področju (MF, 2004). Ob tem se pojavijo težave pri notranjih kontrolah. Pride do pomanjkanja tendence in spodbujanja najvišjega posloводства h kontroliranju ter prihaja do osebnih omejitev vpletenih (Menard, 1994). Problem je, da so javni uslužbenci premalo motivirani, ne razumejo dovolj, kakšna

so pričakovanja vodstva, posledično pa nalog ne morejo korektno izpeljati, tako so notranje kontrole zelo šibke. Lahko pa so usmeritve primerne, okolje spodbudno, toda od zaposlenega se pričakuje več, kot je sposoben, kar ravno tako vodi k neustreznim notranjim kontrolam.

Notranja revizija je zaradi ocenjevanja ustreznosti in učinkovitosti notranjih kontrol, nepogrešljiv sestavni del notranjega nadzora, vendar ne more zamenjati notranje kontrole, niti ne more razbremeniti poslovodstva te odgovornosti (MF, 2007). Usmeritve določajo, da notranji ali zunanji revizorji, ki revidirajo notranje poslovanje in ugotavljajo pravilnost delovanja notranjih kontrol, dajejo poslovodstvu informacije in zagotovila, da so notranje kontrole ustrezne in učinkovite. Revizorji pri tem ne nosijo bremena odgovornosti za implementacijo in delovanje sistema notranjih kontrol PU (MF, 2004). Urad za nadzor proračuna na Ministrstvu za finance RS ima vlogo razvijati, usmerjati in koordinirati notranji nadzor javnih financ in notranjih kontrol. Poleg tega izdaja navodila in priporočila ter posodablja usmeritve, razvija in dopolnjuje metodo ter izvaja izobraževanje javnih uslužbencev s tega področja. Na osnovi pripravljene analize notranjih revizorjev in prejetih letnih poročil notranjerevizijskih služb, revizor poda oceno o sistemu delovanja notranjih kontrol pri PU ter pripravlja predloge za njihovo izboljšavo (MF, 2004).

### **3.4 Samoocenjevanje notranjih kontrol**

Uvedba samoocenjevanja notranjih kontrol (angl. *control self assessment*) je novejši način, da se izpopolnijo revizijske metode in postopki (Clark, 2000). Namen samoocenjevanja notranjih kontrol se kaže v preiskovanju, ocenjevanju in poročanju o verjetnostih za dosego poslovnih ciljev z uporabo znanja JU, ki so odgovorni za sprejemanje strateških odločitev (Arens et al., 2005). Na takšen način je možno pridobiti dejansko zagotovilo, da bodo dolgoročni in kratkoročni cilji poslovanja doseženi. To je možno doseči zgolj, če ima PU vzpostavljen ustrezen ustroj upravljanja s tveganji (Hlade, 2004). Samoocenjevanje notranjih kontrol se lahko organizira kot delavnice ali srečanja in z uporabo vnaprej pripravljenih vprašalnikov (Hlade, 2004).

V procesu samoocenjevanja notranjih kontrol je potrebno najprej pregledati delovna opravila, pristojnosti in odgovornosti vodstva (Hlade, 2004). Temu koraku sledi kritična presoja, ali so notranje kontrole zadostne in kakovostne, na koncu sledi predstavitev, ali so notranje kontrole dovolj utemeljene z vidika njihove uporabnosti in učinkovitosti (Hlade, 2004). Tudi pri postopku samoocenjevanja notranjih kontrol je bistveno, da je zasnovan kot proces, ki se izvaja nepretrgano, ker je na tak način vzpostavljen konstantni nadzor nad notranjimi kontrolami in njihovim neprestanim izboljševanjem (Šuman, 2007). Informacije, ki jih s tem procesom pridobimo, so bistven kazalec, ki nakazuje tisto področje poslovanja, ki ga je potrebno izboljšati. Proces omogoča, da zaposleni širijo in pridobijo dodatna znanja, ki so povezana z notranjim nadzorom, ki služi kot pripomoček za dobro poslovanje (Šuman, 2007).

KPK je izpostavila nekatere prednosti in slabosti samoocenjevanja notranjih kontrol. Najpomembnejša prednost samoocenjevanja je dejstvo, da se poslovodstvo in udeleženci delovnega procesa močneje zavedajo pomena notranjih kontrol, s katerimi lahko dosežejo zasnovane cilje in učinkoviteje obvladujejo tveganja. Metoda samoocenjevanja omogoča vodstvu prevzemanje svojih odgovornosti za implementacijo, delovanje in vzdrževanje notranjega kontrolnega sistema. Poleg tega uporaba samoocenjevanja vodi k večji uporabi znanj in izkušenj zaposlenih, ki so vključeni in odgovorni za delovni proces, še posebno pri pristopu z uporabo delavnic (Clud de la securite de l'information francais, 2009). Prednost samoocenjevanja se kaže tudi v izboljšani komunikaciji, sodelovanju in zaupanju med vodstvom, zaposlenimi in notranjerevizijskimi službami (Clud de la securite de l'information francais, 2009). Načrti za izvedbo popravkov oziroma za odpravo pomanjkljivosti so lahko učinkoviti, ker jih zaposleni sami pripravljajo, ob tem priporočila notranjerevizijske službe ne upoštevajo vseh dvomov vodstva (Hubbard, 2005). Nadalje je prednost samoocenjevanja boljša in obsežnejša pokritost pomembnih nalog v delovnem procesu, ker se strokovnjaki s svojega področja, ki so hkrati udeleženci poslovnega procesa, osredotočajo na zelo pomembna tveganja in kontrole ter opuščajo nepomembna področja (Hubbard, 2005). Motivacija zaposlenih, da vzpostavijo in implementirajo notranje kontrole, je večja in zaposleni se trudijo h konstantnemu izboljšanju kontrolnih mehanizmov. Notranji revizorji si s samoocenjevanjem pomagajo, da se osredotočijo na najpomembnejša tveganja in se nanje usmerijo pri izvajanju revizije. S pristopom samoocenjevanja zaposleni ocenjujejo mehke kontrole, ki jih je s pristopom revidiranja zahtevno ocenjevati. Prednost se kaže tudi v prihranku pri stroških, ki nastanejo zaradi revidiranja, ker samoocenjevanje izvajajo zaposleni samostojno. In končno, lahko s samoocenjevanjem zaznamo možna bodoča tveganja. Urankar (2003) je prišel do sklepa, da je samoocenjevanje notranjih kontrol pomembna metoda za učinkovito gospodarjenje, ki je v pomoč poslovodstvu in notranjim revizorjem pri ustvarjanju dodatne vrednosti v organizaciji.

Toda samoocenjevanje ima tudi določene pomanjkljivosti, pri čemer jih je pomembno poznati, ko se organizacija odloči za to metodo, ker bo uspešnost izvajanja tega pristopa imela vpliv na sprejetje in bodoči razvoj koncepta znotraj organizacije (Province of British Columbia Risk Management, 2012).

Velik problem je, da je uspešnost izvedbe samoocenjevanja vezana na izkušnje zaposlenih, ki sodelujejo pri tem procesu. V primeru, da primanjkuje znanja o procesu, ki je predmet samoocenjevanja, ne bo možno ugotoviti ključnih tveganj in kontrol za njihovo obvladovanje. Notranji revizor, ki ima vlogo pospeševalca ali pobudnika samoocenjevanja, mora znati voditi to orodje v smeri, ki bo ustvarila vzajemnost javnih uslužbencev in kreirala koristi pri pomembnih tveganjih in ustreznih notranjih kontrolah. Pomanjkanje znanj in izkušenj vodi v nezanesljive rezultate in zmanjšanje zaupanja v ugotovitve samoocenjevanja. Slabost se kaže tudi v nizki podpori vodstva, ki velikokrat narobe misli, da je odgovornost za tveganja in notranje kontrole na strani notranje revizije. Tako je težko

doseči vzajemnost javnih uslužbencev in kvalitetne rezultate samoocenitve. Problem je tudi z objektivnostjo ocenjevalcev, saj rutinsko opravljanje delovnih procesov vpliva na nepripravljenost k izpostavljanju slabosti z delovnega področja. Vodstvo si pridobi večje zaupanje v izvedbo revizij, ki jih izvajajo notranji revizorji, kateri niso vpeti v delovni proces (Urankar, 2002). Težave nastanejo pri uresničitvi ugotovitev samoocenjevanja, saj ni velike podpore z bistvenimi argumenti (Urankar, 2003). Uvedba te metode lahko trči ob odpor zaposlenih v organizaciji, zato je implementacija te metode počasna in zahtevna (Hubbard, 2000). Nenazadnje je s samoocenjevanjem zahtevno preverjati prevare, zlorabe in kršitve zakonodaje.

Poznamo tri pristope samoocenjevanja notranjih kontrol, in sicer (Hubbard, 2000, str. 13):

- vodene delavnice (angl. *workshops*),
- vprašalniki (angl. *questionnaires*),
- analiza vodstva (angl. *management-produces analysis*).

Dejansko organizacije, tudi v državni upravi, uporabljajo mešane metode in samoocenjevanje prilagajajo lastnemu okolju ali potrebam, toda skupno jim je, da izdelajo oceno ustreznosti in učinkovitosti aktivnosti, ki jih izvajajo notranje kontrole s strani izvajalcev poslovnih procesov.

Vodne delavnice so najpogosteje uporabljena metoda, ki predstavljajo osebni in neposreden pristop. Najpogosteje vključujejo 6–15 udeležencev in dva notranja revizorja. Na NPU1 in NPU2 so bile organizirane tako, da so vključevale zaposlene v posamezni OE, toda brez notranjih revizorjev. Organizirane so bile delavnice s poudarkom na tveganjih (angl. *risk-based workshop*), kjer zaposleni z brainstormingom ugotavljajo tveganja, ki lahko preprečijo doseg ciljev (Izjava intervjuvanca 1 in 8). Nato ugotavljajo ter ocenjujejo zadostnost in ustreznost notranjih kontrol za obvladovanje tveganj. Delavnica omogoča uporabo znanj zaposlenih, odprto komunikacijo, sodelovanje vseh zaposlenih in izvedbo izboljšav, hitro pridobivanje informacij o prednostih, slabostih, priložnostih in nevarnostih. Toda po drugi strani delavnice trajajo veliko časa in sodelovanje na delavnici lahko privede do težav pri neiskrenosti zaposlenih, ko razkrivajo slabosti ali pomanjkljivosti notranjih kontrol ali tveganj.

Če vodstvo ugotovi, da z delavnicami niso dosegli želenega, pogosto organizirajo vprašalnike. Udeleženci v tem primeru ne dajo neiskrenih odgovorov in so pripravljeni odkrito govoriti o težavah, saj so anonimni in s tem vplivajo na resničnost odgovorov. Tako imajo vprašalniki prednost predvsem v anonimnosti, hitrem pridobivanju podatkov, nizkih stroških pridobivanja informacij pri pripravi letnega plana revizij. Po drugi strani lahko pride do nizke odzivnosti, nezanesljivih odgovorov ali napačnih odgovorov zaradi nejasnih vprašanj (Hubbard, 2000).

Analiza vodstva je najmanj razširjena metoda in vključuje nekatere načine, s katerimi delovni timi izdelajo informacije o kontrolah za vodstvo. Pri tej metodi je ključno, da se pregleda vpliv sistema na NK, ugotovi vzroke za nedelovanje NK, razprave potekajo na najvišjem nivoju organizacije v okviru letnih poročil ali ob pripravi vprašalnikov. Slednji morajo biti izdelani s strani vodstva (Hubbard, 2000).

Da bi bilo samoocenjevanje uspešno, je priporočen dogovor znotraj PU, da se (OECD, 2005):

- določi obseg samoocenjevanja ali ugotoviti, kateri deli organizacije bodo v proces vključeni, katere funkcije obravnavane in kateri cilji opazovani,
- izbere metoda samoocenjevanja s pomočjo analize organizacijske kulture,
- določi namen in uporabnost rezultatov samoocenjevanja,
- ugotovi, kakšna je vloga notranjega revizorja in vodstva pri izvedbi samoocenjevanja.

### **3.5 Ocena o delovanju sistema notranjega nadzora javnih financ**

Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ je dokument, kjer vodstvo PU poda oceno o sistemu notranjega nadzora, ki ga je samostojno implementiral (Žnidar, 2006). Ocena sistema notranjega nadzora javnih financ vključuje ugotavljanje, kako uspešno sistem omogoča doseganje ciljev PU (Metodologija za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ, Ur.l. RS, št. 12/01 in 10/06). Ocena delovanja sistema notranjega nadzora v izjavi se nanaša na finančno in celotno poslovanje PU. Predpisana metodologija je delovni pripomoček PU, ki uvaja upravljanja s tveganji in vzpostavlja učinkovit sistem notranjih kontrol, skladno s pravnimi podlagami s področja notranjega nadzora javnih financ (MF, 2013). Izjava je od leta 2006 obvezni del letnega poročila PU in mora biti sestavljena po Navodilih o pripravi zaključnega računa, podpiše pa jo predstojnik PU (Pogačar & Podojsteršek, 2007). Mnogi PU Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju Izjava) pripravijo s pomočjo samoocentive, saj s tem zajamejo poslovanje notranje in zunanje revizije (Pogačar & Podojsteršek, 2007). Priprava in izvedba postopkov za izpolnjevanje samoocentivnih vprašalnikov je bistven sestavni del postopka za podajanje ocene o primernosti implementiranega sistema notranjega nadzora (Pogačar & Podojsteršek, 2007). Notranji revizor PU ima vlogo koordinatorja priprave, ker ima vsa zahtevana znanja o notranjem nadzoru (Šuman, 2007). Samoocentivev je uspešneje izvedena, če se izvajalec seznanja z vso podlago za ocenitev nadzora javnih financ in s poročili notranjega in zunanjega revizorja. Tako lahko odgovore na vprašanja poda vsebinsko in si posamezna vprašanja lahko prilagodi skladno s svojimi posebnostmi.

Vprašalnik terja skladno z Navodili za izpolnjevanje, da se v opombe pri odgovorih na posamezna vprašanja navajajo dokumenti in druge podlage, ki podpirajo izbrano oceno (Cukon, 2006). Da ocena ne temelji na subjektivnosti, tudi računsko sodišče skladno s svojo strategijo razvoja preverjanja in revidiranja oceni pristop PU k pripravi Izjave in poda ugotovitve o slabostih ter priporoča izboljšave (Cukon, 2006). Cukon Mavčeva



(2006) je navedla, katera področja pri oceni stanja predstojnik PU v samoocenitvenem vprašalniku ocenjuje, in sicer, ali:

- je vzpostavljeno ustrezno kontrolno okolje,
- so cilji PU zasnovani realno in predvsem merljivo,
- so tveganja ustrezno opredeljena in ovrednotena,
- je določen način za ravnanje s tveganji,
- sistem notranjega kontroliranja temelji na procesu obvladovanja tveganj,
- so vzpostavljene kontrolne aktivnosti za zmanjševanje tveganj na sprejemljivi ravni,
- komunikacija in informiranje potekata na vseh ravneh in
- je vzpostavljen sistem nadziranja.

Ocena in odgovori na zgoraj zastavljena vprašanja so opisno opredeljena s petimi ravnmi vzpostavitve ustreznega sistema, za katerega se odloči predstojnik, in sicer (MF, 2013):

- celotno poslovanje,
- pretežni del poslovanja,
- posamezna področja poslovanja,
- začetek prvih aktivnosti, ko sistem še ni vzpostavljen,
- dejavnosti so predvidene šele v naslednjem proračunskem letu oziroma mehanizem, ki bi zagotavljal nadzor javnih financ, še ni implementiran.

Sklepni del Izjave navaja tri najbistvenejše izboljšave sistema notranjega nadzora, ki ga je PU izpeljal v obdobju, na katerega se nanaša Izjava, ter tveganja in ukrepe za obvladovanje tveganj, ki se jih po mnenju predstojnika, ne obvladuje v zadostni meri (Cukon, 2006). Podlage za pripravo ocene stanja so lahko poročila notranjega revizorja za revidirano področje, samoocnitev vodij OE in ugotovitve revizorjev računskega sodišča, inšpekcije in drugih nadzornih organov za preverjena področja. Podlaga je lahko tudi pomembnejša dokumentacija v obliki analiz iz revidiranih področij.

#### **4 ŠTUDIJA PRIMEROV**

V poglavju bom najprej opisala metodologijo in vzorec, ki sem ga zajela. Nato bom predstavila raziskovalne teze in poglavje nadaljevala s predstavitvijo ugotovitev o posameznih področjih, ki so tudi predmet magistrskega dela, in sicer bom najprej podala ugotovitve o načinu vzpostavitve in delovanju notranjih kontrol. Nato bom predstavila postopke revidiranja in ugotovitve, ki sem jih dognala v sklopu pregleda registra tveganj. Na koncu bom predstavila ugotovitve pri pregledu postopkov ocenjevanja. Analiza je izvedena na osnovi pregledanih registrov tveganj, internih navodil, pravilnikov in aktov ter na podlagi primerjave dobljenega gradiva med NPU2 in NPU1. Na koncu bom s pomočjo izvedenih poglobljenih intervjujev potrdila oziroma ovrgla zastavljene teze na podlagi opravljenih intervjujev.

### Opis metodologije in vzorca

Za pridobitev mnenj zaposlenih v državni upravi, kjer sem hotela pridobiti njihovo osebno stališče, je najprimernejša metoda poglobljeni intervju. Uporaba kvalitativnih metod ne omogoča generalizacije zaključkov in s tem so rezultati manj reprezentativni. Vendar je v poglobljenih intervjujih udeleženih bistveno manjše število sogovornikov, ravno zato je mogoče pridobiti globlja mnenja, stališča oziroma poglede na preučevano tematiko.

Willis (2005, str. 53–54) in Patton (2002, str. 356) sta predstavila prednosti poglobljenega intervjuja, to so:

- uporabnost pri ugotavljanju razumevanja vprašanj s strani intervjuvancev in morebitna ponovitev intervjuja z boljše zasnovanimi ali podrobnejšimi vprašanji,
- možnost sprotnega uvajanja vprašanj in razširitev ozko usmerjene teme,
- sproščeno vzdušje pri pogovoru, kar je razlog za svobodno počutje intervjuvanca pri odgovarjanju na vprašanja,
- možnost novega pogleda na tematiko, ki je raziskovalec ni imel v mislih oziroma v idejni zasnovi; pri tem je možno pridobiti nepričakovane informacije, ki jih ne moremo pridobiti s kvantitativnimi metodami,
- možnost opazovanja intervjuvanca in na podlagi tega sklepanje o občutkih, ki jih ima sogovornik.

Po drugi strani sta podala tudi ključne slabosti tovrstne metode, in sicer:

- neizbežna je predhodna poglobljena priprava za uspešno izvedbo z vnaprej pripravljenimi okvirnimi vprašanji in dobro znanje o spraševani tematiki,
- če intervjuvanec ni preveč zainteresiran ali je apatičen, lahko to povzroči premalo kvalitetne odgovore,
- možnost pogovora tudi o tematiki, ki je osredotočena na bistvo raziskovanja,
- morebitno usklajevanje udeležencev in ponovitve intervjujev,
- vzorci takih intervjujev so majhni,
- v primeru prevelikega pritiska s strani raziskovalca lahko to povzroči učinek, da se intervjuvanec počuti kakor na zaslišanju in je s tem ogrožen,
- analiza pridobljenih odgovorov oziroma podatkov je težja, saj pri tem ne gre za osredotočenost na odnos med vzroki in posledicami, ampak se usmerjajo na povezanost teorije in prakse s primeri, ki jih poda sogovornik.

Pri kvalitativnih metodah je vzorec vnaprej izbran, kar pomeni, da gre za namensko vzorčenje, kar je pravo nasprotje kvantitativnih metod, kjer je vzorec slučajnosten, tudi zbiranje podatkov poteka po nestandardiziranem načinu (Patton, 2002). Kvalitativne metode so pomembne tudi zato, ker odpirajo raziskovalna vprašanja in je možno imeti vpogled v povezave med dejavniki, ki vplivajo na preučevan pojav, kvantitativne metode pa te odnose dokazujejo na številčno večjem vzorcu (Patton, 2002).

V toku izvajanja in analize poglobljenih intervjujev bom skušala odgovoriti na raziskovalna vprašanja:

- Kaj zaposlenim pomeni register tveganj in za katere namene ga uporabljajo?
- Kakšna so pričakovanja javnih uslužbencev glede registra tveganj? Ali razmišljajo o posodobitvi svojih registrov tveganj?
- Kakšen je odziv javnih uslužbencev na uporabo registra tveganj?
- Ali javni uslužbenci razumejo pomen obvladovanja tveganj?
- Na kakšen način javni uslužbenci obvladujejo tveganje in kako ocenjujejo notranje kontrole?
- Ali imajo v opazovanih neposrednih proračunskih uporabnikih sprejeta interna navodila/akte/pravila za obvladovanje tveganj?
- Ali javni uslužbenci, ki imajo vpeljan ISO-standard, bolje razumejo pomen obvladovanja tveganj?

S poglobljenimi intervjuji bom pridobila odgovore na vprašanje »Zakaj?«, ki bi ga sicer z anketami zelo težko pridobila, saj se anketiranci večinoma izmikajo odprtemu tipu vprašanja. Poleg tega se raziskovalna vprašanja navezujejo na stališča javnih uslužbencev, ki izvirajo iz njihove notranjosti oziroma so osnovana na njihovem mnenju. Obenem mi bodo poglobljeni intervjuji dali ideje za prihodnje kvantitativne raziskave.

Za pripravo poglobljenih intervjujev sem pripravila osnutek z vprašanji, ki se nahaja v prilogi. Sestavljen je iz štirih delov. Prvi del se nanaša na predstavitev intervjuvanca, kjer so zajeti osnovni podatki intervjuvanca, drugi del vsebuje vprašanja, ki zajemajo splošno poizvedbo o registru tveganj (v nadaljevanju RT), v tretjem delu so vprašanja o notranjih kontrolah, četrti del se nanaša na poznavanje revidiranja in na koncu so vprašanja o poznavanju samih tveganj. Izvedla sem 12 intervjujev po vnaprej izbranem vzorcu oseb, s katerimi sem se dogovorila o času in kraju izvedbe. Šest intervjujev sem izvedla na NPU2, 6 pa na NPU1. Intervjuje sem izvajala v obdobju od 20. 7. 2013 do 20. 9. 2013, posamezni intervju je v povprečju trajal 100 minut, vsak intervjuvanec je v povprečju prejel najmanj 32 vprašanj. Intervjuje sem ob privolitvi oseb posnela, saj mi je to omogočilo natančno spremljanje odgovorov in prilagajanje vprašanj. Zapisi pridobljenih intervjujev so v prilogi, kjer so podane tudi natančne informacije o času izvedbe posameznega intervjuja.

Pred predstavitvijo vzorca je potrebno predstaviti oba neposredna proračunska uporabnika, torej NPU1 in NPU2, ki je organ v sestavi NPU1.

NPU1 je v primerjavi z NPU2 bistveno večji NPU, tako po obsegu, velikosti kot tudi po vrsti pristojnosti, ki jih opravljajo. NPU1 je zadolženo za varnost živil in hrane, ozaveščanje prebivalstva o zdravem življenjskem slogu, zmanjševanje razlik v zdravju, izvaja raziskovalne dejavnosti in pripravlja zakonodajo s področja varovanja zdravja. Skrbi

za razvoj, koordinacijo in kakovost zdravstvenega varstva ter izvaja kohezijsko politiko in mednarodno sodeluje na področju medicine. Zaposlenih je 101 javnih uslužbencev.

NPU2 je zadolžen za izvedbo inšpekcijskih nadzorov nad izvedbo zakonov in ostalih pravnih aktov z namenom varovanja javnega zdravja na številnih področjih. Z inšpekcijskimi nadzori si prizadevajo, da bi se preprečile bolezni, povezane z živili ali hrano. Inšpektorji izvajajo nadzor nad prehranskimi dopolnili in živili za posebne prehranske namene. Nadzor izvajajo tudi nad materiali in izdelki, ki so namenjeni za stik z živili ter nad pitnimi vodami, s čimer varujejo ljudi pred škodljivimi vplivi onesnaževanja vode. Pri upravljalcih bazenov in kopališč preverjajo minimalne sanitarno-zdravstvene pogoje ter higieno ustreznost kopalne vode. Zaposlenih je 136 javnih uslužbencev.

V svoj vzorec sem zajela 12 intervjuvancev starih od 29 do 55 let, z različnimi stopnjami izobrazbe, pri čemer prevladuje ekonomska smer izobrazbe ter različni nazivi. V vzorec sem za vsak PU zajela dva sekretarja, pri čemer je vsaj eden vodja kakega oddelka, dva višja svetovalca in dva finančnika oziroma dokumentalista, ki sta zaključila srednjo šolo. Podrobnejši opisi oseb so v prilogi, znotraj prvega dela anketiranja, kjer me je zanimal spol, stopnja izobrazbe, smer izobrazbe, naziv, plačilni razred in starost. Spodnja tabela 4 povzema osnovne značilnosti vseh anketirancev.

*Tabela 4: Pregled profila intervjuvancev*

<b>Spol</b>	<b>St. izobrazbe</b>	<b>Smer izobr.</b>	<b>PU</b>	<b>Naziv</b>	<b>Plačilni razred</b>	<b>Starost</b>
M	VIII	ekonomska	NPU2	sekretar, vodja	55	55
Ž	VIII	ekonomska	NPU2	sekretar	49	45
Ž	VII	ekonomska	NPU2	višja svetovalka II	35	43
Ž	VII	Pravna	NPU2	višja svetovalka II	35	33
Ž	V	ekonomska	NPU2	finančnik V	25	45
Ž	V	ekonomska	NPU2	finančnik V	17	43
Ž	VIII	ekonomska	NPU1	sekretar, vodja	45	43
Ž	VII	poslovna	NPU1	sekretar, vodja	46	45
Ž	VII/2	ekonomska	NPU1	višja svetovalka II	35	45
Ž	VII	Pravna	NPU1	višja svetovalka III	32	39
M	V	ekonomska	NPU1	dokumentalist	17	29
Ž	V	poslovna	NPU1	finančnik V	22	33

#### Raziskovalne teze

Skladno s smernicami KPK in drugih avtorjev znanstvene literature s področja ravnanja s tveganji, želim preveriti utemeljenost spodnjih tez v državni upravi, na primeru NPU2 in

NPU1, poleg tega sem samostojno dodala še dodatne teze, saj sem želela ugotavljati vpliv nekaterih dejavnikov na poznavanje ravnanja s tveganji v DU.

T<sub>1</sub>: Proces ravnanja s tveganji omogoča zaposlenim boljši nadzor nad delom.

T<sub>2</sub>: Vpeljan register tveganj pri proračunskih uporabnikih omogoča boljšo informiranost o notranjih kontrolah v državni upravi.

T<sub>3</sub>: Vpeljan register tveganj in hkrati sprejet ISO-standard omogočata vodstvu NPU boljšo obveščenost o spremembah.

T<sub>4</sub>: Če ima NPU pripravljen register tveganj in hkrati vpeljan ISO-standard, pomeni, da je izvedba popravljalnih ukrepov na revidiranih področjih uspešna.

T<sub>5</sub>: Proces ravnanja s tveganji je bolje zasnovan, implementiran, voden in uporabljen, če je vodja PU prepričan o koristnosti in uporabnosti procesa obvladovanja tveganj.

T<sub>6</sub>: Zaposleni se v organu, kjer imajo vpeljan ISO-standard, močneje zavedajo pomena notranjih kontrol in hitreje zaznavajo tveganja, kakor v organu, kjer tega postopka še ne izvajajo.

T<sub>7</sub>: Višji naziv kot ima javni uslužbenec, bolje razume proces ravnanja s tveganji, pomen RT, pomen tveganj in pomen NK.

T<sub>8</sub>: PU imajo določene skrbnike tveganj, ki redno poročajo vodstvu o spremembah in ugotovitvah v zvezi z notranjimi kontrolami.

T<sub>9</sub>: Javni uslužbenci redno posodabljujejo svoj RT.

T<sub>10</sub>: Vodje organizacijskih enot (v nadaljevanju OE) pogosto uporabljajo RT in ga tudi posodabljujejo.

T<sub>11</sub>: Proces ravnanja s tveganji v DU je vpet v celotno organizacijsko strukturo.

#### **4.1 Pregled registra tveganj obeh organov upravljanja**

Vzpostavitev registra tveganj se je na NPU1 in NPU2 začela leta 2005 z implementacijo načrta integritete (MF, 2007). Kot je razvidno iz intervjujev številka 4 in 7, so register tveganj vzpostavili po postopku, ki ga je predlagal KPK, in sicer tako, da so najprej preučili zakonodajo in druge pravne akte s področja tveganj. Ko so pridobili zadosti znanja, so ocenjevali svoje stanje in ugotavljali slabosti na posameznem delovnem področju. Tej fazi je sledila faza, ko so podajali predloge za izvedbo varnostnih ukrepov in izboljšav, ki bi jim omogočili, da odpravijo slabosti v zasnovanem roku.

Dejstvo je, da v obeh organih ugotavljajo, analizirajo in ocenjujejo tveganja v RT, toda na NPU1 imajo register tveganj, pripravljen na nivoju posamezne organizacijske enote, na NPU2 pa na nivoju celotnega organa in ne zgolj na nivoju posameznih organizacijskih enot. Druga bistvena razlika med NPU1 in NPU2 je dejstvo, da ima NPU2 postopke priprave in izvedbe registra tveganj opredeljene v internih gradivih in objavljene na intranetni strani, kjer imajo jasno določeno, da je potrebno register posodabljevati in vzdrževati v okviru vodstvenih pregledov, NPU1 nima sprejetih nobenih internih aktov, ki so vezani na pripravo ali izvedbo registra tveganj, poleg tega ima vsaka organizacijska

enota svoj register tveganj, posamezni registri tveganj niso nikjer združeni v celoto in nikjer niso objavljeni. Poleg tega imata oba organa sprejeta notranje pravilnike in navodila, s katerimi urejajo delovna področja ter informacijske toke, ki omogočajo informiranje zaposlenih o nastanku tveganj in upoštevanju izboljševalnih ukrepov, s tem obvladujejo morebitna tveganja, s čimer se strinjajo tudi odgovorne osebe.

Na NPU1 si sicer prizadevajo za uresničevanje popravljalnih ukrepov na tveganjih področjih, toda niso še določili skrbnika, ki bi bil zadolžen za tveganja, jih posodabljal in preučeval na ravni celotnega organa ter sproti spreminjal ali dopolnjeval ter hkrati imel splošni nadzor nad registrom tveganj. Po mnenju intervjuvanca številka 7 «...je to prezahtevno in preobsežno, saj je naš organ prevelik in prekompleksen, da bi se s tem ukvarjala zgolj ena oseba.» Trenutno za analiziranje in obvladovanje tveganj skrbijo vsi zaposleni, in sicer vsak na svojem delovnem področju. Na NPU2 je v skladu z Navodilom za upravljanje s tveganji predstojnik organa odgovoren za obvladovanje tveganj, saj se mora na tveganja primerno odzivati, da lahko poveča verjetnost za doseg zasnovanih ciljev. Prav tako je zadolžen za izbor strategije, s katero upravlja tveganja v organu. Za področje izvajanja popravljalnih ukrepov pa so odgovorni vodje posameznih oddelkov ter imenovani skrbniki tveganj, kar predstavlja pretežno večino zaposlenih.

V registrih tveganj v posameznih organizacijskih enotah (v nadaljevanju OE) na NPU1 je opazna izpostavljenost ocene na kritičnih oziroma bolj izpostavljenih delovnih mestih in področjih, ocene trenutnega stanja in osnutki sprememb s ciljem izboljšanja in racionalizacije. Obenem je iz načrta možno razbrati, da so različna tveganja opredeljena po različnih OE, poleg pa so podani predlogi njihovega obvladovanja. Iz posameznih registrov tveganj lahko razberemo, da se med opredeljenimi področji z najbolj ogroženimi nepravilnostmi za poslovanje organa uvrščata kadrovska in finančno poslovanje ter po mnenju notranjega revizorja tudi področje javnih naročil.

Iz registra tveganj NPU2 lahko tako razberemo več informacij, kot so opredelitev tveganj, njihove ocene, odgovorne osebe, roki, aktivnosti, s katerimi se vodstvo učinkoviteje spopade pri vodenju in ukrepanju. Na podlagi registra lahko razberemo, da se med najbolj izpostavljena področja uvrščata finančno poslovanje in javna naročila. Poleg tega imajo na NPU2 v primeru izrednih dogodkov (kot so npr. nenadna izguba podatkov, odhod delavca, uničenje premoženja in podobne razmere) že vnaprej določene naloge in zadolžitve, ki so opredeljene z internimi akti, navodili, opisi postopkov in delovnih procesov, medtem ko na NPU1 nimajo podobnih aktov oziroma navodil/postopkov.

Kot sem ugotovila, oba državna organa delujeta v dinamičnem poslovnem okolju, kar ju je privedlo do opredeljevanja in ocenjevanja tveganj. NPU2 je to privedlo v sprotno oblikovanje in posodabljanje registra tveganj, NPU1 pa svoj register tveganj posodablja redkeje, kar je razvidno tudi iz izjave Intervjuvancev 8, 9, 11 in 12. Na NPU2 so primorani tveganja redno prepoznavati in hkrati poiskati ukrepe za obvladovanje. Pri tem je

ključnega pomena, da v obeh organih upoštevajo in spremljajo vse notranje in zunanje dejavnike, ki se kažejo v delovanju okolja, organizacijskih spremembah, zakonodajnih spremembah ipd.

## **4.2 Pregled notranjih kontrol obeh organov upravljanja**

Notranji revizor je v oceni javnih financ za leto 2012 podal oceno notranjih kontrol različno. Kot sledi iz Ocene javnih financ je NPU1 ocenil, da ima notranje kontrole vzpostavljene na pretežnem delu poslovanja, NPU2 pa na celotnem. Na osnovi analize podatkov, ki sem jih prejela z izvedbo osebnih intervjujev odgovornih javnih uslužbencev in na podlagi pregledanih notranjih aktov in registrov tveganj, delno potrjujem to oceno. Trdila bi, da ima NPU2 dejansko vzpostavljene notranje kontrole na celotnem delu poslovanja, NPU1 pa nikakor ne, niti na pretežnem delu ne, saj NK ne delujejo popolno.

Podroben pregled in vpetost v posamično delovno področje kažeta, da notranje kontrole ne delujejo na celotnem delu poslovanja in niti ne povsem učinkovito ali zadovoljivo. Zgolj NPU2 je sprejel notranji akt, ki precizno določa delovanje notranjih kontrol, njihov namen, obveznost in podobno, NPU1 se s takim notranjim aktom še ni soočil. Navodilo za upravljanje s tveganji na NPU2 predstavlja akt, kar nakazuje, da je to področje zelo urejeno. S tem se tudi imenovane odgovorne osebe zavedajo pomembnosti delovanja notranjih kontrol in jih tudi natančneje spremljajo. NPU1 se je sicer lotilo ureditve področja notranjih kontrol (vzpostavitev, delovanje in nadzor notranjih kontrol) le s posamičnimi notranjimi akti, ki urejajo posamezno delovno področje. To je razvidno tudi iz izjave intervjuvanca številka 7, v okviru devetega vprašanja, kjer je dejal: »V svoji OE imamo interni pravilnik o poslovanju, kjer so evidentirani vsi postopki v zvezi z NK. Internih aktov ali navodil na nivoju celotnega NPU na tem področju žal nimamo.«

Kot sledi iz zgornje izjave in iz pogovora z intervjuvanci številka 8 in 9, na NPU1 imajo uveden sistem notranjega kontroliranja in vzpostavljene kontrolne aktivnosti na ravni organizacijskih enot. Z izjemo dveh organizacijskih enot, sistem notranjega kontroliranja in vzpostavljene kontrolne aktivnosti niso zapisane v internih pravilnikih oziroma navodilih ali aktih. Vsaka organizacijska enota ima interne kolegije, kjer zaposleni redno poročajo o doseženih rezultatih in morebitnih težavah ali ovirah, ki jih imajo pri delu ter skupaj z vodji pripravljajo načrte za bodoče poslovanje, kar je razvidno tudi iz pogovora z intervjuvanci številka 7, 8, 9 in 10, v sklopu vprašanja številka 9. Poleg tega mi je intervjuvanec številka 7 kot vodja enega izmed OE v intervjuju zaupal: «Tudi vodje organizacijskih enot imamo kolegije, ki jih vodi generalni sekretar, kjer se prav tako soočamo s težavami pri delu, iskanju rešitev in nadaljnjih ukrepov ali nalog.» Zaposleni na tak način analizirajo morebitna tveganja, jih spremljajo in obvladujejo ter poročajo o morebitnih težavah. Intervjuvanec številka 7 mi je v okviru vprašanja številka 15 zaupal: «V primeru izrednih dogodkov, kot so, na primer nenadna izguba podatkov, odhod delavca in tako dalje, je delo organizirano z delitvijo nalog, ki so določene že s sistematizacijo

delovnih mest ter z individualnimi dogovori z zaposlenimi. Nikjer pa ni napisanega pravila, kdo koga nadomešča. Stremimo k temu, da bi vsak zaposlen v posamezni OE poznal delo svojih sodelavcev«.

Izpostaviti velja, da v organu še podajajo kritične ocene nekaterim ukrepom, ki bi omogočali učinkovitejše delovanje NK, toda slednji niso stalno uporabljeni oziroma niso dovolj učinkoviti. Vir omenjenih težav naj bi izhajal iz finančnih in kadrovskih razlogov, saj po ocenah intervjuvanca številka 7, ki je kot vodja dejal, da: »Nimamo možnosti pravočasnega odzivanja na drastične spremembe poslovanja.« Zato se organ ne bi mogel odzvati na priložnosti in nevarnosti, ki se pojavijo v njihovem zunanjem (politično, gospodarsko, kulturno, naravno, tehnično-tehnološko okolje) ali notranjem okolju.

Na NPU2, za razliko od NPU1, imajo na celotnem delu poslovanja urejen sistem notranjega kontroliranja, s katerim po ocenah intervjuvanca številka 1, kot odgovorne osebe v organu: «Uspešno obvladujemo tveganja oziroma jih zmanjšujemo na sprejemljivo raven.« Izdali so tudi navodila za upravljanje s tveganji, v katerih so opredelili pomen, vrste in cilje notranjih kontrol. Sprejeta navodila določajo zadolžitev skrbnika notranjih kontrol, ki je odgovoren za vzpostavitev in vzdrževanje sprejetega sistema notranjih kontrol. Tveganje obvladujejo s predhodnimi in naknadnimi notranjimi kontrolami, s katerimi presojujejo njihovo ustreznost in učinkovitost. Predstojnik organa lahko sprejme odločitev o izvedbi notranje revizije. Ugotovimo lahko, da je izbira notranje revizije zapisana z nekakšnim zadržkom, saj ne daje zagotovila, v kolikšni meri se lahko predstojnik zanese na zasnovane notranje kontrole. Opredeljena imajo navodila za vzpostavitev in ravnanje z notranjimi kontrolami, kar vključuje postopek načrtovanja, organiziranja, analize in obvladovanja tveganj. Predstavili so način prenosa in zadolženo osebo za delegiranje nalog v času nadomeščanja. Zasnovan imajo tudi postopek spremljanja kvalitete opravljenega dela in obveščanje poslovodstva ter arhiviranje in hranjene dokumentov. Kot izhaja iz pogovora z intervjuvanci številka 1, v okviru vprašanja številka 12 imajo v primeru nepričakovanih dogodkov (npr. nepričakovana izguba podatkov ali odhod delavca) eksplicitno določene delovne naloge in vloge zaposlenih, kar omogoča, da delo v takšnih razmerah poteka kontinuirano.

Delovna področja in delovne naloge so urejena z notranjimi pravilniki, z opredeljeno sistematizacijo delovnih mest, ki vsebuje podrobno opredelitev del in nalog posameznega javnega uslužbenca za neposredno delovno mesto. Tukaj so vnaprej določene delovne naloge, ki jih opravlja posamezni javni uslužbenec v primeru, ko nadomešča sodelavca zaradi njegove odsotnosti. To so potrdili tudi intervjuvanci številka 1, 2, 3, 4, 5 in 6. Na podlagi teh ugotovitev lahko razberemo, da so na NPU2 spretni pri hitri prilagoditvi ob nepričakovanih spremembah iz notranjega ali zunanjega okolja. Samostojno zaznavajo pomanjkljivosti ali slabosti pri delovanju notranjih kontrol, kadar se izvedeni ukrepi ne izvajajo dosledno ali pa niso dovolj pogosto prisotni oziroma niso zadosti učinkoviti. Razloge je treba po mnenju intervjuvanca številka 1 iskati v pomanjkanju finančnih



sredstev, številu kadra in zaposlenosti javnih uslužbencev, da bi našli čas in uvedli dodatne kontrole. Intervjuvanec 2 je razloge videl tudi v nedoslednem opravljanju delovnih nalog zaposlenih ali odgovornih oseb, ki izvajajo popravljalne ukrepe, kar je razvidno iz sedemnajstega vprašanja.

Iz navedenega je možno sklepati, da bo moral NPU1 dopolniti področje celovitega obvladovanja tveganj. Vzpostaviti bo moral dodatne notranje kontrole in ustroje na delovnih področjih, ki so izpostavljena tveganju, vpeljati izobraževanja za javne uslužbence s tega področja ter neprestano opozarjati na pomen obvladovanja tveganj in upravljanja notranjih kontrol. Najpomembneje pa je, da bo moral sprejeti notranje pravne podlage za učinkovitejše obvladovanje tveganj. Poleg omenjenega bi bilo treba v prihodnje vzpostaviti dokumentiranje in arhiviranje poslovnih usmeritev in delovnih postopkov, toda brez seznanjenosti javnih uslužbencev o tem ne bo mogoče pričakovati, da se bodo zavedali svojih odgovornosti, zadolžitev in nalog. Javni uslužbenci morajo biti obveščeni o vseh spremembah, saj le tako lahko stremijo k pravilni izvedbi navodil, ki jih dajejo vodje in najvišje poslovodstvo. Pomembna je tudi uvedba ustaljene dokumentacije in morebitnih obrazcev na tistih področjih, ki to zahtevajo, saj bi to smiselno pripomoglo k večji učinkovitosti notranjih kontrol.

### **4.3 Pregled revidiranja v organih upravljanja**

Ker je NPU2 organ v sestavi NPU1, imata oba organa istega notranjega revizorja, ki revidira njuno področje delovanja. Iz letnega delovnega načrta notranjega revizorja je razvidno, da sta bili v obdobju od 2005 do 2013 največkrat proučevani področji finančnega poslovanja in javnih naročil, kjer je NR izvedel revizijo računov, odredb, pogodb, naročilnic in ostalih pravnih podlag, kot so sklepi, odločbe in podobno, ter analiziral evidenco porabe po posameznih proračunskih postavkah, kontih in projektih. Pogosto revidirano področje je bilo tudi področje organiziranja NPU, kjer je NR revidiral urejenost baz, hitrost dostopa do določenega podatka in vodenje evidenc prisotnosti. Poleg tega je bilo revidirano področje osnovnih sredstev, postopek namenske porabe sredstev in izvedba javnih naročil, kjer je revidiral celoten postopek izpeljave javnega naročanja v sektorju za javna naročanja. Vendar se pogostost in način izvedbe revizije znotraj obeh organov nekoliko razlikujeta, toda v okviru 100. člena ZJF, ki jasno določa, da mora biti revizija obvezno izvedena.

Kot sledi iz pogovora z intervjuvancema številka 7 in 8, na NPU1 nimajo razvitega načrta integritete. To je nasprotje NPU2, kar so potrdili intervjuvanci številka 1, 2 in 4 v okviru prvega vprašanja. Toda revidiranje se kljub temu izvaja vsako leto, notranji revizor ga natančno načrtuje in realizira z letnim načrtom revidiranja, ki ga potrdi predstavnik NPU1, kar so potrdili intervjuvanci številka 1, 7 in 8. NR se najprej seznanijo z zakoni, podzakonskimi akti in ostalimi predpisi, ki se nanašajo na delovanje organa, z letnimi akti, letnimi poročili, revizorskimi poročili iz preteklih obdobj ipd. Pri tem so v sodelovanje

vključene vse odgovorne osebe in zaposleni, ki podajajo potrebne informacije in podatke v vseh fazah revizorskega postopka. Na NPU2 in NPU1 poteka revidiranje na podoben način, in sicer se vodje v obeh organih na osnovi revizorskih poročil seznanijo s tveganjem na izpostavljenih področjih in na internih kolegijih znotraj posamezne OE seznanijo o tem svoje podrejene. Kot izhaja iz pogovora z intervjuvancem številka 1, vodja na NPU2 pripravi popravljalne ukrepe, o tem obvesti svoje podrejene, nato nadaljujejo s svojim delom. Na NPU1 pa vodje na osnovi revizorskih poročil seznanijo svoje podrejene in skupaj pripravijo popravljalne ukrepe ter nato nadaljujejo s svojim delom, kar je razvidno tudi iz intervjujev številka 7 in 8.

Na tem mestu velja izpostaviti tudi analizo delovanja notranjih kontrol. Na NPU2 imajo v primerjavi z NPU1 uveden bolj strukturiran sistem notranjega kontroliranja, saj imajo sprejetih veliko več internih navodil in natančno ter pisno opredeljenih postopkov. Kontrolne aktivnosti so po mnenju NR vzpostavljene na pretežnem delu poslovanja na osnovi internega navodila ter načina organiziranja poslovanja in dela. Odgovorne osebe na NPU1 in ZRIS so mnenja, da so s poslovanjem vsi seznanjeni ter o njem redno poročajo na sestankih, ki jih imajo enkrat na mesec, kar so potrdili vsi intervjuvanci v sklopu 16. vprašanja. Vodje skupaj z zaposlenimi analizirajo morebitna tveganja, jih spremljajo in obvladujejo ter poročajo o morebitnih težavah in skupaj poiščejo rešitve, kar je potrdilo 9 od 12 intervjuvancev. Ko pride do izrednih dogodkov, npr. bolniške odsotnosti, odhodov sodelavcev in podobno, je delo organizirano na osnovi internih pravilnikov, s porazdelitvijo nalog na ostale javne uslužbenke, ki so določene s sistemizacijo delovnih mest. Kot izhaja iz pogovora z intervjuvancem številka 8, so na NPU1 mnenja, da: «Nekateri ukrepi so ocenjeni s kritično oceno, saj so redko v uporabi in niso učinkoviti.»

#### **4.4 Pregled ocenjevanja**

NPU1 in NPU2 sta v Izjavi o oceni notranjega nadzora javnih financ podala oceno notranjega nadzora javnih financ s samoocenitvenim vprašalnikom, kar je skladno s 100. členom ZJF. Vprašalnik je pripravljen na osnovi metodologije za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ. Končna ocena predstavlja stanje, ki je doseženo z uvajanjem dejavnosti in aktivnosti notranjega nadzora javnih financ, ki je podana na osnovi samoocenitve zaposlenih.

Kot je dejal intervjuvanec številka 1 v sklopu 27. vprašanja, imajo na NPU2 določeno vodjo za implementacijo načrta integritete, ki skrbi za to, da »so v postopek ocenjevanja vključeni vsi zaposleni ter da ocenjevanje poteka z izpolnjevanjem vprašalnikov in z intervjuji posameznih zaposlenih.« NPU2 sicer izvaja samoocenjevanje, toda ne po samoocenitvenem modelu CAF, marveč po metodi, ki so jo sami zasnovali. Menijo namreč, da: »Smo premajhen organ, da bi sledili smernicam CAF-modela.« (izjava intervjuvanca številka 3, v sklopu tretjega vprašanja). Svojo metodo so zasnovali na osnovi izkušenj in jo in implementirali v svoja interna navodila. Svojo oceno sporočijo

notranjemu revizorju, ki oceno sprejme ali ovrže (izjava intervjuvanca številka 2, vprašanje 27).

Na NPU1 so s pomočjo zunanjih strokovnjakov (projektna skupina) izvedli delavnice z namenom uvedbe projekta odličnosti v javni upravi (izjava intervjuvancev številka 7, 8 in 9). S tem naj bi vzpostavili model ocenjevanja na osnovi evropskega modela za JS, CAF. 4 od 7 intervjuvancev na NPU1 so potrdili, da zaradi kadrovske podhranjenosti in obilice dela zaposleni na NPU1 niso uspeli implementirati CAF-modela, so pa v okviru delavnic pripravili osnove, ki jih morajo zgolj nadgraditi in dodelati. Intervjuvanec številka 8 je potrdil, da jih navdajajo pomisleki, saj zgolj ocena, ki jo pridobijo s temi postopki, v organu ne morejo obvladovati tveganja učinkoviteje, kot če teh postopkov ne bi izvajali. 9 od 12 intervjuvancev so mnenja, da so prednosti organiziranja delavnic in intervjujev v boljši komunikaciji med zaposlenimi in vodstvom, boljšem odnosu v organu, večjem zaupanju med zaposlenimi, hitrejšem prepoznavanju pomanjkljivosti na delovnem področju in dobrem tiskem delu znotraj posameznih OE in na ravni celotne organizacije.

Na osnovi pridobljenih informacij z intervjuji lahko povzamem, da pri NPU2 redno izvajajo postopke samoocenjevanja, ker so mnenja, da jim to omogoča pregled pomanjkljivosti in učinkovitejše odločanje o uvedbi popravljalnih ukrepov za obvladovanje tveganj. Na osnovi samooceničnega vprašalnika pregledujejo in dopolnjujejo register tveganj. Bistvene prednosti vidijo v višji stopnji obveščenosti zaposlenih glede tveganj, boljši obveščenosti med javnimi uslužbenci in učinkovitejši komunikaciji. Med slabosti so navedli: odpor zaposlenih pri uvedbi novosti, nižje zavedanje zaposlenih glede obvladovanja tveganj in nedosledne ocene v vprašalnikih.

## **4.5 Analiza tez**

### **T<sub>1</sub>: Proces ravnanja s tveganji omogoča zaposlenim boljši nadzor nad delom.**

Pridobljene ugotovitve tezo delno podpirajo. Kot izhaja in pogovora z intervjuvanci 1, 7 in 8, ki so vodje določene OE, so v okviru osmega vprašanja dejali, da bi register tveganj lahko sicer omogočal boljši nadzor nad delom, toda tega se poslužuje zgolj vodja na NPU2, ki je dejal, da register tveganj dojema kot «nek dinamičen skup medsebojno odvisnih dejanj, ki odražajo način vodenja in morajo biti integrirani v poslovne procese, ki so odvisni od vseh posameznikov na vseh ravneh OE. S tem imam tudi pregled nad tem, kateri javni uslužbenec je odgovoren za določeno področje in katero področje je najbolj ogroženo ter kako so vzpostavljene kontrole učinkovite. To seveda ugodno vpliva na inovativnost in produktivnost zaposlenih, saj zaposleni bolje poznajo svoje dolžnosti, odgovornosti, pristojnosti in omejitve.» Na celoten proces ravnanja s tveganji vestno opozarja NPU2, ki ima tudi vzpostavljen RT na ravni celotne organizacije in RT jim dejansko služi kot orodje, ki omogoča nadzor nad delom, kar so potrdili vsi intervjuvanci z NPU2 v sklopu osmega vprašanja. Vsi intervjuvanci z NPU2 so si enotni in trdijo, da

tveganja vsakodnevno prepoznavajo in svoj RT tudi posodabljuje skladno s tveganji in kontrolami, ki jih imajo pri vsakodnevnem delu. Vodja NPU2 je celo povedal: «V primeru, da se spremeni postopek dela, prav tako posodobimo tudi RT.» Na NPU1 je stanje ravno obratno. Iz pridobljenih podatkov sem ugotovila, da se vodje zavedajo pomena obvladovanja tveganj, toda vsi intervjuvanci so bili enotni, da bi ga bilo potrebno bistveno spremeniti in poenotiti. Kot razlog, da se tega ne lotijo, mi je razložil intervjuvanec številka 8, ki je dejal: «Problem tiči v dejstvu, da imamo preveč dela in premalo kadra, da bi se ukvarjali še s procesom obvladovanja tveganj, čeprav se zavedamo, da bi to bilo nujno potrebno.» Dve vodji na NPU1 sta se v okviru osmega vprašanja popolnoma zavedali pomena obvladovanja tveganj, eden pa je v tem videl popoln nesmisel, saj je kot argument navedel dejstvo, da so «...tveganja v praktičnem delu popolnoma drugačna in se vsakodnevno spreminjajo ter jih je nemogoče opredeliti z obrazcem.» Tega mnenja so bili tudi podrejeni tej vodji (intervjuvanci številka 10, 11 in 12), saj so mi to argumentirali v sklopu četrtega vprašanja. Kot idejo sem vodji oziroma intervjuvancu številka 8 dala iztočnico, na kakšen način bi sploh lahko pripravili RT in spoznali proces obvladovanja tveganj, kar je vodja tega sektorja vzela na znanje.

Na tem mestu velja opozoriti, da medtem ko se na mednarodni in nacionalni ravni, npr. AIRMIC (2002), CLUSIF (2009) odvija veliko raziskav in aktivnosti, ki spodbujajo podjetja in državno upravo k upravljanju tveganj ter povečujejo interes za izboljševanje preventivnih mehanizmov, zahtevo po ocenjevanju, načrtovanju in obvladovanju tveganj, je takih aktivnosti na slovenskih tleh bistveno manj (Vidic, 2008). Veliko pozornosti posvečamo načrtovanju kontinuiranega poslovanja z zornega kota delovanja informacijske tehnologije in zaščite informacij, toda zgolj tam, kjer obstaja pravna podlaga. Šibka točka je predvsem vzpostavitev registra tveganj na celotni ravni organizacije in implementacija mišljenja, da proces obvladovanja tveganj omogoča nadzor nad delom. Rezultati nekaterih raziskav to potrjujejo, saj npr. Berk (2006, str. 8) ugotavlja, da je obvladovanje tveganj v Sloveniji relativno nerazvito, kar je ugotovil na podlagi anketnega pristopa, pri čemer je primerjal slovenske družbe, ki so kotirale na borzi. Podoben sklep izhaja tudi iz ugotovitev Združenja nadzornih svetov 2003 in iz raziskave, ki jo je opravil Žnidar (2006, str. 2). Dognal je, da se od osemdesetih podjetij dve tretjini še sploh ni soočilo s procesom obvladovanja tveganj. Morda so neposredni proračunski uporabniki sicer implementirali RT tako, da so se soočili s celotnim procesom obvladovanja tveganj, toda zgolj zato, ker je to spodbudila Komisija za preprečevanje korupcije s svojim načrtom integritete. Tako smo dobili dodatni pravni akt, ki so se ga neposredni PU morali striktno držati. Tudi sestavni del zaključnega računa proračuna RS je Izjava o notranji oceni JF, ki prav tako omenja obvladovanje tveganj. Izjavo podpisujejo sicer predstojniki organov, toda tu se je potrebno vprašati, ali predstojniki sploh sodelujejo pri celotnem procesu obvladovanja tveganj in se tudi zavedajo njegovega pomena. Na pomen celotnega obvladovanja tveganj je opozorila tudi Vlada RS, ko je februarja 2011 izdala Strategijo razvoja notranjega nadzora JF v RS za obdobje od 2011 do 2015. V njej je opredelila, da je obvladovanje tveganj konstitutiven del funkcije vodenja in obveznost predstojnika ali poslovodnega organa PU s predpisano

pravno podlago. Ko izvaja to odgovornost, se naslanja na notranjo revizijo kot na aktivnost neodvisnega in objektivnega vrednotenja sistema notranjih kontrol, ki razkriva pomanjkljivosti, daje priporočila in prispeva k učinkovitejšemu poslovanju (Vlada RS, 2011).

## **T<sub>2</sub>: Vpeljan register tveganj pri proračunskih uporabnikih omogoča boljšo informiranost o notranjih kontrolah v državni upravi.**

Na osnovi pridobljenih podatkov potrjujem tezo. Oba NPU imata vpeljana RT in zaposleni poznajo pomen notranjih kontrol, toda zavedanje o njihovem pomenu je na NPU1 bistveno manjše kakor na NPU2, saj vsi intervjuvanci na NPU1 sicer poznajo pomen notranjih kontrol, toda kar polovica mi ni znala pokazati oziroma povedati, kje se notranje kontrole sploh nahajajo. Iz pogovorov sem dobila vtis kakor, da se jim notranje kontrole ne zdijo bistvene. Poznajo jih zgolj zaradi procesa samoocenjevanja, kjer javni uslužbenci ocenjujejo učinkovitost delovanja ustroja notranjih kontrol, s čimer naj bi dosegali cilj poslovanja (Cukon, 2006). Vsi intervjuvanci na NPU2 so znali natančno razložiti pomen notranjih kontrol in razlog za njihovo pogosto kontroliranje. Na tem mestu se poraja vprašanje, zakaj za NPU2 notranje kontrole pomenijo boljšo informiranost in za NPU1 ne. Odgovor najverjetneje tiči v dejstvu, ki ga je navedel intervjuvanec z NPU2 številka 5: «K procesu obvladovanja tveganj smo pristopili samostojno in celovito.» Intervjuvanec številka 9 z NPU1 mi je povedal, da so z željo, da bi dosegli ISO-standard »...najeli zunanjega izvajalca, ki je pomagal pri vzpostavitvi registra tveganj in s tem povezanih notranjih kontrol«. Poleg tega so bili v proces obvladovanja tveganj na NPU2 vpleteni vsi javni uslužbenci, kar so potrdili vsi intervjuvanci z NPU2. Intervjuvanec številka 8 z NPU1 pa je povedal: »...smo se organizirali tako, da je pri pripravi RT sodeloval le eden javni uslužbenec iz vsake organizacijske enote. Ta je bil zadolžen za vzpostavitev RT.« Iz tega izhaja, da NPU1 nima pripravljenega RT na ravni celotne organizacije, temveč zgolj na ravni posamezne OE, kar mi je potrdilo 5 od 7 intervjuvancev na NPU1 v sklopu drugega vprašanja. NPU2 je dejansko uspelo pridobiti ISO-standard, NPU1 pa ne. Poleg tega je javni uslužbenec, ki je bil vpet v proces obvladovanja tveganj, pripravljal register tveganj tudi s tistih področij, ki jih ne pozna oziroma niso v njegovem delokrogu. Dejstvo pa je, da se javni uslužbenci tako na NPU1 kot tudi na NPU2 zavedajo pomena notranjih kontrol, toda na NPU1 so te pripravljene zgolj zaradi dejstva, ker jim »pravni akti tako nalagajo«, kot izhaja iz izjave intervjuvanca 11, na NPU2 pa dejansko smatrajo svoj register tveganj kot opozorilo, da je potrebno slediti in spremljati notranje kontrole, česar so vestni vsi intervjuvanci. Če poiščem skupni imenovalec anketirancev na NPU1 bi rekla, da notranje kontrole dojemajo kot orodja, s katerim izvajajo ukrepe, da omilijo tveganja in tako dosežejo zastavljeni cilj. Na NPU2 pa gledajo na notranje kontrole nekoliko širše, in sicer ne kot orodje, temveč kot proces, kjer imajo vpete aktivnosti uskladitve, potrditve, preglede. Skrbijo za varnost in informiranje, s katerimi prepoznajo tveganja, sprejemajo ustrezne ukrepe, da dosežejo poslovni cilj in ne zgolj da omilijo tveganje. V samem RT pa na NPU1 dajejo poudarek na tveganjih in ne na notranjih kontrolah. Vodja NPU2 je

izpostavil, da RT poznajo kot »celoto aktivnosti tveganj in notranjih kontrol«. Dejstvo je, da če na NPU1 ne bi imeli vpeljanega registra tveganj, zagotovo ne bi poznali niti notranjih kontrol. Na boljšo informiranost o notranjih kontrolah vplivajo izobraževanja, organizirane delavnice, okrogle mize in vsesplošna miselnost zaposlenih o pomenu notranjih kontrol na celotno organizacijo.

**T<sub>3</sub>: Vpeljan register tveganj in hkrati sprejet ISO-standard omogočata vodstvu neposrednih proračunskih uporabnikov boljšo obveščenost o spremembah.**

Teza je glede na ugotovitve utemeljena, saj na NPU2, kjer imajo vpeljan ISO-standard, podrejeni pogosteje in natančneje obveščajo vodstvo o spremembah, kar so potrdili vsi intervjuvanci na NPU2 v sklopu 14. vprašanja. Vodja NPU2 je povedal: «Z mojimi podrejeni smo dogovorjeni, da me je potrebno obvestiti o vsaki spremembi, ki nastane. To od nas terja ISO-standard, da imamo ažurno pripravljeno dokumentacijo, kar pomeni, da ob vsaki spremembi ali novem tveganju dopolnimo svoj RT in hkrati tudi vso dokumentacijo, ki je vezana na to spremembo. Tako spremenimo naše interne akte in navodilo o ravnanju z RT.» Javna uslužbenka, zaposlena na NPU2, mi je v četrtem opravljenem intervjuju zaupala: «Nadrejenemu zelo pogosto razlagamo naše vsakodnevne težave, ki so povezane z naravo dela, ki ga opravljamo, in vodja sam teži k spremembi in posodobitvi RT in posledično vsem internim navodilom, ki smo jih pripravili zavoljo ISO-standarda. To pomeni, da moramo ob vsaki težavi dognati tveganja in določiti notranje kontrole, da bi lahko tveganje ohranjali na sprejemljivi ravni, zoprno je zgolj spreminjati vso dokumentacijo.» Kot izhaja iz Pojasnil za pripravo izjave o notranjem nadzoru javnih financ, mora biti poročanje vodstvu redno in pisno. Poleg tega pa je tudi obveznost rednega poročanja določena pisno in velja poudariti, da je upravljanje s tveganji in notranje kontroliranje odgovornost predstojnika, ki določi osebe, ki mu poročajo (Pojasnila, 2007). Tega se NPU2 striktno drži, kar so mi potrdili vsi intervjuvanci NPU2 pri 31. vprašanju. Med internimi akti so sprejeli notranji akt številka 09 – Vodenje, kjer so v enem izmed poglavij striktno določili skrbnike tveganj in način, kako obveščajo vodstvo o spremembah, kar mi je povedal vodja NPU2 pri 30. vprašanju. Na NPU1 imajo zgolj v enem internem navodilu omenjen RT, toda ne v tako natančnem obsegu kakor na NPU2. Vsi intervjuvanci z NPU1 so mi potrdili, da nimajo določenih skrbnikov tveganj. Poleg tega na pisni način ne obveščajo vodstva o spremembah, kar mi je potrdilo 6 intervjuvancev od 7. Intervjuvanci z NPU1 so bili enotni in so mi dejali, da imajo mesečne kolegije znotraj vsake OE, kjer se poglobljajo v spremembe in vodje obvestijo o težavah in novostih, toda tega ne počnejo pisno, niti ne posodablajo svojega RT, kot to počnejo javni uslužbenci na NPU2. Veliko pomanjkljivost so izpostavili 4 intervjuvanci v sklopu 33. vprašanja, in sicer, na NPU1 na posamezni OE nimajo pisno opredeljenih določil kolegijev, vse poteka na ustni ravni, kar je pravo nasprotje NPU2.

**T<sub>4</sub>: Če ima NPU pripravljen register tveganj in hkrati vpeljan ISO-standard, pomeni, da je izvedba popravljanih ukrepov na revidiranih področjih uspešna.**

Hipoteza je ob upoštevanju ugotovitev, pridobljenih z intervjuji utemeljena. Iz 21. in 24. vprašanja je moč zaznati, da pri obeh NPU vlada visoko zavedanje o pomembnosti opravljenih notranjerevizijskih postopkov in upoštevanju poročil notranjega revizorja, kar je potrdilo 11 intervjuvancev. Eden izmed intervjuvancev na NPU2 mi je v okviru 24. vprašanja dejal: «Notranja revizorka redno revidira predvsem naše področje (področje financ). Na koncu pripravi poročilo, ki ga najprej pregleda in preuči vodja službe. Na tedenskem kolegiju pregledamo ugotovitve in predloge za izboljšave. Vodja od nas zahteva dosledno izpolnjevanje revizorjevih zahtev in po potrebi spremembo naših internih aktov.» Toda na NPU1 so le trije intervjuvanci menili, da se popravljalni ukrepi in nepravilnosti odpravljajo v rokih, preostali del je mnenja, da se popravljalni ukrepi izvajajo le občasno. S področjem revidiranja so JU na NPU1 sicer seznanjeni, toda problematike ne poznajo tako dobro kot ostalih področij. Na to kažeta izjavi dveh intervjuvancev z NPU1. Prvi mi je trdil: «Vsak obvlada svoje področje dela in področje dela NR me enostavno ne zanima. Vem, da pogosto revidira področje financ, predvsem podpisane pogodbe in nato pripravi poročilo, ki ga vodja natančno prebere. Revidirane ukrepe izvajamo občasno, ker nam velikokrat ne naloži nobenih ukrepov.» Medtem ko je bil drugi mnenja: «Popravljalne ukrepe, če nam jih seveda notranja revizorka naloži, odpravimo v predpisanih rokih. Kako notranja revizorka določi vzorec, kdaj pripravi poročilo, kaj poročilo zajema, pa ne vem, saj imam res veliko svojega dela.» To pa je ravno obratno zaposlenim na NPU2, ki so bili bolj enotni in mnenja, da se dobro zavedajo pomena notranjega revidiranja poslovanja in posledic, ki jih ima ugotovitev notranjega revizorja. Obenem tudi stremijo k hitri odpravi ugotovljenih nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti v predlaganem roku, če pa slednji ni opredeljen, ga sami opredelijo, skladno z ugotovljeno stopnjo nepravilnosti in aktivnostmi, ki so potrebne za korigiranje napake. Na to kaže izjava drugega intervjuvanca, ki je dejal: «Naš direktor daje velik poudarek revizorjevim poročilom in od nas terja, da ga natančno preberemo. Na kolegiju razpravljamo o ugotovitvah in revizorskih priporočilih ter v rokih čim prej odpravimo nepravilnosti.» Direktor mi je dejal: «S poročili notranjega revizorja seznanim svoje podrejene in delo organiziram tako, da pisno opredelim, kdo je za kaj odgovoren in v kolikšnem času mora napako oziroma ugotovitev odpraviti ali popraviti.» Velja omeniti, da na NPU1 veliko bolj kot ugotovitve notranje revizije upoštevajo ugotovitve in poročila Računskega sodišča, kar je dejal tudi intervjuvanec 8 v sklopu 24. vprašanja. Njihovih ugotovitev, predlogov za odpravo pomanjkljivosti oziroma napak se striktno držijo<sup>1</sup>. Iz podatkov sem prav tako ugotovila, da zaposleni na NPU1 ne vedo, kje se nahajajo revizijska poročila in kje bi lahko prebrali revizorjeve ugotovitve. To mi je

---

<sup>1</sup>Na tem mestu velja omeniti, da je Računsko sodišče zadolženo za pravočasno in objektivno obveščanje javnosti o pomembnih odkritjih revizij poslovanja državnih organov in uporabnikov javnih sredstev. Računsko sodišče tudi svetuje, kako naj državni organi in drugi izboljšajo svoje finančno poslovanje. Notranja revizija je služba ali oddelek znotraj NPU, je torej funkcionalna rešitev, ki je vzpostavljena s strani NPU v okviru pristojnosti najvišje hierarhične ravni. Naloge, ki jih opravlja notranjerevizijska služba, zajemajo preverjanje, vrednotenje ter spremljanje ustreznosti in učinkovitosti ureditve notranjega kontroliranja, preprečevanje prevar in korupcije ter pridobivanje zagotovila, da procesi delujejo skladno s temi načeli. Ima večino enakih značilnosti kot zunanja revizija, toda deluje po usmeritvah vodstva, ki mu poroča.

potrdilo 5 od 7 intervjuvancev pri 23. vprašanju. Menijo, da so vodje vseh OE, ki se jih revizijsko poročilo notranjega revizorja zadeva, obveščeni in na kolegijih OE vodje o tem obvestijo svoje podrejene. Za razliko od poročil notranjih revizorjev, pa so vestni in vedo, kje se nahajajo poročila Računskega sodišča.

**T<sub>5</sub>: Proces ravnanja s tveganji je boljše zasnovan, implementiran, voden in uporabljen, če je vodja PU prepričan o koristnosti in uporabnosti procesa obvladovanja tveganj.**

Na osnovi pridobljenih podatkov je teza utemeljena. Na NPU2 vodja vidi večje prednosti v procesu obvladovanja tveganj kakor vodje na NPU1. Intervjuvanec 7 z NPU1 mi je pri četrtem vprašanju povedal: «Da bi bila to (RT) neke vrste enciklopedija, ne morem trditi... Iz njega lahko razberem stvari, ki smo jih sami zasnovali... in sami tudi najboljše poznamo vsa tveganja, notranje kontrole, način uravnavanja tveganj in stopnje kritičnosti. Za to ne potrebujemo ravno RT in ostalih tabel.» Medtem ko je bil intervjuvanec 8 z NPU1 manj kritičen: «...zavedam se pomembnosti tega procesa, toda pri nas ne dajemo bistvenega poudarka na obvladovanju tveganj v smislu RT, ampak v smislu sledljivosti dela in držimo se načela natančnosti in učinkovitosti opravljenega dela, kar se iz RT dejansko ne vidi.» Vodja NPU2 je izpostavil veliko prednosti, ki jih vidi v pripravi RT in v celovitem procesu obvladovanja tveganj. Izpostavil je tudi razlog za pogosto uporabo RT: «Služi mi predvsem pri pomoči podrejenih, ko enostavno ne vidijo več rešitve problema. V tem primeru vselej pogledamo RT, ugotovimo, ali ima JU zajete kontrole in tako poiščemo rešitev ter okrepimo notranje kontrole.» Podrejeni JU, ki imajo o celovitem obvladovanju tveganj zelo veliko znanja, mu prav tako dajejo velik poudarek. Vsi intervjuvanci z NPU2, ki so podrejeni vodji, ki se z obvladovanjem tveganj sooča celovito in natančno, na svojem delovnem mestu dosledno uporabljajo notranje kontrole, s katerimi obvladujejo tveganja. Da je na NPU2 obvladovanje tveganj vzpostavljeno celovito, kaže izjava intervjuvanca 3, ki mi je opisal: «V okviru vodstvenih pregledov se v posameznem letu redno izvaja pregled registra tveganj in registra notranjih kontrol, kjer se pregleda obstoječi register tveganj po posameznih procesih ter status tveganja, opredeli novo vzpostavljena tveganja po posameznih procesih, pregleda register notranjih kontrol, torej ustreznost vzpostavljenih notranjih kontrol ter status in se opredeli na novo vzpostavljene ali spremenjene/izboljšane notranje kontrole. Ugotovljene spremembe se zapišejo v zapisnik vodstvenega pregleda. Skrbnik registra tveganj nato ugotovitve iz vodstvenega pregleda vnese kot zapis opažanj v Register opažanj. ...Pri tem sodeluje vsak javni uslužbenec, ki je skrbnik določenega tveganja.» JU z NPU1 nimajo tako celostnega pristopa k obvladovanju tveganj, ampak proces obvladovanja tveganj poznajo kot »pripravo registra tveganj«, toda zgolj zaradi formalnosti in skladnosti s pravnimi podlagami, kot mi je razložil intervjuvanec 10 pri 2. vprašanju: «Obvladovanje tveganj omogoča transparentnost dela in preprečuje korupcijo... Poleg tega register tveganj zahteva notranja revizorka, ko pripravi oceno o notranjem nadzoru javnih financ.» Tudi intervjuvanec 11 je bil pri odgovoru na vprašanje 4 suhoparen: «...Obvladovanje tveganj omogoča prepoznavo tveganja in notranje kontrole, s



tem se enostavno zavedamo, da obstaja neko tveganje na delovnem mestu, za katerega si prizadevamo, da ga odpravimo.« NPU1 nima pripravljene celovitega obvladovanja tveganj na nivoju celotnega NPU1, toda zgolj na nivoju posameznih OE, kar so mi potrdili vsi intervjuvanci NPU1 v okviru 8. vprašanja. Iz teh izjav lahko vidimo, da ima NPU2 boljše zasnovan, implementiran, voden in uporabljen proces obvladovanja tveganj, saj je tudi njihov vodja prepričan o koristnosti in uporabnosti celovitega pristopa, kar je pravo nasprotje vodjem na NPU1, ki se s procesom obvladovanja tveganj niso soočili na korenit in natančen način, toda zgolj zaradi dejstva, ker od njih to terjajo pravne podlage. Temu načelu sledijo tudi podrejeni JU, zato je njihov RT pripravljen na suhoparen način.

**T<sub>6</sub>: Zaposleni se v organu, kjer imajo vpeljan ISO-standard, močnejše zavedajo pomena notranjih kontrol in hitreje zaznavajo tveganja, kakor v organu, kjer nimajo ISO-standarda.**

Na osnovi pridobljenih podatkov je teza v celoti utemeljena. Če primerjam podatke, ki sem jih prejela s strani NPU1 in NPU2, ugotavljam, da so javni uslužbenci na NPU2 veliko bolj osveščeni glede celovitega procesa upravljanja s tveganji. Res je, da nekateri zaposleni na NPU1 nekoliko bolj poznajo proces upravljanja s tveganji, toda še zdaleč ne v take potankosti kot na NPU2. Zaposleni na NPU2 poznajo pomen notranjih kontrol, razumejo pomen tveganj in jih tudi hitreje zaznavajo. Zaposleni na NPU1 pa imajo sicer RT, toda ne razumejo, zakaj je RT pomemben. Na to kaže izjava intervjuvanca 9: «RT pomeni zbirko tveganj na delovnem mestu, ki omogoča, da dosežemo cilj poslovanja. Zakaj ga pa imamo? Zanimivo vprašanje. Mislim, da to zahteva notranja revizorka oziroma vem, da ga večkrat zahteva v pregled in branje.» Iz izjave je jasno, da intervjuvanec ni povsem prepričan o pomenu RT. Tveganja na NPU1 sicer imajo opredeljena v RT, toda zgolj zaradi dejstva, ker jih morajo imeti vpeljana in opredeljena. Problem izhaja iz dejstva, da na NPU1 nimajo nobenega internega akta, ki bi opredeljeval pomen RT, notranjih kontrol, tveganj in vseh ostalih aktivnosti, ki so povezane s procesom obvladovanja tveganj. Dva intervjuvanca z NPU1 priznata, da so RT »morali« pripravljati zaradi zahtev KPK, toda v večini primerov v tem ne vidijo pretiranega smisla oziroma pomena, na kar kaže izjava intervjuvanca 12 pri vprašanju o pomenu RT: «O pomenu RT sem se sama spraševala, ko smo bili primorani pripravljati RT.» Ali izjava intervjuvanca 11: «To nam je naložil KPK in je določeno s pravnim aktom, kar moramo dosledno upoštevati.» Intervjuvanec 10 je pri prvem vprašanju mnenja, da je RT pripravljen s tem namenom, da notranji revizor lažje revidira notranje kontrole in pripravi ocene o notranjem nadzoru javnih financ, ki je sestavni del zaključnega računa. Trije intervjuvanci sploh ne vedo, kje se njihov RT nahaja in kje bi ga lahko poiskali. Notranje kontrole ne preverjajo pogosto, zato tudi počasneje zaznavajo tveganja.

Ravno nasprotna je organizacija na NPU2, kjer so vsi javni uslužbenci, ki so bili zajeti v anketiranje, poznali pomen RT, notranjih kontrol in obvladovanja tveganj, vedeli so, kdo je zadolžen za katero tveganje ali kontrolo in temu so dajali velik poudarek. Intervjuvanec 5

je po natančni navedbi pomena notranjih kontrol RT izjavil: «Mislim, da kogar koli boste tukaj vprašali, kaj pomenijo ti pojmi, jih bo vsak poznal, ko smo namreč sprejemali ISO-standard, smo temu dali nekoliko večji poudarek.» Nisem naletela na intervjuvanca, ki ne bi poznal pomena notranjih kontrol. Držijo se načela, da z notranjimi kontrolami hitreje zaznavajo tveganja, zato jih tudi vsakodnevno preverjajo, seveda pri tisti naravi dela, kjer je to mogoče, sicer pa zelo pogosto.

**T7: Višji naziv kot ima javni uslužbenec, bolje razume proces ravnanja s tveganji, pomen RT, pomen tveganj in pomen NK.**

Na podlagi pridobljenih podatkov potrjujem tezo, saj velja, da višji naziv kot ima JU, bolje razume proces ravnanja s tveganji, pomen RT, pomen tveganj in NK. To velja za NPU2, ki ima sprejet ISO-standard, vzpostavljen RT in kjer so vsi anketiranci povsem razumeli proces ravnanja s tveganji, kot tudi za NPU1, kjer pa je to še bolj očitno. Najvišji naziv med anketiranci je naziv sekretarja, ki ga imajo vse vodje OE. Na osnovi pridobljenih podatkov je očitno, da bolj ko se pomikamo proti strokovno-tehničnem nazivu, javni uslužbenci manj razumejo pomen procesa celovitega obvladovanja tveganj, kar je razvidno iz 30. vprašanja. Poglejmo si na primer, kako so komentirali prednost uporabe RT. Intervjuvanec z nazivom Finančnik je dejal: «Bistvena prednost se kaže v dejstvu, da lahko preverimo, s katerimi tveganji se soočamo pri posameznem cilju, tako lahko razberemo tudi, katere so tiste kontrole, ki jih je potrebno preverjati, da se ocena tveganja ne povečuje, saj moramo stremeti k zmanjšanju ocene.» Svetovalec je izjavil:«...da lahko upravljamo s tveganji, se pravi, da se srečujemo z negotovostjo pri doseganju zastavljenih ciljev.» Sekretar je izjavil: «Prednost uporabe je ravno v sistemu notranjega nadzora javnih financ, ki je zasnovan tako, da tveganja in splošni oziroma posebni cilji poslovanja ne bodo doseženi, se pa obvladujejo na še sprejemljivi ravni ter da je razumno, ni pa tudi absolutnega zagotovila o uspešnosti poslovanja in o doseganju ciljev.

Gre za nepretrgan proces, ki omogoča, da se opredelijo ključna tveganja, verjetnost nastanka in vpliv določenega tveganja na doseganje ciljev in obenem pomaga, da se tveganje obvladuje uspešno, učinkovito in gospodarno, predvsem pa transparentno...« Iz njihovih izjav je razvidno, da višji naziv kot ima JU, širše gleda na pomen RT. Domnevam, da se razlog skriva v dejstvu, da višje kot je javni uslužbenec na hierarhični lestvici upravljanja, večje odgovornosti nosi, zato je tudi bolj vpet v celoten proces obvladovanja tveganj. S tem se bolj zavzame za skrbno implementacijo in vodenje procesa med svoje podrejene, za kar je potrebno veliko več izobraževanja s tega področja in spretnosti prenosa znanja na svoje podrejene.

**T8: PU imajo določene skrbnike tveganj, ki redno poročajo vodstvu o spremembah in ugotovitvah, povezanih z notranjimi kontrolami.**

Na podlagi pridobljenih podatkov je teza delno utemeljena, saj so skrbniki tveganj imenovani oziroma določeni le pri NPU2, na NPU1 pa ne. To je jasno razvidno iz 31. vprašanja. Vsi intervjuvanci na NPU1 so bili enotni in so potrdili, da nimajo določenih skrbnikov tveganj. Na NPU2 skrbniki tveganj redno in v naprej podanih rokih poročajo vodstvu o spremembah in ugotovitvah v zvezi z notranjimi kontrolami, kar je pravo nasprotje NPU1. Intervjuvanec 4 z NPU2 je dejal: «Skrbnike tveganj imamo določene v RT.... Ko zasnovane kontrole zaznavajo bližajoče se tveganje, moramo o tem poročati direktorju. Poleg tega imamo tedenske sestanke, kjer nadrejenemu poročamo o vseh naših ugotovitvah...Ob odsotnosti skrbnika, imamo natančno opredeljene namestnike.« Zaposleni na NPU2 imajo mesečne ali tedenske kolegije, t. i. sestanke, kjer neposredno nadrejenemu poročajo o težavah in problemih na delovnem mestu, ki so jih odkrili na osnovi nekaterih notranjih kontrol, ki jih nimajo opredeljenih v RT. Poročajo tako, da vsak JU, ki pokriva določeno delovno mesto, poroča za svoje delovno območje in se v sodelavčevo delo ne razume in ga tudi ne pokriva, zato o njem ne more poročati. Kar je pomembno poudariti, je dejstvo, da ima NPU2 precizno pripravljen RT, z vsemi vključenimi kontrolami, tveganji, roki, skrbniki, postopki, ravno zaradi sprejetega ISO-standarda. Na to kaže izjava vodje NPU2:« ISO-standard nam je dal nekatere smernice in usmeritve, toda večji del RT smo sami sestavili... Mislim, da če ne bi imeli sprejetega ISO-standarda, niti ne bi izgubljali časa s procesom obvladovanja tveganj, saj terja zahtevno delo.«

#### **T<sub>9</sub>: Javni uslužbenci redno posodablajo svoj RT.**

Na podlagi pridobljenih podatkov je teza delno potrjena. Na NPU2 redno posodablajo svoj RT in imajo tudi mesečne redne preglede, kar so potrdili vsi intervjuvanci NPU2 znotraj petega vprašanja. NPU1 svoj RT posodobi na zahtevo notranjega revizorja ali pred pripravo ocene o notranjem nadzoru javnih financ, na kar kažeta izjavi dveh intervjuvancev: «RT vedno posodabljam, ko pripravljamo zaključni račun proračuna za tekoče leto, saj mora NR pripraviti oceno o notranjem nadzoru JF, ki je sestavni del zaključnega računa» ali: »NR nam vedno naloži posodobitev RT... Mislim, da je to priloga zaključnega računa.«

#### **T<sub>10</sub>: Vodje organizacijskih enot (v nadaljevanju OE) vsakodnevno uporabljajo RT.**

Na osnovi pridobljenih podatkov tezo zavračam. RT kot delovni pripomoček uporablja zgolj vodja na NPU2, toda ne vsakodnevno. Na to kaže tudi njegova izjava v okviru sedmega podvprašanja, ko sem vodjo vprašala, kako pogosto uporabijo RT: «RT vedno obnavljam v primeru, ko se spremeni zakonodaja na delovnem področju... Poslužujem se ga tudi v primeru nastanka težav pri delu s svojimi podrejenimi ali v primeru sprememb postopkov pri delu posameznikov... Ne uporabljam ga vsakodnevno, toda zelo pogosto, recimo vsaj enkrat mesečno, saj sem sam sodeloval pri pripravi in ga zelo dobro poznam.« Medtem ko ga vodje na NPU1 sploh ne uporabljajo v nobenem pogledu, razen če pride do

zahteve s strani notranjerevizijske službe ali njihovega nadrejenega, se pravi generalnega sekretarja, državnega sekretarja ali ministra. V tem primeru vodje skupaj s podrejenimi posodobijo RT, toda kot delovni pripomoček ga niso še nikdar uporabili. Na to kažejo odgovori treh intervjuvanih vodij v okviru sedmega vprašanja. So namreč mnenja, da je njihova narava dela taka, da se ne prestando spreminja in si ne morejo privoščiti dejstva, da ne prestando posodabljaajo svoj RT, saj zanj nimajo ne časa in niti ne kadra. Na to kaže tudi izjava intervjuvanca 9: «Posodobitev RT terja veliko časa, kar si v naši službi enostavno ne moremo privoščiti. Imamo premalo kadra in vsi so polno zaposleni... Da je RT neke vrste neizogibno pomemben dokument, tega ne morem trditi, zato bistvenega pomena v njem ne vidim. Mislim pa, da zagotovo omogoča revizijsko sled...» Toda ob tem velja opozoriti na ugotovitev KPK, da se upravljanje s tveganji ne nanaša zgolj na skladnost s predpisi, ampak tudi na način razumevanja poslovanja ter predstavlja priložnost za zagotovitev konkurenčne prednosti (KPK, 2005). Na NPU2 se tega močno zavedajo, na NPU1 pa na RT gledajo kot na dodatno birokratsko oviro, ki nima pretiranega smisla za poslovanje oziroma za njihovo delo. Intervjuvanec 10 je to tudi izpostavil: «RT pripravljamo zaradi zahtev nadrejenih, zato mislim, da oni vidijo nek smisel v njem. Za nas nima pretiranega pomena, ker dobro vemo, s katerimi tveganji se soočamo in s katerimi notranjimi kontrolami uravnavamo tveganja. Za to ne potrebujemo RT.» Kljub prednostim, ki jih nudi upravljanje s tveganji, tj. boljše upravljanje s sredstvi, hitrejša odzivnost na notranje in zunanje spremembe, večja možnost doseganja ciljev, manjša možnost nastanka nepredvidljivih dogodkov in podobno, na NPU1 ne naredijo miselnega napredka. Problem je morda v dejstvu, da ima vsaka OE svoj RT in nimajo RT na celotnem nivoju organizacije. To je lahko razlog za (ne)smiselnost upravljanja s tveganji.

### **T<sub>11</sub>: Proces ravnanja s tveganji v DU je vpet v celotno organizacijsko strukturo.**

Tezo delno potrjujem. Na NPU2 imajo proces ravnanja s tveganji vpet v celotno organizacijsko strukturo, saj so se implementacije procesa obvladovanja tveganj lotili sistematično in ob tem upoštevali standard ISO, ki terja, da so vsa tveganja obvladovana na sprejemljivi ravni. To so potrdili vsi intervjuvanci z NPU2 v okviru osmega vprašanja. «ISO-standard nas na nek način zavezuje, da smo v naše poslovodne akte, pravilnike in navodila vpeljali celoten opis vseh procesov, kjer jih spremlja tudi navedba tveganj, notranje kontrole in način obvladovanja tveganj. Poleg tega pa so zaposleni bolj ozaveščeni o notranjih kontrolah, zato tudi natančneje opravljajo svoje delo, saj se zavedajo sledljivosti dela,» je dejal intervjuvanec 1 pri šestem vprašanju. Da so se implementacije procesa obvladovanja tveganj lotili sistematično, kažejo izjave nekaterih intervjuvancev. Intervjuvanec 2 je dejal, da so implementacijo obvladovanja tveganj začeli najprej z identifikacijo vseh tveganj: «Ko smo se odločili, da sledimo standardu ISO, smo najprej nanizali vsa tveganja, ki se porajajo v našem delokrogu.» Nato so vsa tveganja preučili, jim dodelili ukrepe, kontrole in preverili, ali so izbrali zadostne in prave ukrepe. »Vsakemu tveganju smo pripisali ukrep, s katerim bi lahko obvladovali tveganje... tudi dejansko smo preverili, ali izbran ukrep predstavlja zadostno kontrolo in ali z njim lahko

tveganje obvladujemo,« je poudaril intervjuvanec 3, ki je še izjavil: «V predpisani tabeli vrednotimo tveganja glede na kritičnost obravnave.» Tudi iz izjave intervjuvanca 4 je razvidno, da svoj register redno posodablajo, ga dopolnjujejo in mu sledijo, saj je to zahteva njihovega nadrejenega: «V registru tveganj so določeni skrbniki tveganj, roki, ki se jih moramo držati, opredeljene imamo ustreznosti obstoječih kontrol in status, ki nam pove, ali je kontrola dobro vzpostavljena ali ne... Register tveganj redno posodablamo in tudi naš nadrejeni daje registru velik poudarek.» Iz izjav intervjuvancev z NPU1 je zaznati, da imajo proces ravnanja s tveganji pripravljen na nivoju posamezne OE in ne na nivoju celotne organizacijske strukture, kar so potrdili vsi intervjuvanci NPU1. Nikjer ni razvidno, da so se procesa obvladovanja tveganj lotili na tako sistematičen način kakor na NPU1. Intervjuvanec 11 je dejal: «Ko je notranja revizorka zahtevala, da pripravimo RT, smo po vnaprej določenem vzorcu tabele določili tveganja, stopnjo verjetnosti za nastanek tega tveganja, posledice, ki jih prinese, če tveganje ni obvladano, navedli smo ukrep, s katerim obvladujemo tveganja, ter pogostost obvladovanja tveganj.» Intervjuvanec 12 je dejal, da so pri pripravi RT s sodelavci organizirali sestanek in so register pripravili skupaj: «Imeli smo brainstorming.» Problem tiči v organiziranosti pri pripravi RT oziroma pri sodelovanju znotraj celotnega procesa ravnanja s tveganji. Na NPU1 so skušali vpeljati ISO-standard in v ta namen so nekateri, ki so bili imenovani v delovno skupino za pripravo ISO-standarda, imeli organizirane delavnice tudi na tematiko procesa ravnanja s tveganji, vendar je to vodil zunanji izvajalec, ki ni bil nikdar vpet v organiziranost in delo NPU1, ampak je celotno izobraževanje temeljilo na teoretični podlagi. Delavnice so obsegale teorijo na temo procesa ravnanja s tveganji, nihče pa ni organiziral in dal pobude, na kakšen način naj bi se to izvajalo na NPU1, zato je vsaka OE na pobudo ministra pripravila RT, kar pa ni povsem pravilno. To je razvidno tudi iz izjave intervjuvanca 9: «Skušali smo vpeljati standard ISO, zato smo imeli organizirane delavnice, ki jih je vodil najeti zunanji izvajalec... Imenovana je bila delovna skupina, ki je pri tem sodelovala.» NPU1 kot celota ima tako dolgoročne kot kratkoročne cilje, ki jih spremljajo tveganja in notranje kontrole, trenutno pa ima NPU1 to pripravljeno na nivoju OE in za vsako OE predstavljene dolgoročne in kratkoročne cilje. S tem nimajo enega RT za celotno organizacijo, izpustili so bistvene cilje celotnega NPU1, kot na primer politične cilje, ekonomske, družbene, zakonske, okoljske ipd. Zato ne moremo trditi, da ima NPU1 proces obvladovanja tveganj vpet v celotno organizacijsko strukturo.

## **5 RAZPRAVA**

Magistrsko delo je zasnovano na predstavitvi postopkov za obvladovanje tveganj iz različnih vidikov, teoretičnih in praktičnih. Predstavila sem pravne podlage in vire ter podatke in prakse preučevanih organih. Namen raziskovanja je bil preveriti kako so se s procesom obvladovanja tveganj spopadli neposredni proračunski uporabniki in ugotoviti ali uspešno zasnovane notranje kontrole, revidiranje in ocenjevanje imajo vpliv na učinkovito obvladovanje tveganj. V magistrsko delo sem vključila stanje obvladovanja tveganj iz prakse, na primeru državnih organov. Preučila in analizirala sem strokovno in

znanstveno literaturo, pravne podlage za poslovanje v preučevanih organih, interne akte in vire ter pripravila analizo intervjujev, ki sem jih opravila v času raziskave.

Na osnovi opravljenih intervjujev sklepam, da je delovanje obeh državnih organov odvisno od spremenljivega poslovnega okolja. Ravno zato se morajo v organu javni uslužbenci in vodstvo temu prilagoditi in temu slediti ter se na ustrezen način odločati, opredeljevati, ocenjevati tveganja ter iskati ukrepe za obvladovanje. Zavedanje o morebitnih spremembah delovanja notranjega in zunanjega okolja je bistvenega pomena. Javni uslužbenci morajo iskati priložnosti, s katerimi lahko izboljšajo svoje zavedanje glede obvladovanja tveganj in pristope, s katerimi jih zmorejo obvladovati. Izsledki raziskovanja bodo imeli veliko vrednost predvsem za organe državne uprave, ki sem jih vzela pod drobnogled, saj jih bodo spodbudili k drugačnemu načinu razmišljanja in k celovitejšemu pristopu pri obvladovanju tveganj. Zaposleni bodo bolj vestni pri ravnanju s tveganji in predvsem pri pripravi registra tveganj. Sprejmejo lahko nove odločitve, ki bodo omogočile izboljšanje delovnega procesa, odkritje nepravilnega delovanja notranjih kontrol, vzpostavitev oziroma nadgradnjo registra tveganj, uvedbo rednega revidiranja poslovanja. Poleg tega lahko vzpostavijo dodatne načine ali postopke, s katerimi bodo obvladovali tveganje, z njimi bi lahko omogočili redno ocenjevanje, pri čemer velja opozoriti, da je v državni upravi priporočena uporaba samoocenitvenega modela CAF (MNZ, 2013) Izpostavila sem prednosti in slabosti obeh državnih organov, kar jim bo omogočilo, da slabosti bistveno izboljšajo z oblikovanjem drugačne politike poslovanja, pripravo novih smernic, navodil in priporočil za izboljšanje obvladovanja tveganj. Glede na dejstvo, da so bili v raziskavi opravljeni intervjuji in zasnovane teze, ki so bile ovržene ali sprejete, je magistrsko delo podlaga za nadaljnje raziskave, ki bi se lahko poglobile z drugačno metodo raziskovanja, denimo z opravljenimi anketami. Izsledki raziskave so bili predstavljeni obema proučevanima organoma, s čimer smo omogočili oblikovanje novih smernic, navodil in priporočil za izboljšanje obvladovanja tveganj. Sami pa bi lahko vzpostavili nove in dodatne spodbude za intenzivno implementacijo postopka CAF v poslovanje.

Z magistrskim delom sem želela vplivati na miselnost javnih uslužbencev v državni upravi, kjer je potrebno spodbuditi nove konstrukcije mišljenja in idejne zasnove pri obvladovanju tveganj. Predvsem je potrebno javne uslužbence motivirati v taki smeri, da bo njihova miselnost presegla razmišljanje »obvladovanje tveganj je še dodatna birokratska ovira«. Magistrsko delo predstavlja izhodišče za razvoj modulov usposabljanja javnih uslužbencev. Po predstavitvi izsledkov raziskave obema organoma so spoznali, da zmorejo in bodo dopolnjevali in uredili celoten proces obvladovanja tveganj, vključno z notranjim revizorjem, ki je ta del nekoliko zapostavljal. Poleg tega smo v enem izmed OE v celoti posodobili in popravili RT. Glede na dejstvo, da sem proučevala dva organa, ki se med seboj razlikujeta po številu zaposlenih javnih uslužbencev, velikosti organa in naravi dela, bi bilo dobro preučevati tudi organa, ki imata podobno število zaposlenih in različno organizirano notranjerevizijsko službo. Poleg tega sem za potrebe intervjuja uporabila

vprašanja, ki so nanizana tudi v prilogi in so lahko dobra iztočnica za pripravo anketnega vprašalnika in zajetje večjega vzorca javnih uslužbencev, da bi lahko zasnovali dobre temelje in sprejeli relevantne ugotovitve.

## **SKLEP**

Tako kot v zasebnem sektorju, je tudi v javnem sektorju upravljanje s tveganji postal proces, ki se čedalje intenzivneje izvaja. Javni sektor je na tem področju doživel velik preskok, ko je KPK določila prvi rok za oddajo načrtov integritete ali upravljanja s tveganji. Za razliko od zasebnega sektorja ima javni sektor s tem zakonsko opredeljene obveznosti upravljanja in identifikacije tveganj. Ne osredotoča se samo na finančna tveganja, ampak na vse delovne procese, proračunsko financiranje, človeške vire, organizacijske pogoje in druga področja. Vlogo nad spremljanjem procesa upravljanja s tveganji ima KPK, ki poleg evidence o institucijah, ki so oddale načrt integritete, pripravlja strokovne podlage, usposabljanja in svetovanja pri preprečevanju in odpravljanju tveganj za korupcijo. Lahko bi ga imenovali »centralni organ« za upravljanje s tveganji. Obvladovanje tveganj je kompleksen proces in terja od javnih uslužbencev dobro zavedanje, da lahko aktivno sodelujejo pri nastajanju novih modelov obvladovanja tveganj.

Upravljanje s tveganji ima veliko prednosti za javni sektor. Omogoča, da javni uslužbenci bolje upravljajo s sredstvi, se hitreje odzivajo na notranje in zunanje spremembe, večja je verjetnost doseganja dolgoročnih in kratkoročnih ciljev, tudi poročanje vodstvu o tveganjih je celovitejše. Poleg tega javni uslužbenci bolje razumejo bistvena tveganja in njihove posledice. S tem se zmanjša verjetnost nastanka nepredvidenih dogodkov, boljša je informiranost pri prevzemu tveganj in pri sprejemanju odločitev. Nenazadnje se izboljša tudi pretok informacij med javnimi uslužbenci, prav tako se krepijo medsebojni odnosi. Za učinkovito obvladovanje tveganj je predvsem pomembna možnost pregleda nad revizijsko sledjo in transparentnost obvladovanja, se pravi, da skrbniki tveganj, ki so v proučevanem primeru javni uslužbenci, zaposleni na NPU1 in NPU2, ne smejo dvomiti ali imeti premalo znanja o prisotnosti nekega tveganja. Seznaniti se morajo z vsemi vrstami tveganj, da lahko poiščejo ustrezne poti ali pripomočke, da lahko uspešno obvladujejo tveganja. Bistvene aktivnosti obvladovanja so istovetenje tveganj, njihovo ocenjevanje, spremljanje in kontinuiran nadzor nad njimi. Notranjerevizijske službe pa morajo izvajati še revidiranje poslovanja. Da bi se vzpostavil ustrezen sistem notranjega kontroliranja, je potrebno imeti pripravljen register tveganj, čigar namen je pravočasna identifikacija morebitnih ovir. KPK zahteva od institucij javne uprave, da v svojem RT določijo dolgoročne in kratkoročne cilje, poistovetijo tveganja, jih kritično presojujejo z vidika verjetnosti nastanka posledic, določijo in ovrednotijo ustreznost že obstoječih kontrol, določijo ukrepe za izboljšanje stanja, imenujejo skrbnike in roke za izvedbo aktivnosti ter določijo skrbnika registra tveganj (KPK, 2012). Vodstvo organa se najpogosteje odloči za izvedbo revidiranja poslovanja, saj na tak način hitreje prepoznajo in obvladujejo tveganja.

Za študijo primera sem izbrala NPU1 in NPU2, pri čemer sem se seznanila z njihovimi internimi akti, poslovno prakso in podatki, ki sem jih prejela iz osebnih intervjujev. Oba državna organa delujeta v spremenljivem poslovnem okolju in po navodilih KPK bi moralo biti tudi opredeljevanje in ocenjevanje tveganj vzpostavljeno tako, da se spreminja, skladno z dinamičnim okoljem. Tveganja bi morali neprestano zaznavati in kontinuirano iskati ukrepe, da jih hitreje obvladujejo. Sproti bi morali izboljševati, dopolnjevati in pregledovati register tveganj. Preučevanje delovanja notranjih kontrol v posameznem organu je pokazalo, da so slednje vzpostavljene, vendar ne dovolj učinkovito in ne na vseh področjih. Opazila sem tudi, da NPU1 nima internih aktov, ki bi urejali določena delovna področja ter navodila za upravljanje s tveganji. Potrebno bi bilo zagotoviti dodatne notranje kontrole, vpeljati izobraževanja javnih uslužbencev, aktivno delovati na dinamične in spreminjajoče se okoliščine, ustrezno dokumentirati in obvestiti zaposlene, uvesti standardizirano dokumentacijo ali obrazce ipd. Pri pregledu postopkov ocenjevanja in samoocenjevanja sem ugotovila, da je vodstvo tem postopkom naklonjeno, čeprav so med organoma razlike. NPU2, ki ima uveden ISO-standard, ocenjuje po modelu CAF, medtem ko se NPU1 s tem postopkom še ni soočil.

Iz opravljenih intervjujev je bilo mogoče zaznati, da je raven seznanjenosti javnih uslužbencev s tveganji v obeh organih sprejemljiva, toda na NPU2 vlada veliko višji nivo znanja zaposlenih o celotnem procesu obvladovanja tveganj kakor na NPU1, kjer v praksi uporaba tveganj ni zadosti izkoriščena. Dejstvo je, da se oba organa srečujeta s pomanjkanjem finančnih sredstev, kadrovske podhranjenostjo, časovnim primanjkljajem, da bi se lahko učinkoviteje odzvali na spremembe v okolju ter uspešneje odpravljali ugotovljene pomanjkljivosti. Zaposleni v obeh organih so mnenja, da potrebujejo več izobraževanja na temo revidiranja, notranjih kontrol in samoocenjevanja ter pogrešajo obveščeno vodstva o novostih na te teme. Revizorska poročila so po mnenju intervjuvancev dobra informacija vodstvu o delovanju notranjih kontrol, toda slednji premalo obveščajo svoje podrejene o revizorjevih ugotovitvah. Poleg tega revizorska poročila ne pokrivajo dovolj velik spekter znanja in zavedanja o pomembnosti obvladovanja tveganj.

Pomembna ugotovitev je, da vpeljan RT pri PU omogoča boljšo informiranost o notranjih kontrolah, kar pomeni, da si JU veliko bolj prizadevajo, da pogosteje aktivirajo notranje kontrole in s tem obvladujejo tveganja. Obenem velja izpostaviti pozitiven vpliv stopnje izobrazbe, plačilnega razreda in višine naziva na boljše poznavanje procesa ravnanja s tveganji in večje prizadevanje k učinkovitem obvladovanju s tveganji. Zanimivo je odkritje, da ima tisti NPU, ki ima sprejet ISO-standard, vso dokumentacijo, ki se nanaša na proces obvladovanja tveganj, skrbno posodobljeno, dokumentirano in v celoti integrirano v proces opravljanja dela. Zaposlenim v tem organu RT pomeni neke vrste delovni pripomoček, ki ga redno pregledujejo in notranje kontrole na mesečni ravni tudi spremljajo in hkrati zaposlenim omogočajo večji nadzor nad delom. Poleg tega so vodje oziroma predstojniki takih organov bolje obveščeni o spremembah in tveganjih, njihovi podrejeni



pa se močno zavedajo pomena NK in hitreje zaznavajo tveganja. To je pravo nasprotje NPU, ki nima sprejetega ISO-standarda in kjer JU vidijo v tem dodatno »birokratsko oviro« ali kakor sem prejela podatek iz intervjuja, da «ni pretiranega smisla v tem«. Res pa je, da so po predstavitvi ugotovitev, ki sem jih pripravila ob pisanju magistrskega dela, svoje mišljenje nekoliko spremenili in se odločili, da v celoten proces obvladovanja s tveganji vložijo več truda. Zanimivo je tudi dejstvo, da JU v NPU, kjer je sprejet ISO-standard, namenjajo pripravi RT veliko več pozornosti, imajo veliko znanja o celotnem procesu obvladovanja s tveganji kakor v NPU, kjer ISO-standarda ni sprejet. V slednjem nekateri izmed intervjuvancev sploh niso poznali pojma tveganje ali notranje kontrole in niti niso vedeli, kje lahko najdejo RT.

Poudariti je potrebno, da celoten proces obvladovanja tveganj preprečuje korupcijo, zato bi vsaka organizacija (bodisi v javnem ali zasebnem sektorju) morala dosežati splošni cilj, ki je integritetno okolje. S tem bi hitreje dosegala visok ugled v družbi, ekonomično poslovanje, visoko zavedanje o viziji in ciljnih organizacije, vsak zaposlen bi se natančneje poglobil v medsebojne odnose ter delovne in organizacijske procese. Najpomembnejše pa je, da bi preprečili neetična, nemoralna, korupcijska in protizakonita dejanja. Ali je to v državni upravi misija nemogoče?

## LITERATURA IN VIRI

1. Airmic, Alarm & IRM (2010). A structured approach to Enterprise Risk Management and the requirements of ISO 31000. Najdeno 20. julija 2013 na spletnem naslovu <http://www.e-finance.com/RaportyCIMA/6.pdf>
2. Amin, M. (2010). Crime and Security in the Eastern Europe and Central Asia Region. *Svetovna banka*. Najdeno 22. novembra 2013 na spletnem naslovu <http://www.enterprisesurveys.org/~media/FPDKM/EnterpriseSurveys/Documents/Enterprise%20Notes/Crime-15.pdf>
3. Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2005). *Auditing and assurance services – an integrated approach*. Tenth edition. New Jersey: Pearson Education International.
4. Berk, A. (2006). Je obvladovanje tveganja modni trend ali morda kaj več. Najdeno 17. julija 2013 na spletnem naslovu <http://www.erevir.si/Moduli/Clanki/Clanek.aspx?ModulID=1&KategorijaID=11&ClanekID=192>
5. Berk, A., Peterlin, J., & Ribarič, P. (2005). *Obvladovanje tveganja: skrivnost celovitega pristopa*. Ljubljana: GV Založba.
6. Boyton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
7. Brejc, M. (1995). Nova organizacijska paradigma v slovenski državni upravi. II. Srečanje upravnih delavcev Slovenije – Pravna država in uprava. *Zbornik referatov*. Ljubljana: VUŠ.
8. Buttery, R., & Simposon, R. K. (1990). *Audit in the public sector*. Woodhead-Cambridge: Faulkner.
9. Chambers, A. (2007). *Notranja kontrola – oblikovanje in ocenjevanje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
10. Chorafas, D. (2000). *Reliable Financial Reporting and Internal Control: A Global Implementation Guide*. New York: Wiley.
11. Clark, Y., R. (2000). *Control Self-Assessment: Threats, Tips and Techniques*. The Institute of Internal Auditors: Altamonte Springs.
12. Clud de la securite de l'information francais. (2009). Risk management – Concepts and Methods. Najdeno 10. marca 2013 na spletnem naslovu <http://www.clusif.asso.fr/fr/production/ouvrages/pdf/CLUSIF-risk-management.pdf>
13. COSOa (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). *Enterprise Risk Management – integrated Framework*. September 2004. Najdeno 17. marca 2013 na spletnem naslovu: <http://www.coso.org/documents/volumeii-guidance.pdf>.
14. COSOb (Internal Control – Integrated Framework). (junij 2008). Guidance on Monitoring Internal Control Systems, Exposure Draft. Najdeno 15. marca 2013 na spletnem naslovu <http://www.coso.org/documents/VolumeI-ExecutiveSummary.pdf>.
15. Cukon, M. N. (2006). Priprava samoocenitve pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih. 8. *izobraževalni seminar o javnih financah in državnem*

- revidiranju z naslovom Reforme javnih financ in notranje revizije*, zbornik referatov. (str. 43 – 68). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
16. Čižman, M. (2008). Register tveganj pri posrednih proračunskih uporabnikih. *Revija za računovodstvo in finance*, 11, 169-161.
  17. Črepinko, K. J. (2011). Integrity Plan. Workshop on Integrity Promotion: International and National legal instruments and mechanisms, 4.-5. Julij 2011, Orchid, Makedonija. Najdeno 1. avgusta 2013 na spletnem naslovu [http://www.rai-see.org/doc/Presentation\\_of\\_Mrs\\_Jana\\_Kulenska\\_Crepiko-Commission\\_for\\_the\\_Prevention\\_of\\_Corruption-Republic\\_of\\_Slovenia.pdf](http://www.rai-see.org/doc/Presentation_of_Mrs_Jana_Kulenska_Crepiko-Commission_for_the_Prevention_of_Corruption-Republic_of_Slovenia.pdf).
  18. Duckert, H. G. (2011). *Practical Enterprise risk management: A business process approach*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
  19. Ernest & Young. (2012). Progress in financial services risk management. A survey of major financial institutions. Najdeno 12. marca 2013 na spletnem naslovu: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Banking\\_and\\_financial\\_services\\_risk\\_management\\_survey\\_2012/\\$File/Progress\\_in\\_financial\\_services\\_risk\\_management.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Banking_and_financial_services_risk_management_survey_2012/$File/Progress_in_financial_services_risk_management.pdf).
  20. Gostiša, M. (2008). *Uvajanje registra tveganj*. Ljubljana: Urad RS za nadzor proračuna, Ministrstvo za finance.
  21. Grafenauer, B., & Brezovnik, B. (2006). *Javna uprava*. Maribor: Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila Pravne fakultete.
  22. Hampton, J. J. (2009). *Fundamentals of enterprise risk management: How top companies Assess risk, manage, exposures and seize opportunities*. New York: Amacom.
  23. Hlade, A. (2004). *Revidiranje poslovnih tveganj na ravni strateških odločitev v banki*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
  24. Hubbard, L. (2005). *Control Self-assessment, a practical guide*. The institute of internal Auditors. Florida: Altamonte Springs.
  25. Jagrič, M. (2002). Zbornik referatov 5. letne konference notranjih revizorjev. *Standardi notranjega revidiranja 2100*. Otočec: Slovenski inštitut za revizijo. (str. 41 – 51).
  26. Jagrič, M. (2004). Zbornik referatov 37. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. *Notranje revidiranje in obvladovanje tveganj*. Portorož: Slovenski inštitut za revizijo. (str. 181 – 200).
  27. Kaučič, I. & Grad, F. (2000). *Ustavna ureditev Slovenije*. Ljubljana: GV Založba.
  28. Koletnik, F. (2005). *Revidiranje*. Ekonomsko-poslovna fakulteta: Maribor.
  29. Komisija za preprečevanje korupcije. (2005). *Načrt integritete, navodila, pojasnila in usmeritve za oblikovanje*. Najdeno 17. marca 2013 na spletnem naslovu [www.kpk-rs.si](http://www.kpk-rs.si)
  30. Komisija za preprečevanje korupcije. (2012). *Preprečevanje korupcije in obvladovanje korupcijskih tveganj pri imenovanju javnih funkcionarjev in drugih odgovornih oseb v javnem sektorju na podlagi politične ali poslovne diskrecije*. Najdeno 17. julija 2014 na spletnem naslovu <https://www.kpk-rs.si/upload/datoteke/PREPRE%20C4%8CEVANJE%20KORUPCIJE.pdf>

31. Korpič Horvat, E. (2003). Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. *Zbornik referatov K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja* (str. 173 – 189). Portorož: Zveza ekonomistov.
32. Kovač, P. (2003). *Kje smo in kam gremo v slovenski upravi po dveh letih uvajanja skupnega ocenjevalnega okvira za organizacije v javnem sektorju (CAF)*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
33. Kovač, P., Virant, G., Tičar, B., & Rakar, I. (2007). *Pravna ureditev javne uprave*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
34. Lah, M. (2005). Notranji nadzor nad javnimi financami in notranjerevizijska služba v občini. *Revizor*, 16, 8-9.
35. Lesjak, M. (2002). *Enotna metodika za notranje revizija v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije*. Ljubljana: Revizor.
36. Lesjak, M. (2002a). *Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjih revizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije*. Ljubljana: Revizor.
37. McNamee D., & Selim G. (2006). *Risk management: Changing the Internal Auditor's Paradigm*. Colorado: Insitute of Internal Auditors Research Foundadtion.
38. Menard, V. (1992). *Revidiranje notranjih kontrol podjetja*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo.
39. Ministrstvo za finance (2004). Usmeritve za notranje kontrole. Najdeno 17. marca 2013 na spletnem naslovu [http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske\\_podlage/predpisi\\_slo/usmeritve\\_notr\\_kontr.pdf](http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske_podlage/predpisi_slo/usmeritve_notr_kontr.pdf)
40. Ministrstvo za finance (2007). *Pojasnila kot dopolnitev Navodil za izpolnjevanje samoocenitvenega vprašalnika za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
41. Ministrstvo za finance (2011). Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2011 do 2015. Najdeno 14. marca 2013 na spletnem naslovu [http://www.unp.gov.si/si/notranji\\_nadzor\\_javnih\\_financ/](http://www.unp.gov.si/si/notranji_nadzor_javnih_financ/).
42. Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna. (2012). Metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ k Navodilu o pripravi Zaključnega račun državnega in občinskega proračun ter Metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posredni uporabnikov proračuna. Najdeno 14. marca 2013 na spletnem naslovu [http://www.unp.gov.si/si/notranji\\_nadzor\\_javnih\\_financ/financno\\_poslovanje\\_in\\_notranje\\_kontrole/izjava\\_o\\_oceni\\_notranjega\\_nadzora\\_javnih\\_financ/pojasnila\\_kot\\_dopolnitev\\_navodil\\_za\\_izpolnjevanje\\_samoocenitvenega\\_vprasanika\\_za\\_pripravo\\_izjave\\_o\\_oceni\\_nnjf/](http://www.unp.gov.si/si/notranji_nadzor_javnih_financ/financno_poslovanje_in_notranje_kontrole/izjava_o_oceni_notranjega_nadzora_javnih_financ/pojasnila_kot_dopolnitev_navodil_za_izpolnjevanje_samoocenitvenega_vprasanika_za_pripravo_izjave_o_oceni_nnjf/)
43. Ministrstvo za finance. (2013). Usmeritve za državno notranje revidiranje. Najdeno 22. decembra 2013 na spletnem naslovu [http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske\\_podlage/predpisi\\_slo/USMERITVE\\_ZA\\_DNR\\_10102013\\_USKLAJENO\\_Z\\_RSRS\\_01.pdf](http://www.unp.gov.si/fileadmin/unp.gov.si/pageuploads/zakonske_podlage/predpisi_slo/USMERITVE_ZA_DNR_10102013_USKLAJENO_Z_RSRS_01.pdf)

44. Ministrstvo za notranje zadeve RS (2013). Skupni ocenjevalni okvir za organizacije v javnem sektorju. Kako s samoocenjevanjem izboljšati organizacijo? Najdeno 22. julija 2013 na spletnem naslovu [http://www.mnz.gov.si/fileadmin/mnz.gov.si/pageuploads/JAVNA\\_UPRAVA/Kakovo\\_st/CAF\\_2013.pdf](http://www.mnz.gov.si/fileadmin/mnz.gov.si/pageuploads/JAVNA_UPRAVA/Kakovo_st/CAF_2013.pdf).
45. Moeller, R. (2007). *COSO Enterprise risk management: Understanding the new integrated ERM framework*. New Jersey: John Wiley & Sons, inc.
46. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. *Uradni list RS* št. 12/01, 10/06, 8/07 in 102/10.
47. Organisation of economic Co-operation and Development (2005). *Public sector integrity a framework for assessment*. Paris: Organization for Economic Co-operation and Development.
48. Pogačar, B., & Podojsteršek, B. M. (2007). Samoocnitev in izjava predstojnika o oceni notranjega nadzora javnih financ. *10. Letna konferenca notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo*. Portorož.
49. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. *Uradni list RS* št. 72/02.
50. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS* št. 46/03.
51. Province of British Columbia Risk Management Branch and Government Security Office. (2012). Risk Management Guideline for the BC Public Sector. Najdeno 22. decembra 2013 na spletnem naslovu [http://www.fin.gov.bc.ca/pt/rmb/ref/RMB\\_ERM\\_Guideline.pdf](http://www.fin.gov.bc.ca/pt/rmb/ref/RMB_ERM_Guideline.pdf).
52. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2013). Revizijsko poročilo: Kako preverjamo izplačila za evropski denar? Najdeno 22. novembra 2013 na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K86C7939B9BD82414C125759E0017F666/\\$file/Kontrolno\\_okolje\\_SS.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K86C7939B9BD82414C125759E0017F666/$file/Kontrolno_okolje_SS.pdf)
53. Razaee, Z. (1995). *What the COSO report means for internal auditors*. Bingley: Managerial Auditing Journal.
54. Setnikar-Cankar, S. (1997). *Temelji ekonomije*. Ljubljana: Visoka upravna šola.
55. Škrbec, J. (2012). *The impact of Corruption on the Rule of Law in the Republic of Slovenia – Facts versus public Fiction*. Ljubljana, Univerza v Mariboru, Fakulteta za varnostne vede.
56. Škrbec, J., & Pristavec, S. (2012). Načrt integritete oziroma upravljanje s tveganji v javnem in zasebnem sektorju. *13. dnevi varstvaslovja, 7. in 8. junij 2012*. Portorož: Univerza v Mariboru, Fakulteta za varnostne vede.
57. Šmidovnik, J. (1995). *Lokalna samouprava*. Ljubljana: Cankarjeva založba.
58. Štrus, M. (2008). Obvladovanje tveganj in izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ v občini. *Revizor* 2, 7 – 29.

59. Šuman, J. (2007). *Analiza izjav o oceni Notranjega nadzora javnih financ za leto 2006*. Ljubljana: Urad RS za nadzor proračuna.
60. The Association of insurance and Risk Managers. (2002). A Risk Management Standard. Najdeno 20. decembra 2013 na spletnem naslovu <http://www.ferma.eu/app/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-english-version.pdf>
61. The institute of Internal Auditors . Obvladovanje tveganj. Najdeno 20. avgusta 2014 na spletnem naslovu [http://www.si-revizija.si/iia/preds-obvl\\_tveg.php](http://www.si-revizija.si/iia/preds-obvl_tveg.php).
62. U.S. Department of Security Homeland. (2010). Risk Management Practices in the Public and Private Sector: Executive Summary. Najdeno 14. marca 2013 na spletnem naslovu [http://www.franklincountyohio.gov/emahs/documents/irm\\_risk\\_mgt\\_practices\\_exsum.pdf](http://www.franklincountyohio.gov/emahs/documents/irm_risk_mgt_practices_exsum.pdf)
63. Urankar, V. (2009). Samoocenjevanje notranjih kontrol. Najdeno 12. decembra 2013 na spletnem naslovu [http://www.si-revizija.si/povzetki\\_Revizorjev/2003-06-urankar](http://www.si-revizija.si/povzetki_Revizorjev/2003-06-urankar)
64. Uredba o notranji organizaciji, sistematizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih. *Uradni list RS* št. 58/03, 81/03, 109/03, 43/04, 58/04 - popr., 138/04, 35/05, 60/05, 72/05, 112/05, 49/06, 140/06, 9/07, 33/08, 66/08, 88/08, 8/09, 63/09, 73/09, 11/10, 42/10, 82/10, 17/11, 14/12, 17/12, 23/12, 98/12, 16/13, 18/13, 36/13, 51/13, 59/13, 14/14, 28/14 in 43/14.
65. Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije dejavnosti. *Uradni list RS* št. 2/2002.
66. Ustava RS. *Uradni list RS* št. 33/1991, 42/97, 66/00, 24/04, 69/04.
67. Valicon (2010). Raziskava o gospodarskem in poslovnem okolju, poslovni etiki in neuradnih plačilih na slovenskem za leto 2009. Najdeno 30. julija 2013 na spletnem naslovu <https://www.kpk-rs.si/sl/korupcija-integriteta-in-etika/analize-raziskave-in-statistika/raziskave-in-statistika>.
68. Vežjak, B. (2008). Notranje kontrole in obvladovanje tveganj. *Revija za računovodstvo in finance*. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 8, 8.
69. Vidic, J. (2008). *Krizni management kot sestavni del managementa neprekinjenega poslovanja gospodarske družbe*. Maribor: Fakulteta za varnostne vede.
70. Virant, G. (2002). *Pravna ureditev javne uprave*. 2. Ponatis. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
71. Vlada Republike Slovenije (2005). Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS za obdobje 2005 do 2008. Ljubljana: Vlada RS.
72. Vlada Republike Slovenije (2011). *Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS za obdobje od 2011 do 2015*, št. 06002-2/2011/6, izdano dne 10. 2. 2011.
73. Willis, B. G. (2004). *Cognitive interviewing: A Tool for Improving Questionnaire Design*. London: Sage Publications.
74. Zakon o državni upravi. *Uradni list RS* št. 113/05 – UPB, 89/07 – odl. US, 126/07 – ZUP-E, 48/09, 8/10 – ZUP-G, 8/12 – ZVRS-F, 21/12, 47/13 in 12/14.

75. Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. *Uradni list RS št. 13/2014*.
76. Zakon o finančni upravi. *Uradni list RS št. 25/14*.
77. Zakon o integriteti in preprečevanju korupcije. *Uradni list RS št. 45/2010*.
78. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS št. 11/11 – UPB, 14/13 – popr. in 101/13*.
79. Zakon o javnih uslužbencih. *Uradni list RS št. 63/2007*.
80. Zakon o preprečevanju korupcije. *Uradni list RS št. 2/2004 in 20/06 – ZNOJF-1*.
81. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju. *Uradni list RS št. 108/09 – UPBm 13/10, 59/10, 85/10, 107/10, 35/11 – ORZSPJS49a, 27/12 – odl. US, 40/12 – ZUJF, 46/13 in 25/14 – ZFU*.
82. Združeni narodi. (2013). Business, corruption and crime in the western balkans. Najdeno 22. novembra 2013 na spletnem naslovu [http://www.unodc.org/documents/data-and-analysis/statistics/corruption/Western\\_balkans\\_business\\_corruption\\_web.pdf](http://www.unodc.org/documents/data-and-analysis/statistics/corruption/Western_balkans_business_corruption_web.pdf)
83. Žnidar, B. (2006). *Vloga informatike pri zagotavljanju neprekinjenega poslovanja v slovenskih podjetjih*. Magistrsko delo. Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, Ljubljana.

## **PRILOGE**





## **Kazalo prilog**

Priloga 1: Seznam kratic.....	1
Priloga 2: Vprašanja z intervjuja .....	2

## Priloga 1: Seznam kratic

<b>Uporabljena kratica</b>	<b>Pomen</b>
DU	Državna uprava
JF	Javne finance
JS	Javni sektor
JU	Javni uslužbenci
KPK	Komisija za preprečevanje korupcije
MF	Ministrstvo za finance
MNZ	Ministrstvo za notranje zadeve
NK	Notranje kontrole
NPU	Neposredni proračunski uporabniki
NPU1	Neposredni proračunski uporabnik 1
NPU2	Neposredni proračunski uporabnik 2
NR	Notranji revizor
OE	Organizacijska enota
PU	Proračunski uporabniki
RT	Register tveganj
SKD	Standardna klasifikacija dejavnosti
ZPIZ	Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje
ZZZS	Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije

## Priloga 2: Vprašanja z intervjuja

Spodaj so zapisana okvirna vprašanja, kar pomeni, da so ob interesantnih ugotovitvah možna dodatna in spremenjena vprašanja, prilagojena toku pogovora. Z vsakim vprašanjem želim priti do končnih stališč zaposlenih do registra tveganj.

### 1. Del: Predstavitev intervjuvanca

S temi vprašanji bom preverjala kako vplivajo podatki intervjuvanca na stopnjo poznavanja in implementacije RT v posameznikovo delovno okolje.

Podatki intervjuvanca: spol, starost, izobrazba, naziv, funkcija, organ zaposlitve, zaposlitveni status, plačilni razred

### 2. Del: Register tveganj pri zaposlenih (nadzor nad delom) – SPLOŠNO O RT

V tem delu so zastavljena vprašanja, namenjena preučitvi stališč zaposlenih na NPU1 in NPU2 do vzpostavljenega registra tveganj in navedbo razlogov za njegovo uporabo.

1. Ali imate v vaši OE vzpostavljen RT?
2. Ali poznate pomen RT?
3. Kaj vsebuje RT oziroma kaj je možno iz njega prebrati?
4. Navedite mi vsaj tri prednosti uporabe RT.
5. Kdo pri vas pripravlja RT?
6. Ali lahko pri pripravi RT sodelujete?
7. Ali kdaj pogledate v RT? V katerem primeru?
8. Ali menite, da RT omogoča boljši nadzor nad delom in večjo natančnost pri delu?
9. Ali vam kot vodji čemu služi RT?

### 3. Del: Register tveganj pri zaposlenih (boljša informiranost o notranjih kontrolah) – NK

V temu delu bom ugotavljala ali aktivno sodelovanje pri vzpostavitvi RT vpliva na prepoznavanja in identifikacijo okoliščin, ki privedejo do transparentnosti dela in zavedanja o odgovornosti do vzpostavitve učinkovitejšega načina obvladovanja tveganj in neetičnih ravnanj.

10. Ali veste kaj pomenijo notranje kontrole pri delu?
11. Ali ste seznanjeni z notranjimi kontrolami v vašem organu?
12. Ali veste čemu so namenjene notranje kontrole?
13. Kje imate opredeljene ali navedene ali opisane notranje kontrole?
14. Katere notranje kontrole imate pri svojem delu (navedite jih vsaj 5)?
15. Ali vas vodstvo informira o notranjih kontrolah na vašem delovnem mestu?
16. Ali ste se kdaj udeležili seminarja oziroma delavnice ali druge oblike izobraževanja o NK?
17. Ali imate v vaši OE sestanek, kolegij, delavnico o sistemu notranjih kontrol? Kako pogosto?
18. Ali se v vsakem trenutku zavedate pomena učinkovitih kontrol v vašem organu?
19. Kako pogosto sami redno preizkušate ustreznost sistema NK na vašem delovnem mestu?

20. Ali poročate vodstvu o spremembah in ugotovitvah v zvezi z NK?

4. Del: Register tveganj (boljša obveščenost vodstva o spremembah) - REVIDIRANJE

S tem delom vprašanj bom preverila ali so imenovani skrbniki ter v kolikšnem času obvestijo vodstvo o spremembah v zvezi z notranjimi kontrolami.

21. Ali poznate postopke revidiranja v vaši OE?

22. Ali vas vodstvo seznanja z ugotovitvami NR?

23. Ali menite, da imajo vsi zaposleni možnost vpogleda v revizorjeva poročila?

24. Ali pri delu upoštevate revizorjeve predloge?

25. Ali skladno z ugotovitvami NR dopolnjujete RT?

5. Del: Register tveganj (boljše izvajanje popravljalnih ukrepov na revidiranih področjih) – TVEGANJA

V sklopu tega dela bom ugotavljala ali se zaposleni zavedajo pomena NK in hitreje zaznavajo tveganja.

26. Ali razumete pomen tveganj na vašem delovnem mestu?

27. Ali menite, da vas vodstvo ustrezno seznanja s splošnimi tveganji, ki bi lahko negativno vplivala na delo in doseganje ciljev?

28. Ali ocenjujete tveganja na vašem delovnem področju?

29. Ali sprejemate ukrepe za obvladovanje tveganj na vašem delovnem področju?

30. Ali z vašim vodstvom sodelujete pri opredeljevanju in obvladovanju tveganj?

31. Ali imate imenovane skrbnike tveganj?

32. Ali poročajo vodstvu o zaznanih tveganjih? Kako pogosto?

### **Priloga 3: Zapisi opravljenih intervjujev**

Zapise sem opravila po posnetem govoru, toda intervjuvanci se niso strinjali, da se posamezni intervjuji objavijo.

Zaradi zagotavljanja anonimnosti, intervjuji niso objavljeni.