

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**NOTRANJA REVIZIJA JAVNIH NAROČIL S POMOČJO COSO-  
METODOLOGIJE**

Ljubljana, maj 2007

IRENA KOTUR

## **IZJAVA**

Študentka Irena Kotur izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. Dr. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 25. maj 2007

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1. JAVNA NAROČILA IN UREDITEV SISTEMA JAVNIH NAROČIL PRI NEPOSREDNEM PRORAČUNSKEM UPORABNIKU</b> .....	<b>2</b>
<b>1.1 KDO JE ZAVEZAN K UPORABI ZAKONA O JAVNEM NAROČANJU?</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2 VZROKI SPREMEMB IN BISTVENE RAZLIKE MED ZAKONOM O JAVNIH NAROČILIH (ZJN-1) IN ZAKONOM O JAVNEM NAROČANJU (ZJN-2)</b> .....	<b>3</b>
<b>1.3 TEMELJNA NAČELA ZAKONA O JAVNEM NAROČANJU</b> .....	<b>6</b>
<b>1.4 POSTOPKI NAROČANJA PO ZJN-2</b> .....	<b>7</b>
<b>1.5 POSLOVANJE IN UREDITEV SISTEMA JAVNEGA NAROČANJA PRI NEPOSREDNEM PRORAČUNSKEM UPORABNIKU</b> .....	<b>9</b>
<b>1.6 PREVARE IN TVEGANJA</b> .....	<b>12</b>
1.6.1 POMEMBNEJŠE OPREDELITVE IN RAZČLENITVE TVEGANJ.....	12
1.6.2 POMEMBNOST ODKRIVANJA PREVAR IN TVEGANJ ZA DELO NOTRANJNH REVIZORJEV.....	13
<b>2. NOTRANJE REVIDIRANJE PRI NEPOSREDNEM PRORAČUNSKEM UPORABNIKU IN UPORABA COSO-METODOLOGIJE</b> .....	<b>15</b>
<b>2.1 OPREDELITEV NOTRANJE REVIZIJE IN DELA NOTRANJNH REVIZORJEV</b> .....	<b>15</b>
2.1.1 ORGANIZACIJSKI STATUS TER CILJI IN OBSEG DELOVANJA NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE.....	16
2.1.2 KODEKS POKLICNE ETIKE NOTRANJEGA REVIZORJA.....	18
<b>2.2 NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC</b> .....	<b>18</b>
<b>2.3 SODELOVANJE NOTRANJNH Z ZUNANJIMI REVIZORJI</b> .....	<b>19</b>
2.3.1 RAZMERJE MED NOTRANJO IN ZUNANJO REVIZIJO.....	19
2.3.2 VLOGA RAČUNSKEGA SODIŠČA RS.....	20
<b>2.4 PODROBNA PREDSTAVITEV COSO-METODOLOGIJE</b> .....	<b>20</b>
2.4.1 ZASNOVA NOTRANJEGA KONTROLIRANJA IN PODROČJE DELOVANJA.....	23
2.4.2 SESTAVINE NOTRANJEGA KONTROLIRANJA.....	24
2.4.2.1 OKOLJE KONTROLIRANJA.....	26
2.4.2.2 OCENJEVANJE TVEGANJA.....	27
2.4.2.3 KONTROLNE AKTIVNOSTI.....	28
2.4.2.4 INFORMIRANJE IN KOMUNICIRANJE.....	29
2.4.2.5 SPREMLJANJE.....	30
<b>3. METODIKA NOTRANJEGA REVIDIRANJA JAVNIH NAROČIL Z METODOLOGIJO COSO NA PRIMERU NEPOSREDNEGA PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA X</b> .....	<b>31</b>
<b>3.1 NAČRTOVANJE REVIZIJSKIH NALOG</b> .....	<b>33</b>
3.1.1 ZAČETNO OCENJEVANJE TVEGANJA IN OPREDELITEV KLJUČNIH CILJEV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA.....	33
3.1.2 DOLOČITEV IN STRUKTURA CILJA POSLA, SODIL, OBSEGA POSLA IN RAZPOREDITEV DEJAVNIKOV PRI POSLU.....	35
3.1.3 RAZVID NAČRTA POSLA.....	37
3.1.4 REVIZIJSKI PROGRAM – RAZVOJ DELOVNEGA PROGRAMA ZA DOSEGO CILJEV POSLA IN RAZVID DELOVNEGA PROGRAMA POSLA.....	37
<b>3.2 IZVAJANJE POSLA</b> .....	<b>38</b>
3.2.1 PREPOZNAVANJE INFORMACIJ ZA DOSEGO CILJEV POSLA.....	38
3.2.2 PROUČITVE IN OVREDNOTENJE REVIZIJSKIH DOKAZOV.....	40
3.2.3 RAZVIDOVANJE INFORMACIJ IN PRIPRAVA DELOVNEGA GRADIVA.....	41
3.2.4 NADZOR NAD IZVAJANJEM POSLA.....	42
<b>3.3 POROČANJE O IZSLEDKIH</b> .....	<b>43</b>
3.3.1 OSNUTEK REVIZIJSKEGA POROČILA.....	43
3.3.2 SESTANEK Z REVIDIRANČEM.....	43

3.3.3 KONČNO POROČILO IN RAZPEČEVANJE IZSLEDKOV .....	44
<b>3.4 SPREMLJANJE PRIPOROČIL .....</b>	<b>44</b>
<b>3.5 SPREJEM TVEGANJA PRI POSLOVODSTVU .....</b>	<b>44</b>
<b>SKLEP.....</b>	<b>44</b>
<b>LITERATURA.....</b>	<b>46</b>
<b>VIRI.....</b>	<b>49</b>

## **KAZALO SLIK**

Slika 1: Delež javnih naročil, oddanih v letih od 2001 do 2005, v odhodkih državnega proračuna in BDP.....	6
Slika 2: Prikaz sestavin notranjega kontroliranja in splošnih namenov poslovanja organizacije.	25
Slika 3: Prikaz metodike notranjega revidiranja nekega posla .....	32
Slika 4: Struktura revizijskega cilja za izbrano področje revidiranja.....	36

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Značilnosti učinkovitega sistema javnih naročil.....	10
Tabela 2: Prikaz načina izdelave matrike tveganj.....	34
Tabela 3: Model obvladovanja tveganj .....	34

## UVOD

V današnjem času se vse bolj uveljavlja zahteva, da je poraba javnih sredstev ne samo zakonita, temveč tudi smotrna, kar pomeni, da morajo biti sredstva uporabljena učinkovito, z njimi pa je treba ravnati uspešno in gospodarno. Temu primerno se je v Sloveniji postopoma prilagajala zakonodaja, med drugim tudi Zakon o javnem naročanju (ZJN-2), ki je začel veljati januarja 2007 in pomeni velik preskok na področju javnih naročil.

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju opredeljujejo notranje revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, ki je namenjena povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije, le-tej pa pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljšanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja. Opredelitev notranje revizije v standardih nazorno kaže, da lahko notranji revizor s svojim delom pripomore k povečanju koristi in dodani vrednosti organizacije v javnem sektorju.

Neposredni proračunski uporabnik je pri nabavi blaga, naročanju storitev in oddaji gradenj dolžan upoštevati pravila naročanja po Zakonu o javnem naročanju. Le-ta ureja postopke od izbire načina oddaje javnega naročila vse do sklenitve pogodbe z najustreznejšim ponudnikom. Javno naročanje se ne konča s podpisom pogodbe z izbranim naročnikom, kot bi lahko logično sklepali, temveč s kakovostno in pravočasno opravljeno storitvijo oz. pravočasno dobavo kakovostnega blaga. Ključnega pomena je torej presoja učinkovitosti faze ugotavljanja potreb, izbire dobavitelja in spremljanja izvajanja pogodb.

Namen mojega diplomskega dela je s pomočjo COSO-metodologije kot primerne orodja za izvedbo notranjerevizijskega posla prikazati, kako pri neposrednem proračunskem uporabniku prepoznamo in ovrednotimo pomembna mesta izpostavljenosti tveganj, ki bi lahko onemogočila zakonitost, učinkovitost in gospodarnost celotnega sistema javnega naročanja, ter kako s priporočili pripomoremo k izboljšanju ureditve ravnanja s tveganji in obvladovanja tveganj na tem področju. Cilj diplomskega dela je, da s prikazom izvedbe notranjerevizijskega posla pokažem, kako preverimo ali je pri neposrednem proračunskem uporabniku vzpostavljen tak sistem delujočih notranjih kontrol, da omogoča zakonitost, učinkovitost in gospodarnost sistema javnih naročil.

Diplomsko delo je sestavljeno iz treh poglavij. Prvi del vsebuje teoretično opredelitev in oris razvoja javnih naročil ter ureditev sistema javnih naročil pri neposrednem proračunskem uporabniku. Tu sem podrobneje predstavila vzroke sprememb in pomembnejše razlike med Zakonom o javnih naročilih in Zakonom o javnem naročanju. Opisala sem tudi sistem javnih naročil pri neposrednem proračunskem uporabniku, temeljna načela in postopke naročanja po novem zakonu ter prevare in tveganja, s katerimi se soočajo notranji revizorji pri svojem delu.

Osrednji del diplomskega dela je drugo poglavje, v katerem obravnavam notranje revidiranje pri neposrednem proračunskem uporabniku ter uporabo COSO-metodologije. Najprej predstavljam

opredelitev notranje revizije in dela notranjih revizorjev ter sodelovanje notranjih z zunanjimi revizorji. V nadaljevanju pa predstavljam zasnovo notranjega kontroliranja in področje delovanja ter COSO-metodologijo kot orodje za revidiranje, ki ga v naslednjem poglavju tudi prikažem.

V zadnjem poglavju diplomskega dela prikazujem metodiko notranjega revidiranja javnih naročil s pomočjo metodologije COSO, kjer prek vseh aktivnosti natančneje prikazujem potek notranje revizije.

## **1. JAVNA NAROČILA IN UREDITEV SISTEMA JAVNIH NAROČIL PRI NEPOSREDNEM PRORAČUNSKEM UPORABNIKU**

Javno naročilo lahko opredelimo kot skupnost pravnih dejanj, s katerimi država v širšem smislu na podlagi premoženjskopравnih razmerij nabavlja blago, oddaja storitve ali izvaja gradnje po predpisanem postopku, pri čemer je njihov cilj zadovoljevanje družbenih potreb (Mužina, 2002, str. 21).

Sistem javnega naročanja ima vlogo povezovalca na trgu med državo in ponudniki. Glavni razlog za to je, da se sredstva, pridobljena z davki, s carinami in z drugimi dajatvami, porabljajo zakonito, gospodarno in učinkovito ter da se prepreči potencialno izkoriščanje položaja proračunskega uporabnika za uresničevanje lastnih interesov. Seveda pa vključuje postavljenim pravilom lahko tako naročniki kot ponudniki storijo celo vrsto nepravilnosti (Pivk, 2006, str. 28).

Čas okrog leta 1870 lahko že štejemo za začetke javnega naročanja, ko so se javna naročila omejevala na nekatere državne nadzore porabe javnih sredstev. Pomen javnih naročil je bil takrat zaradi nizke državne porabe sredstev majhen, večino potreb pa so zadovoljevali s pomočjo lastnih servisov (v večjem obsegu dobrin in storitev niso kupovali na prostem trgu). Javna naročila so začela dobivati pomen šele, ko je država začela voditi aktivno politiko kot ena izmed subjektov v gospodarstvu, kar se je še posebej pokazalo med svetovnima vojnima. Na tleh Republike Slovenije v času Kraljevine SHS pomen javnih naročil zaradi nizke gospodarske razvitosti ni bil velik, kar se je v kasnejšem obdobju zaradi zaprtega gospodarstva in gospodarske samozadostnosti nadaljevalo skoraj do konca osemdesetih let prejšnjega stoletja vse do razpada SFRJ in uvedbe tržnega gospodarstva ter odprtja trgov (Škufca, 2002, str. 9).

Stari zakon, tj. Zakon o javnih naročilih (2000), navaja le, da so lahko predmet javnega naročila blago, gradnje ali storitve, medtem ko novi zakon, tj. Zakon o javnem naročanju (v nadaljevanju ZJN-2), podrobno definira javna naročila gradenj, blaga in storitev (Zakon o javnem naročanju, 2006), ki jih v nadaljevanju tudi navajam.

»*Javno naročilo gradenj<sup>1</sup>* je javno naročilo, katerega predmet je bodisi izvajanje bodisi projektiranje in izvajanje gradenj, ki so povezane z eno od dejavnosti iz Seznama dejavnosti na področju gradenj ali gradnja ali izvedba ene od dejavnosti na področju gradenj in ki ustreza zahtevam, ki jih določi naročnik.« (Zakon o javnem naročanju, 2006)

»*Javno naročilo blaga* je javno naročilo, katerega predmet je nakup, zakup, najem ali nakup blaga na kredit, z možnostjo odkupa ali brez te možnosti. Javno naročilo, katerega predmet je dobava blaga in vključuje storitev namestitve in inštalacije, ki je vezana na to blago oziroma, da se blago lahko uporablja v skladu z njegovim namenom, se obravnava kot javno naročilo blaga.« (Zakon o javnem naročanju, 2006)

»*Javno naročilo storitev* je javno naročilo, katerega predmet je izvajanje ali izvedba ene ali več storitev iz Seznama storitev. Javno naročilo, katerega predmet so blago in storitve iz Seznama storitev, se obravnava kot 'javno naročilo' storitev, če vrednost zadevnih storitev presega vrednost blaga, ki je zajeto v naročilu. Javno naročilo, katerega predmet so storitve iz Seznama storitev in vključujejo dejavnosti iz Seznama dejavnosti na področju gradenj, ki so samo dodatek glavnemu predmetu naročila, se obravnava kot javno naročilo storitev.« (Zakon o javnem naročanju, 2006)

## **1.1 KDO JE ZAVEZAN K UPORABI ZAKONA O JAVNEM NAROČANJU?**

Pomembna novost ZJN-2 je mnogo preglednejše urejanje zavezancev, tj. naročnikov, k javnim naročilom. Prav tako je spremenjena definicija zavezanca v skladu z direktivo, ki pravi, da so naročniki organi Republike Slovenije (v nadaljevanju RS) in samoupravnih lokalnih skupnosti, javni skladi, javne agencije, javni zavodi, javni gospodarski zavodi in druge osebe javnega prava, pri čemer se za naročnika šteje tudi združenje, ki ga oblikuje eden ali več naročnikov. Osebo javnega prava definira kot vsako osebo, ki je ustanovljena za opravljanje dejavnosti splošnega interesa brez industrijskega ali poslovnega značaja, je pravna oseba in je v pretežni meri (več kot 50 %) financirana iz sredstev organov RS in samoupravnih lokalnih skupnosti ali drugih oseb javnega prava ali ti organi opravljajo nadzor nad poslovanjem ali imajo upravljavski ali nadzorni odbor, katerega več kot polovico članov imenujejo organi RS in samoupravnih skupnosti ali druge osebe javnega prava (Zakon o javnem naročanju, 2006).

## **1.2 VZROKI SPREMEMB IN BISTVENE RAZLIKE MED ZAKONOM O JAVNIH NAROČILIH (ZJN-1) IN ZAKONOM O JAVNEM NAROČANJU (ZJN-2)**

Zakon o javnih naročilih je bil v Sloveniji prvič sprejet šele leta 1997 (Uradni list RS, št. 24/1997). Tri leta kasneje je izšel novi ZJN – ZJN-1 (Uradni list RS, št. 39/2000), ki naj bi poenostavil postopke oddaje javnih naročil in jih uskladil s pravili Evropske skupnosti. Vendar

---

<sup>1</sup> »'Gradnja' je rezultat dejavnosti iz te točke, ki predstavlja gospodarsko in tehnično funkcionalno celoto.« (Zakon o javnem naročanju, 2006)

pa je tu nastala težava, ker v ZJN-1 niso bile v celoti upoštevane vse direktive Sveta EEC, ki so urejale področje javnih naročil. Kmalu po uveljavitvi ZJN-1 je bilo ugotovljeno, da je zakon šele začetek urejanja področja javnega naročanja, saj je kljub novostim prinesel precej težav. Te so se kazale v nekaterih nepravilnostih, netočnostih, nerazumljivostih ali nepopolnostih nekaterih vsebin glede na direktive, ki jih je bila RS dolžna upoštevati, ter neracionalnostih in zapletenostih nekaterih določb zakona (Predpisi o javnih naročilih, 2004). Dotedanja neskladja naj bi odpravil novi ZJN, tj. ZJN-1A (Uradni list RS, št. 2/2004), ki je bil sprejet leta 2004, popolno preobrazbo pa je zakonodaja na področju javnega naročanja doživela konec leta 2006 z ZJN-2 (Uradni list RS, št. 128/2006). Državni zbor RS ga je sprejel 23. 11. 2006, uporabljati pa se je začel s 7. 1. 2007. Glavni vzrok za zadnjo spremembo zakonodaje je direktiva Evropskega parlamenta in Sveta št. 2004/18/EC<sup>2</sup> (sprejeto 31. 3. 2004) o koordinaciji postopkov za oddajo javnih naročil gradenj, storitev in blaga, ki ga mora Republika Slovenija kot polnopravna članica Evropske unije (v nadaljevanju EU) upoštevati. V našo zakonodajo je prinesla precej pozitivnih sprememb glede naročnikov, preglednosti, enostavnosti in učinkovitosti postopkov javnega naročanja (predlog zakona o javnem naročanju, 2006).

V ZJN-2 je v vsebinskem smislu zajeto celotno besedilo direktive EU, kar pomeni, da so vključeni vsi postopki in načini javnega naročanja ter ostale opredelitve. Doprinesel je k precejšnjemu vsebinskemu izboljšanju javnih naročil, kar se kaže pri vključitvi vseh načel in novih postopkov javnega naročanja, v posebnih načinih naročanja, izdelavi tehničnih specifikacij, uvajanju naročanja z elektronsko dražbo, opredelitvi pogojev za udeležbo in meril za ocenjevanje, vključevanju sekundarnih politik kot dejavnikov trajnostnega razvoja, odpravi administrativnih ovir z uvedbo enotnega postopka zbiranja ponudb za naročila pod evropskimi mejnimi vrednostmi, sistemski ureditvi skupnega javnega naročanja in podobno (predlog zakona o javnem naročanju, 2006).

Z novim zakonom se je spremenila obravnava javnih naročil malih vrednosti. ZJN-1 je za javna naročila male vrednosti, katerih ocenjena vrednost je nižja od vrednosti, določene v veljavnem Zakonu o izvrševanju proračuna RS, dopuščal izvedbo poenostavljenega postopka, za katerega je značilna opustitev obveznosti vseh objav javnega razpisa, vključno z objavo obvestila o oddaji javnega naročila. V 125. členu je ZJN-1 proračunske uporabnike zavezoval k pripravi notranjih pravil za način oddaje javnih naročil male vrednosti, pri čemer se je zahtevalo upoštevanje temeljnih načel javnega naročanja. Novi ZJN-2 pa sam določa mejne vrednosti za javna naročila, za katere so naročniki dolžni voditi le evidenco o njihovi oddaji<sup>3</sup>. Kot eno najpomembnejših sprememb lahko navedem tudi postopek zbiranja ponudb po in brez predhodne objave, saj lahko pomeni pomemben premik v razumevanju pomena upravljanja z javnimi financami. S tem nova ureditev daje naročnikom več možnosti za učinkovito oddajanje javnih naročil, hkrati pa jim nalaga večjo odgovornost, ker bodo za to odgovorni sami (Šoltes, 2007, str. 92).

---

<sup>2</sup> EC označuje kratico za European Council in jo je moč najti tudi kot ES, kar je slovenska kratica za Evropski svet.

<sup>3</sup> ZJN-2 kot mejne vrednosti določa 10.000 EUR brez DDV za blago in storitve ter 20.000 EUR brez DDV za gradnje.



Novi ZJN, tj. ZJN-2, naj bi doprinesel k izboljšanju plačilne discipline med izvajalci in podizvajalci, odpravi administrativnih ovir v okviru naročanja ter k ureditvi t. i. *in-house* naročil. Predvsem gre tu za vpeljavo enostavnega sistema za objavo naročil prek portala javnih naročil, enotnega in enostavnega postopka za javna naročila pod evropskimi mejnimi vrednostmi z možnostjo vključitve pogajanj ter uvedbe možnosti ponudnikom za dopolnitev ponudbe, in sicer le glede elementov, ki ne vplivajo na razvrstitev prejetih ponudb (predlog zakona o javnem naročanju, 2006).

Precej velika težava, ki bi lahko nastala pri Zakonu o javnem naročanju, je upoštevanje temeljnih načel, ki povezujejo pravne norme v celoti. Pojavi se vprašanje, v kakšnem razmerju so načela med seboj; enakopravna, podrejena oz. nadrejena, izključujoča ali komplementarna ter ali sploh podpirajo cilje javnih naročil v isti smeri. Praksa je pokazala, da je še najbolj sporno razmerje med načelom formalnosti in načelom gospodarnosti, ki si nemalokrat nasprotujeta. Tako imamo lahko primer ponudbe, ki je najugodnejša z vidika gospodarnosti, a zaradi manjkajočega dokumenta, ki za izvedbo posla ni bistven, neprimerna z vidika formalnosti. Rešitev bi bil vsekakor nekakšen test sorazmernosti, s katerim bi lahko ob kršitvi enega načela skušali zaščititi drugo, pri čemer bi bilo določeno pravico dopustno omejiti le tedaj, ko bi bilo to potrebno zaradi varstva drugih pravic.<sup>4</sup> Pogosto se dogajajo tudi kršitve določb zakona v praksi izvedbe postopkov javnega naročanja, ki so lahko posledica nezadostnega razumevanja načel, na katerih temelji sistem javnega naročanja. Po drugi strani pa omenjena načela omogočajo ponudnikom lažje razumevanje pravic in pričakovanj do naročnikov pri zagotavljanju enakopravnih, nediskriminatornih in sorazmernih pogojev in meril ter drugih sestavin razpisnih dokumentacij (Šoltes, 2007, str. 94, 95).

V prihodnje se bo področje zakonodaje javnega naročanja vsekakor spreminjalo v smeri izboljševanja delovanja sistema javnih naročil. Zaenkrat vidim šibko točko zakonodaje v pomanjkanju protikorupcijskih določil, ki so vsekakor pomembna na področju javnih naročil. S povezavo obojih bi prav gotovo dosegli sinergijske učinke v boju proti korupciji. V tej smeri pripravlja UNCITRAL (The United National Commission on International Trade Law) nov model zakona o javnih naročilih, ki vključuje tudi pobudo in strategijo Združenih narodov v boju proti korupciji s sprejeto konvencijo o preprečevanju korupcije. Vsekakor bo potrebno v prihodnosti skupaj z reformo javnih financ spremeniti delovanje javne uprave, pri kateri je bilo pomembno le, koliko izvajalski programi stanejo in kaj delajo, ne pa tudi, ali omogočajo stalen napredek in izboljšanje storitev za uporabnike na področjih vladnega delovanja (Šoltes, 2007, str. 96, 100).

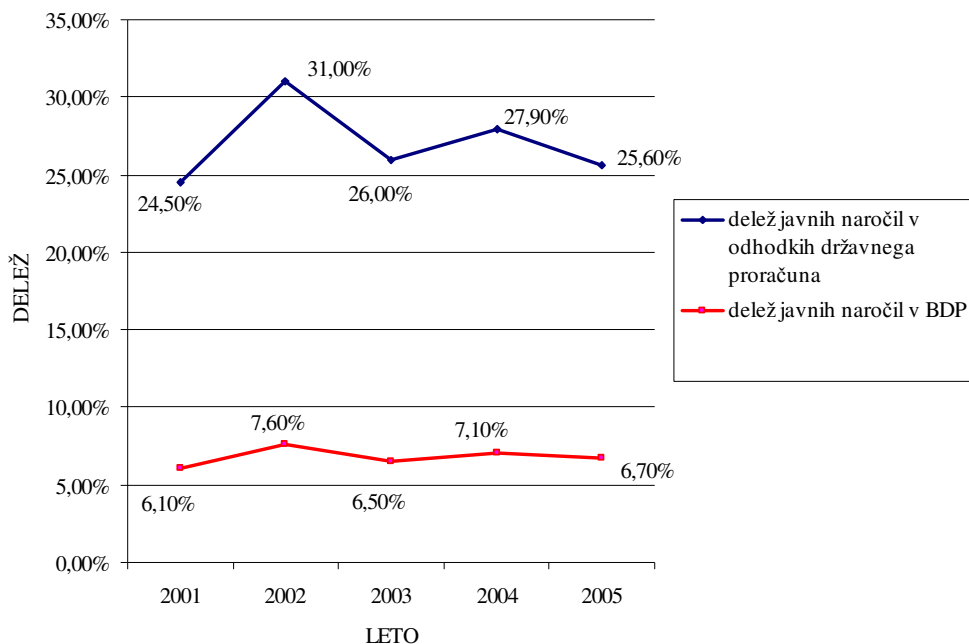
Javna naročila v Sloveniji pomenijo velik narodnogospodarski agregat in so pomemben del javnih financ. V letu 2005 so presegala vrednost 441,3 mrd SIT brez DDV oz. 1,8 mrd EUR, kar znaša 25,6 % odhodkov proračuna (za leto 2005) oz. 6,7 % BDP. Struktura in delež javnih naročil se v Sloveniji bistveno ne spreminja, kar je lepo razvidno iz Priloge 1 ter Slike 1, ki

---

<sup>4</sup> Pri tem je treba opozoriti na ustavno načelo sorazmernosti, kar pomeni, da morajo biti izpolnjeni trije pogoji za dopustnost tovrstnih omejitev ali posegov. To so nujnost, primernost in sorazmernost v ožjem smislu (Šoltes, 2007, str. 95).

prikazujeta analizo časovne vrste javnih naročil od leta 2001 do leta 2005 (Skupno poročilo o javnih naročilih, oddanih v RS v letu 2005, 2007). Država zaradi svoje pomembnosti nima vloge pasivnega regulatorja, ki bi skrbel le za izvajanje postopkov oddaje javnih naročil. Nasprotno, prevzema aktivno vlogo predvsem na področju generiranja gospodarskega razvoja in inovativnosti, vključevanja okoljevarstvenih vidikov, zagotavljanja zaposlovanja prek rezerviranih javnih naročil ipd. (predlog zakona o javnem naročanju, 2006).

Slika 1: Delež javnih naročil, oddanih v letih od 2001 do 2005, v odhodkih državnega proračuna in BDP



Vir: Skupno poročilo o javnih naročilih, oddanih v RS v letu 2005, 2007, str. 8.

### 1.3 TEMELJNA NAČELA ZAKONA O JAVNEM NAROČANJU

Proračunski uporabniki morajo pri izbiri dobaviteljev za nabave blaga, storitev in oddaje gradenj upoštevati temeljna načela javnega naročanja po ZJN-2, ki so (Zakon o javnem naročanju, 2006):

- **načelo gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti** – javno naročanje mora biti izvedeno tako, da z njim naročnik zagotovi gospodarno in učinkovito uporabo javnih sredstev ter uspešno dosego ciljev svojega delovanja. Naročnik mora oddati javno naročilo po sklopih, če je le-to mogoče in če tako prispeva k večji gospodarnosti in učinkovitosti izvedbe javnega naročila. S tem hkrati zagotovi nediskriminatorno obravnavo in posledično večjo dostopnost javnega naročila gospodarskim subjektom;
- **načelo zagotavljanja konkurence med ponudniki** – naročnik v postopku javnega naročanja ne sme omejevati konkurence med ponudniki in se ne sme posluževati neupravičene uporabe postopkov, mora pa se obvezno ravnati v skladu s predpisi o

varstvu oz. preprečevanju omejevanja konkurence. Naročnik ne sme zahtevati od ponudnika, da pri izvedbi naročila zaposli nekatere proizvajalce ali izvede kak drug posel, če s posebnim zakonom ali sporazumom ni določeno drugače;

- **načelo transparentnosti javnega naročanja** – ponudnik mora biti izbran po predpisanem postopku in na pregleden način. Postopki naročanja so javni in brezplačno objavljeni na portalu javnih naročil oz. v Uradnem listu Evropske unije. To je odvisno od višine zneskov javnih naročil;
- **načelo enakopravne obravnave ponudnikov** – naročnik ne sme razlikovati med ponudniki v vseh fazah postopka javnega naročanja glede vseh elementov in ne sme ustvarjati okoliščin, ki pomenijo kakršno koli diskriminacijo ponudnikov. V primeru javnega naročanja, ki vključuje projektiranje, izbrani projektant ne sme sodelovati na razpisu za izvedbo projektiranega naročila, razen v primeru da pridobi pisno soglasje ministra, pristojnega za finance, ki potrjuje da razpolaga s svojo tehnološko ali konstrukcijsko rešitvijo, s katero ima zaradi nižje cene ali višje kvalitete konkurenčno prednost, ki je drugi ponudniki nimajo;
- **načelo sorazmernosti** – javno naročanje se mora izvajati sorazmerno predmetu javnega naročanja, predvsem glede izbire, določitve ter uporabe pogojev in meril, ki morajo biti smiselno povezani s predmetom javnega naročila.

#### 1.4 POSTOPKI NAROČANJA PO ZJN-2

Postopki javnega naročanja so odvisni od vrednosti predmeta javnega naročila, ki jih v 24. členu določa ZJN-2. Če je vrednost predmeta javnega naročila za blago in storitve enaka ali pa višja od 10.000 evrov in nižja od 40.000 evrov ter za gradnje enaka ali višja od 20.000 evrov in nižja od 80.000 evrov, izvede naročnik javno naročilo po postopku zbiranja ponudb. Če je vrednost predmeta javnega naročila za primer blaga in storitev enaka ali višja od 40.000 evrov in nižja od 137.000 evrov ter za primer gradenj enaka ali višja od 80.000 evrov in nižja od 274.000 evrov, se izvede naročilo po postopku zbiranja ponudb po predhodni objavi, lahko pa tudi po odprtem postopku, postopku s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti, s konkurenčnim dialogom, po postopku s pogajanjem brez predhodne objave in po predhodni objavi. Če pa je vrednost predmeta javnega naročila za blago in storitve enaka ali višja od 137.000 evrov in za gradnje enaka ali višja od 274.000 evrov, se javno naročanje izvaja ob uporabi odprtega postopka ali pa postopka s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti, v posebnih razmerah pa tudi s konkurenčnim dialogom ter postopkom s pogajanjem po predhodni objavi z ali brez objave obvestila o naročilu (Zakon o javnem naročanju, 2006).

Vrste postopkov (Zakon o javnem naročanju, 2006):

- **odprti postopek** – vsak, ki je zainteresiran pridobiti javno naročilo, lahko predloži svojo ponudbo, pri čemer mora biti le-ta pripravljena v skladu z vnaprej določenimi zahtevami naročnika;

- **postopek s predhodnim ugotavljanjem sposobnosti** – naročnik javnega naročila v prvi fazi na podlagi vnaprej predloženih prijav prizna sposobnost ponudnikom in nato v drugi fazi povabi k oddaji ponudb vse kandidate, ki jim je bila le-ta priznana;
- **konkurenčni dialog** – se uporabi, kadar prva postopka nista mogoča in če je pogoj za izbiro najboljšega ponudnika ekonomsko najugodnejša ponudba. Naročnik mora zagotoviti enako obravnavo vsem ponudnikom in drugim udeležencem ne sme razkriti predlagane rešitve. Dialog lahko izvaja, vse dokler ne pridobi končne rešitve in na zaključku le-tega pozove udeležence k predložitvi končne ponudbe. Zahteva lahko tudi, da jo ponudnik podrobneje obrazloži;
- **postopek s pogajanjem po predhodni objavi** – se uporabi, kadar naročnik s prvimi tremi postopki ne dobi nobene sprejemljive oz. pravilne ponudbe, kadar narava naročila v celoti ne dopušča ocenitve svoje vrednosti, ko predmeta naročila ni mogoče opredeliti tako natančno, da bi se uporabila prva zgoraj naštet postopka ter v primerih javnih naročil gradenj, katerih namen ni ustvarjanje dobička. Postopek se uporabi tudi, ko je vrednost javnih naročil nižja od mejne vrednosti, pri kateri mora naročnik poslati objavo Uradu za uradne objave Evropskih skupnosti in portalu javnih naročil;
- **postopek s pogajanjem brez predhodne objave** – se lahko uporabi za vse vrste javnih naročil, če s prvima postopkoma ne dobi nobene ponudbe oz. prijave in pod pogojem, da se predmet javnega naročila ne spreminja in če naročilo lahko izpolni le določen ponudnik (varovanje izključnih pravic ter tehnične oz. umetniške zahteve). Lahko se uporabi tudi, če je to nujno potrebno zaradi nepredvidenih razlogov in ni mogoče upoštevati niti skrajšanih rokov, predpisanih za prva navedena postopka niti za postopek s pogajanjem po predhodni objavi. Prav tako se ga uporabi, ko vrednost javnega naročila ne presega vrednosti, od katere dalje je treba objaviti javni razpis v Uradnem listu Evropske unije in je naročilo lahko izpolnjeno po vnaprej znanem številu sposobnih ponudnikov ter pod pogojem enakopravne obravnave vseh. Postopek s pogajanjem brez predhodne objave je možen tudi v nekaterih drugih primerih, npr. ko je naročnik zaradi vloženega zahtevka za revizijo nezmožen pravočasno oddati javno naročilo, ki pa jih podrobneje določa 29. člen ZJN-2;
- **postopek zbiranja ponudb po predhodni objavi** – lahko naročnik izvede na dva načina: izmed prejetih ponudb izbere najugodnejšo ob upoštevanju pogojev in meril ali pa postopek razdeli v dve fazi. V prvi fazi na podlagi prejetih prijav ugotovi izpolnjevanje pogojev med gospodarskimi subjekti in ustrezne kandidate v drugi fazi povabi k oddaji ponudbe. Lahko pa tudi v prvi fazi opravi dialog med prijavitelji z namenom oblikovanja dokončne razpisne dokumentacije in ugotovi, kateri izmed njih izpolnjuje pogoje, v drugi fazi pa jih povabi k oddaji ponudbe. Izmed vseh ponudb nato izbere najugodnejšo;
- **postopek zbiranja ponudb** – postopek javnega naročanja, v katerem naročnik pozove k predložitvi ponudb najmanj tri ponudnike, če je na relevantnem trgu dovolj ponudnikov.

## 1.5 POSLOVANJE IN UREDITEV SISTEMA JAVNEGA NAROČANJA PRI NEPOSREDNEM PRORAČUNSKEM UPORABNIKU<sup>5</sup>

Večino pravil finančnega poslovanja proračunskih uporabnikov urejajo Zakon o javnih financah (v nadaljevanju ZJF), Zakon o izvrševanju proračuna, Zakon o javnih naročilih, Zakon o računovodstvu, Zakon o javnih službah in Zakon o sistemu plač v javnem sektorju. Status neposrednega proračunskega uporabnika je povezan predvsem z načinom priprave in sprejemanja poslovno-finančnih načrtov. Finančni načrti so vedno del državnega proračuna, ki ga potrdi državni zbor. V postopku priprave in izvrševanja le-tega so vsi neposredni proračunski uporabniki izenačeni. To pomeni, da ni razlik med vladnimi, nevladnimi in pravosodnimi proračunskimi uporabniki. Za vse finančne načrte, ki so vključeni v državni proračun, veljajo enotno določeni postopki za pripravo in izvrševanje finančnega načrta, evidentiranje porabe ter za izvajanje nadzora nad javno porabo. Večina neposrednih proračunskih uporabnikov finančni načrt uresničuje prek lastne finančne službe, za računovodstvo pa skrbi Sektor za javno računovodstvo pri Ministrstvu za finance RS.<sup>6</sup> Nekaj jih ima tudi lastno računovodsko službo (Bajcar, 2006b, str. 7–9). Način dela in pristojnosti finančne službe neposrednega proračunskega uporabnika natančneje določa Pravilnik o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna Republike Slovenije (2004).

Vsi neposredni proračunski uporabniki so svoje poslovanje dolžni spremljati in evidentirati v skladu z določbami ZJF in Zakona o računovodstvu ter upoštevati določila in priporočila Slovenskih računovodskih standardov v primerih, ki ju navedena zakona ne obravnavata. Po Zakonu o računovodstvu ter Pravilniku o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava se prihodki in odhodki priznavajo po načelu denarnega toka (plačana realizacija), kar pomeni, da morata biti za ustrezno evidentiranje v poslovne knjige izpolnjena dva pogoja. To je, da je poslovni dogodek nastal ter da je denar oz. njegov ustreznik prejet oz. izplačan.

Neposredni proračunski uporabniki morajo upoštevati določila podzakonskih predpisov Zakona o računovodstvu. Med temi je najpomembnejši Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,<sup>7</sup> ki neposredne proračunske uporabnike uvršča med druge uporabnike enotnega kontnega načrta. Za te hkrati velja, da so osebe javnega

---

<sup>5</sup> Proračunske uporabnike podrobneje določa Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, omenjeni pa so tudi v 3. členu Zakona o javnih financah. Neposredne proračunske uporabnike delimo na neposredne uporabnike državnega in občinskega proračuna, nadalje pa se neposredni uporabniki državnega proračuna delijo na nevladne (npr. državni zbor, računsko sodišče), vladne (npr. vladne službe, upravne enote) ter pravosodne proračunske uporabnike (npr. razna sodišča, tožilstva). Posredni uporabniki državnega proračuna, ki se prav tako delijo na državne in občinske, pa so pravne osebe, ki so organizirane v pravno organizacijski obliki javni zavod, javna agencija ali javni sklad, katerih ustanovitelj in lastnik je država, ki izvajajo javno službo ali drugo javno funkcijo, ki sredstva za financiranje pridobivajo iz državnega proračuna; Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije; javni zavodi, javne agencije ter javni skladi, katerih ustanovitelji so posredni uporabniki; samoupravne narodnostne skupnosti ter Kmetijsko gospodarska zbornica ter javni zavodi, katerih ustanoviteljica je Kmetijsko gospodarska zbornica (Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, 2003).

<sup>6</sup> Večina neposrednih proračunskih uporabnikov nima lastne računovodske službe.

<sup>7</sup> Na uporabo pravilnika napotuje 13. člen Zakona o računovodstvu (1999).

prava, ki jim naloge in druga opravila kot redno dejavnost nalagajo zakonski predpisi in sklepi Vlade Republike Slovenije (Bajcar, 2006a, str. 4).

**Sistem javnih naročil** pri neposrednem proračunskem uporabniku obsega nabave potrošnega materiala, storitev in opreme ter celoten obseg investicijskih sredstev. Vsak postopek javnega naročanja praviloma poteka v treh fazah. Gre za poenostavljeno označeno, predrazpisno, razpisno in porazpisno (pogodbeno) fazo. Ostrih mej med fazami pravzaprav ni, vendar jih je dobro zarisati zaradi obširnosti pravnega področja (Mužina, Vesel, 2004, str. 73, 74). ZJN-2 pravno in procesno obravnava razpisno, tj. drugo fazo, ki jo v grobem sestavljajo javni razpis, predložitev ter ocena in prijava ponudb, izbira ponudnika in sklenitev pogodbe. Prvo fazo urejajo predvsem ZJF, Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije (ZIPRS) in Zakon o računovodstvu (ZR). Ureditev tretje, tj. porazpisne faze, pa najdemo pretežno v pogodbenem ter obligacijskem pravu.

Učinkovitost sistema javnih naročil zagotovimo tako, da opredelimo značilnosti faz pri javnem naročanju ter jih nato ustrezno proučimo in analiziramo (Bajcar, 2006, str. 100).

Tabela 1: Značilnosti učinkovitega sistema javnih naročil

	<b>ZNAČILNOSTI UČINKOVITEGA PROCESA</b>
1. UGOTAVLJANJE POTREB	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ vzpostavljen mora biti proces, ki zagotavlja dobro prepoznavanje potreb;</li> <li>✓ v finančnem načrtu morajo biti določeni cilji, znotraj katerih so razporejena proračunska sredstva, potrebna za doseg ciljev.</li> </ul>
2. IZBIRA DOBAVITELJEV	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ vzpostavljen mora biti proces, ki zagotavlja spoštovanje in upoštevanje temeljnih načel javnega naročanja;</li> <li>✓ zagotovljena mora biti racionalna poraba časa;</li> <li>✓ pogodbe, ki so sklenjene, morajo biti kakovostne.</li> </ul>
3. SPREMLJANJE IZVAJANJA POGODB	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ potek naročanja po pogodbi mora biti pravilen;</li> <li>✓ prevzemanje naročenega blaga oz. storitev mora biti pravilno;</li> <li>✓ vzpostavljen mora biti proces analiziranja izvajanja pogodb.</li> </ul>

Vir: Bajcar, 2006, str. 5.

Predrazpisna, tj. prva faza javnega naročila obsega postopek ugotavljanja potreb po izvedbi javnega naročila, prenos teh potreb v predloge ter nadaljnjo transformacijo predlogov v, s proračuni ali finančnimi načrti, v predvidena sredstva. Faza se zaključi, ko se javno naročilo predvidi v načrtu nabav (Mužina, Vesel, 2004, str. 73). Nabava se začne z ugotavljanjem potreb po nabavi, ki bi morale biti najcelovitejše ob pripravi predloga proračuna oz. finančnega načrta. Ministrstvo za finance RS sredi leta, tj. maja ali junija, obvesti proračunske uporabnike o globalnih okvirih za načrtovanje proračunskih odhodkov, ki običajno pomenijo raven glavnega programa, na podlagi katerega nato proračunski uporabniki razporedijo razpoložljiva sredstva na podprograme, dejavnosti in projekte. Dolžni so v okviru finančnega načrta določiti cilje in

razporediti proračunska sredstva za tiste namene, ki zagotavljajo doseganje ciljev<sup>8</sup>. V fazi ugotavljanja potreb je ključno, da proračunski uporabnik določi cilje svojega delovanja ter pripravi letni načrt nabav po vrstah blaga, vrednosti in količini ter izdelata terminski načrt vseh nabavnih aktivnosti (Bajcar, 2006, str. 99).

Fazo izbire dobavitelja oz. razpisno fazo procesno v celoti ureja ZJN-2 (Bajcar, 2006, str. 99), mejo med predrazpisno in razpisno fazo pa na podlagi potrjenih naročil pomeni odločitev naročnika o začetku postopka oddaje javnega naročila (Mužina, Vesel, 2004, str. 74). V tej fazi se naročnik odloča o elementih javnega naročila, ki so: javni razpis, predložitev ponudb, ocena in primerjava ponudb ter sprejem in sklenitev ponudb (Lah, 2006, str. 124). Pri izbiri dobavitelja so proračunski uporabniki dolžni v celoti upoštevati temeljna načela javnega naročanja po ZJN-2. To so: načelo gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti,<sup>9</sup> zagotavljanja konkurence med ponudniki, transparentnosti javnega naročanja, enakopravne obravnave ponudnikov ter sorazmernosti (Bajcar, 2006, str. 99).

V fazi izbire dobaviteljev so ključne aktivnosti naslednje (Bajcar, 2006a, str. 7, 8):

- **priprava in izbira postopka oddaje javnega naročila** – proračunski uporabnik mora izbrati pravi postopek oddaje javnega naročila (glede na vrednost in nabavo naročila), določiti ustrezne razpisne pogoje, izbrati in utemeljiti objektivna merila izbire, zagotoviti ustrezno konkurenco med ponudniki ter že vnaprej razmišljati o ustreznih rešitvah, če postopek javnega naročila ne bi uspel. V tej fazi morajo biti jasno določene in razmejene odgovornosti udeležencev (v postopku oddaje javnega naročila) ter krogotok dokumentacije;
- **izbira postopka javnega naročila in najugodnejšega ponudnika** v pravočasno izvedenem postopku ter le z neizogibnimi stroški;
- **sklenitev pogodbe** – v pogodbi mora biti nedvoumno določen predmet pogodbe, ki mora biti identičen s predmetom javnega razpisa oz. povabila k oddaji ponudb. V pogodbo je treba vgraditi ustrezne varovalne mehanizme interesov naročnika (za primer nespoštovanja pogodbenih določil dobavitelja oz. izvajalca).

Trenutek sklenitve pogodbe je meja med razpisno in porazpisno fazo oz. fazo spremljanja izvajanja pogodb. Porazpisna faza je zelo pomemben del sistema javnih naročil, saj je cilj vsakega javnega naročila njegova izvedba, postopek nabave pa se ne konča s sklenitvijo pogodbe (Mužina, Vesel, 2004, str. 74). Naročnik mora ves čas nadzirati izvajanje pogodb, vrednostno, kakovostno in količinsko realizacijo pogodb ter unovčitev morebitnih garancij in drugih zavarovanj. Treba je izdelati tudi analizo izvajanja pogodb in oceno celostnega odnosa z dobaviteljem (Bajcar, 2006, str. 100).

---

<sup>8</sup> Pravno podlago te faze lahko najdemo v ZJF (del, ki ureja pripravo proračuna in finančnega načrta) in v Uredbi o podlagah in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna (podrobneje ureja postopke in vsebino predlogov finančnega načrta proračunskih uporabnikov).

<sup>9</sup> Mnenja o gospodarnosti, učinkovitosti in smotrnosti podajata tudi Zakon o Računskem sodišču Republike Slovenije v drugi alineji tretjega odstavka 20. člena ter Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije v tretji alineji tretjega odstavka 11. člena (Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja, 2006, str. 8).

## 1.6 PREVARE IN TVEGANJA<sup>10</sup>

### 1.6.1 POMEMBNEJŠE OPREDELITVE IN RAZČLENITVE TVEGANJ

Poznamo več vrst tveganj med katerimi je za obravnavano snov najpomembnejše revizijsko tveganje. Slednje pomeni tveganje, da bo revizor nevede napačno oblikoval svoje mnenje o računovodskih izkazih, ki so bistveno napačni (Boynton, 2001, str. 172). Sestavljajo ga tri vrste tveganj (Bobič, 2004, str. 122):

- **tveganje pri delovanju** – tveganje, da obstaja pomembna nepravilnost ali napačna navedba,
- **tveganje pri kontroliranju** – tveganje, da notranje kontrole v revidirani enoti ne bodo odkrile oz. preprečile pomembnih nepravilnosti ali napačnih navedb,
- **tveganje pri odkrivanju** – tveganje, da revizor ne bo odkril pomembnih nepravilnosti ali napačnih navedb, ki je niso popravile notranje kontrole revidiranja.

Z analiziranjem revizijskih tveganj lahko oblikujemo model revizijskih zagotovil, ki ga poenostavljeno prikažemo s formulo  $A = A_1 + A_2 + A_3$ , pri čemer je A faktor zagotovil (Revizijski priročnik, 2006, str. 59):

- **A<sub>1</sub> je faktor zagotovila pri delovanju** – zagotovilo pri delovanju lahko pridobimo samo za segmente in revizijske cilje, pri katerih nismo ugotovili specifičnega tveganja ( $A_1 = 0$ ). Če zagotovila pri delovanju ne moremo pridobiti, je  $A_1 = 1$ .
- **A<sub>2</sub> je faktor zagotovila pri kontroliranju** – za doseg največjega zagotovila ( $A_2 = 2,3$ ) najprej prepoznamo ustrezne kontrolne postopke, ki dajejo ustrezna zagotovila za doseg kontrolnih ciljev v povezavi s posebnimi revizijskimi cilji, za katero je bilo ugotovljeno specifično tveganje, in nato preizkusimo njihovo delovanje v tekočem letu. Za srednje zagotovilo ( $A_2 = 1,3$ ) najprej prepoznamo ustrezne kontrolne postopke, ki nudijo ustrezna zagotovila za doseganje kontrolnih ciljev v povezavi s posebnimi revizijskimi cilji za tiste, kjer ni bilo ugotovljeno specifično tveganje, in nato preizkusimo delovanje v tekočem letu. Zagotovila pa ne pridobimo, če ne privzamemo strategije zanašanja na kontrole ( $A_2 = 0$ ).
- **A<sub>3</sub> je faktor zagotovila pri preizkušanju** – pridobimo ga z izvajanjem preizkušanja podatkov s podrobnim preizkušanjem podatkov ali analitičnih postopkov oz. kombinacijo obeh (Revizijski priročnik, 2006, str. 59, 60).

Tveganja je med drugim možno razdeliti na merljiva ali objektivna ter nemerljiva ali subjektivna. Pri prvih so verjetnosti in posledice znane, medtem ko pri drugih verjetnosti za nastanek niso znane, posledice pa so (Trček, 2006, str. 18).

---

<sup>10</sup> Turk opredeljuje tveganje v splošnem pomenu besede kot »možnost, da se bo zgodilo nekaj, kar bo imelo neugoden učinek na organizacijo, njeno delovanje in posledice delovanja; izpostavljanje nevarnosti nastanka škode ali poškodb; nezmožnost obvladovanja in pravičnega delovanja prihodnjih dogodkov ter načrtovanja njihovih posledkov« (Turk, 2002, str. 758).



Jagrič opredeljuje tveganja tudi glede na status. To so (Jagrič, 2004):

- **prisotna tveganja** – kontrol ni,
- **obstoječa tveganja** – kontrole so vgrajene,
- **preostala tveganja** – vgrajene so predlagane dodatne kontrole,
- **ciljno tveganje** – preostalo tveganje, ki je še sprejemljivo.

Pomembna mesta izpostavljenosti tveganj je treba prepoznati in ovrednotiti (Jagrič, 2004):

- **ocenitev v pravem času** – tveganje je treba ocenjevati neprestano z različnimi tehnikami in s spremljanjem;
- **makroocenitev** – izpostavljenost tveganju organizacije na strateški ravni. Tako opredeljena tveganja potem služijo za izdelavo letnega plana revidiranja;
- **mikroocenitev** – ocenitev tveganja na področju revidiranja (npr. organizacijska enota), ki se jo izvede z analizo ciljev (ugotavljanje aktivnosti, pogojev ali dogodkov, ki preprečujejo doseg ciljev) in se mora medsebojno dopolnjevati z makroocenitvijo;
- **ocenitev ciljnega preiskovanja dokazov tveganj, kontrol in upravljanja** – notranji revizor pri ciljnem preiskovanju vrednoti tveganja (mora jih prepoznati) pri upravljanju, delovanju in informacijskih sistemih;
- **zanke pri ocenjevanjih** – ocenitve tveganj ne smejo pokrivati le tradicionalnega finančnega področja, saj je to danes nezadostno. Prepoznavanja tveganj morajo potekati v sodelovanju s poslovodstvom, z odkritji pa je treba seznaniti vse zaposlene. Tveganja z velikim vplivom in veliko verjetnostjo so pomembnejša od tveganj z majhnim vplivom in majhno verjetnostjo.

#### 1.6.2 POMEMBNOST ODKRIVANJA PREVAR IN TVEGANJ ZA DELO NOTRANJNH REVIZORJEV

Jagrič možnost prevar opisuje s pomočjo t. i. trikotnika prevar, v katerega vključuje zaznaven pritisk (nepriemno kadrovanje in načrtovanje planskih ciljev) in zaznavne priložnosti (nezadostna notranja zakonodaja, nepredpisani postopki preiskovanja prevar v splošnih aktih in individualnih pogodbah) ter odnos izpostavljenih osebe do poštenosti. Če je transakcija v preseku, obstaja velika verjetnost, da se je zgodila prevara (Jagrič, 2004).

Ocenjevanje tveganja ima zelo pomembno vlogo pri delu notranjega revizorja in je najizrazitejše pri dolgoročnem načrtovanju in načrtovanju posameznih revizij, saj je osnovna podlaga za revidiranje. Notranje revidiranje se mora čedalje bolj usmerjati v prihodnost, ker tako daje nasvete poslovodstvu v zvezi s predpostavljenimi prihodnjimi tveganji na posameznih področjih poslovanja ter nasvete za ureditev notranjih kontrol kot orodje za ravnanje s tveganji (Tušek, Žager, 2004, str. 7, 8). Pod tem ne razumemo notranjih kontrol kot orodja za popolno izločanje tveganj, temveč kot orodje za obvladovanje. Pri izdelavi ocene tveganja in načrtovanju revizij mora notranji revizor upoštevati področja, ki so najbolj izpostavljena prevaram in korupciji. Le-

te<sup>11</sup> so različne, zaradi česar mora tudi notranji revizor prilagoditi pogostost revidiranja nekega področja. Dober indikator za morebitne nepravilnosti je tudi kontrolni ustroj organizacije oz. organizacijske enote ter pomanjkanje kontrol (Povh, 2003, str. 7, 9, 17). Ustrezen ustroj notranjih kontrol torej preprečuje možnost nastanka napak ali pomot, s čimer je onemogočen nastanek prevar (Jagrič, 2003b, str. 172).

Pri nabavi in javnih naročilih je najpomembneje, da skozi ves sestav odhodkov obstaja revizijska sled<sup>12</sup>, predvsem sled odgovornosti, kar omogoča precej dober nadzor nad porabljenimi sredstvi. Treba je tudi poudariti, da dokazov za prevare in korupcije ne zbirajo notranji revizorji, saj nimajo ne ustreznih znanj ne ustreznih pooblastil (Povh, 2003, str. 11, 17). Njihova naloga je preprečevanje, odkrivanje in preiskovanje prevar ter obveščanje o njih (Majič, 2003, str. 51). Raziskujejo pa le toliko, da potrdijo oz. zavržejo domnevo o morebitnih nepravilnostih (Povh, 2003, str. 17).

Tveganje precej vpliva na poslovanje organizacije in posledično dosego postavljenih ciljev. Zaradi tega je zelo pomembno, da je organizacija sposobna opredeliti, oceniti in zmanjševati nesprejemljiva tveganja, pri čemer ji s svojimi mnenji pomaga notranji revizor. Le-ta pri načrtovanju revizije pretehta nevarnost prevare ali korupcije glede na tveganost področja ter na postavljene in uveljavljene notranje kontrole in morebitne posledice prevare (Povh, 2003, str. 21), poslovodstvo pa je tisto, ki je odgovorno za vzpostavitev in vzdrževanje ustrezne ureditve notranjega kontroliranja, temelječega na ocenitvi tveganj v organizaciji (Nemec, 2006, str. 129), s čimer skuša zagotoviti skladnost izvajanja nalog z zakoni in s pravilniki. Pojme goljufije, prevare in korupcije obravnavajo Kazenskoppravna in Civilnopravna konvencija o korupciji, Kazenski zakonik, Zakon o preprečevanju pranja denarja, Zakon o preprečevanju korupcije ter Zakon o računskem sodišču – ZRacS-1 (Bobič, 2004, str. 115, 117).

Zanimivo je, da je v letu 2005 imelo le približno 17 % proračunskih uporabnikov organizirano notranjerevizijsko funkcijo. V Uradu RS za nadzor proračuna je registriranih 262 državnih notranjih revizorjev, od tega jih le polovica deluje pri vseh proračunskih uporabnikih skupaj. Tam, kjer imajo notranjerevizijsko službo, ponavadi ne zaposlujejo dovolj revizorjev, večinoma enega ali dva, kar pa za učinkovito delovanje službe v večini primerov ni dovolj (Šoltes, 2006, str. 7, 8). Na podlagi teh podatkov lahko sklepam, da v Sloveniji predstojniki proračunskih uporabnikov še vedno premalo poudarjajo pomen notranje revizije. Treba bi bilo poskrbeti za hitrejše izboljšave na tem področju, saj je delo notranjih revizorjev ključno pri preprečevanju prevar in tveganj.

---

<sup>11</sup> Povhova navaja naslednja področja, ki so najpogosteje izpostavljena prevaram in korupciji: informacijska tehnologija, zaposlovanje, zaupne informacije, sponzorstva, potni stroški in drugi izdatki za službena potovanja, poslovanje z gotovino, nabava in javna naročila, prodaja sredstev in razpolaganje z njimi, najem, prihodki državnega proračuna, finančni sistemi in postopki, financiranje programov iz državnega proračuna in podeljevanje koncesij, dovoljenja in druge diskrecijske odločitve, plače, navzkrižje interesov, dodatna zaposlitev ter financiranje političnih strank (Povh, 2003, str. 9–15).

<sup>12</sup> Revizijska sled je »veriga revizijskih dokazov, dobljena pri računalniškem obravnavanju podatkov s kodiranjem, z napotovanjem na druga mesta in olistinjenjem, ki povezuje salde na kontih ali druge zbirne izide z izvirnimi poslovnimi dogodki in izračuni« (Turk, 2002, str. 673).

## **2. NOTRANJE REVIDIRANJE PRI NEPOSREDNEM PRORAČUNSKEM UPORABNIKU IN UPORABA COSO-METODOLOGIJE**

### **2.1 OPREDELITEV NOTRANJE REVIZIJE IN DELA NOTRANJIH REVIZORJEV<sup>13</sup>**

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju<sup>14</sup> opredeljujejo notranje revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, ki je namenjena povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije, le-tej pa pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem preišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljšanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja (Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2004).

Usmeritve za državno notranje revidiranje opredeljujejo notranje revidiranje kot pripomoček, s katerim predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika ter višje vodstvo iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, da notranje kontrole izpolnjujejo cilje notranjega kontroliranja in da se tveganja obvladujejo na še sprejemljivi ravni. Predmet notranjega revidiranja so lahko vsi sistemi, postopki, dogodki in dejavnosti proračunskega uporabnika (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003).

Smernice INTOSAI<sup>15</sup> za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor opredeljujejo delo notranjih revizorjev kot preučevanje in prispevanje k nenehni uspešnosti ureditev notranjega kontroliranja skozi njegovo vrednotenje in dajanje priporočil, vendar niso v prvi vrsti odgovorni za njegovo oblikovanje, izvrševanje, vzdrževanje in dokumentiranje (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 39).

Notranji revizor ima veliko vlogo pri izgradnji in ohranjanju ureditve notranjega kontroliranja kot neodvisno nadzorno orodje poslovodnikov. Notranja kontrolna ureditev učinkovito deluje, ko so delovni cilji natančno opredeljeni, naloge zaposlencev načrtovane ter obstajajo notranji predpisi o vključevanju in delovanju kontrol (Koletnik, 2005, str. 37). Osrednje delo notranjih revizorjev ni več ocenjevanje, temveč zagotavljanje in dodajanje vrednosti ali povečevanje koristi organizacije (Ribič, 2005, str. 72) na področju obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in upravljalnega procesa (Jagrič, 2005, str. 182).

Poznamo več vrst notranje revizije. Koletnik jih deli na celovito ali delno, stalno in obstoječo ter klasično, novejšo in sodobno notranjo revizijo (Koletnik, 2005, str. 46).

---

<sup>13</sup> Za boljše razumevanje snovi navajam glavni razliki ter podobnost med zunanjimi in notranjimi revizorji. Oboji delujejo v smeri smotrne in zakonite uporabe proračunskih sredstev z razliko, da je njuno delo usmerjeno z različnimi predpisi in standardi. Delo notranjega revizorja je usmerjeno na proračunskega uporabnika, medtem ko je delo zunanjega revizorja usmerjeno na celoten javni sektor (Gostiša, 2005, str. 4).

<sup>14</sup> Izdal jih je Institute of Internal Auditors (IIA).

<sup>15</sup> INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions.

Notranje revidiranje mora biti opravljeno po načelu neodvisnosti in nepristranskosti, racionalnosti in dobre prakse, resničnosti, pravočasnosti, zakonitosti, nenadnosti, odgovornosti, dobre prakse in dokumentarnega presojanja (Koletnik, 2005, str. 59).

### 2.1.1 ORGANIZACIJSKI STATUS TER CILJI IN OBSEG DELOVANJA NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE

Notranjerevizijska služba je enota, neposredno podrejena predstojniku, imenovanje oz. razrešitve vodje službe pa določa minister, pristojen za finance. Položaj službe mora biti jasno opredeljen v internem aktu organa. Notranji revizor praviloma poroča o svojih izsledkih predstojniku organa, pomembno pa je, da ima popolno svobodo komuniciranja znotraj ter vse pristojnosti revidirati vse dejavnosti v organu brez omejitev. Poročati mora torej neodvisno, kar pomeni da ocenjuje sistem notranjega kontroliranja pravično in nepristransko (Vidovič, 2004, str. 91, 93). Predstojnik je v skladu z zakonskim okvirom notranjega nadzora javnih financ izključno odgovoren za doseganje ciljev in zakonitost poslovanja ter smotrno uporabo sredstev, ki jih mora varovati. Za izvajanje svoje odgovornosti ima skoraj vse pristojnosti in mu pri tem v največji meri, poleg zakona, pomaga notranji revizor. Ta stalno preizkuša ustreznost in smotrnost notranjih kontrol, poslovnih postopkov, procesov in stanj ter na podlagi ugotovitev svetuje (Gostiša, 2005, str. 2, 3).

Notranjo revizijo Vidovičeva opredeljuje kot službo, ki jo ustanovi vodstvo neke organizacije zato, da ji pomaga pri obvladovanju tveganj,<sup>16</sup> in da pregleduje sisteme notranjega kontroliranja. Naloga službe je objektivno vrednotenje in poročanje o ustreznosti notranjih kontrol, pristojnosti pa vključujejo celoten obseg poslovanja in vrednotenje tveganj ter ocenjevanje zadovoljivih ukrepov za obvladovanje tveganj. V službi morajo biti cilji delovanja, ki morajo zajemati prizadevanja za smotrno poslovanje organa ter notranje kontrole, ki varujejo sredstva in preprečujejo ter odkrivajo prevare in koruptivna dejanja (Vidovič, 2004, str. 92).

V javnem sektorju lahko notranji revizor v veliki meri prispeva k povečevanju koristi in dodani vrednosti organizacije predvsem z izvajanjem revizij gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja. Pri gospodarnosti gre večinoma za vprašanje, ali so bili resursi proračunskega uporabnika zahtevani, pridobljeni in uporabljeni gospodarno. Z njo je neposredno povezana učinkovitost, ki pomeni razmerje med vložki in izidi. Ti se nanašajo predvsem na kvaliteto in kvantiteto proizvodov in storitev, ki jih zagotavlja javna služba, ne smemo pa pozabiti tudi na aktivnosti in z njimi povezane stroške za resurse, s katerimi dosegamo pričakovane rezultate. Z uspešnostjo merimo, ali so bili cilji doseženi v skladu z izvajanjem dogovorjene politike. Naloga revizorja je primerjati dejanske dosežke s cilji in z nameni političnih usmeritev in na podlagi tega

---

<sup>16</sup> Vloga notranje revizije se lahko na področju obvladovanja tveganja s časom spreminja in variira med različnimi »stanji«. Lahko se zgodi, da: nima nobene vloge, revidira obvladovanje tveganja kot del načrta notranje revizije, aktivno in vseskozi podpira ter sodeluje pri procesu obvladovanja tveganja (npr. spremljanje aktivnosti) ali pa obvladuje in koordinira celoten proces obvladovanja tveganja (Chambers, 2004).

oceniti oz. izmeriti uspešnost izvedbe vseh nalog, ki so pripeljale do ciljev (Bitenc, 2004, str. 67–69).

Novela ZJF iz leta 2002 (ZJF-C) je določila formalno podlago za notranji nadzor javnih financ. Na tej osnovi je minister, pristojen za finance, izdal Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002). Ta v 10. členu določa, da so proračunski uporabniki, ki presegajo 500 mio tolarjev<sup>17</sup> letnega proračuna, dolžni organizirati lasno notranjerevizijsko službo ali pa skupno revizijsko službo z drugimi proračunskimi uporabniki oz. morajo najeti zunanje izvajalce notranje revizije (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002), vendar le pod pogojem, da imajo znanje, veščine in sposobnosti, potrebne za izvajanje revidiranja, so vpisani v register Slovenskega inštituta za revizijo<sup>18</sup>, imajo strokovne izkušnje pri podobnih delih in izvajanju revizije, upoštevajo usmeritve za finančno poslovanje in notranje kontrole ter usmeritve za državno notranjo revizijo (Milatović, 2003, str. 122). Vsi ostali proračunski uporabniki pa so po navedenem členu dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Pomembnejše naloge notranjega revizorja so predvsem te, da pomaga organizaciji obvladovati tveganja s prepoznavanjem in z ovrednotenjem pomembnih mest izpostavljenosti tveganj ter nenehnim izboljševanjem obvladovanja tveganj in notranjih kontrol, pri čemer sta mu v pomoč nadziranje in vrednotenje sistema obvladovanja tveganj. Naloga notranjega revizorja je tudi, da pripravlja postopek zagotavljanja notranjih kontrol in pomaga pri vzdrževanju učinkovitosti ter vrednotenju učinkovitosti in uspešnosti notranjih kontrol. Svoj prispevek k organizaciji da tudi z dodatnimi kontrolnimi premisleki ter premisleki glede procesa in dejavnikov upravljanja (Jagrič, 2003, str. 68, 69).

Pomembno je tudi, kako se bomo lotili notranje revizije z vidika časa, stroškov in kakovosti.<sup>19</sup> Potrebno je torej najti najboljše ravnovesje med porabljenim časom revidiranja, čim nižjimi stroški in zadovoljivo kakovostjo (Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja, 2006).

Predstojnik notranje revizije mora zagotoviti načrte in jih skupaj s potrebami po sredstvih uskladiti z najvišjim poslovodstvom, razviti politike in postopke, koordinirati notranje revizijske aktivnosti z zunanjimi ponudniki storitev ter občasno poročati poslovodstvu. Zagotoviti mora tudi program zagotavljanja kvalitete notranjega revidiranja ter načrt zagotavljanja stalnih izboljšav (Turk, 2003, str. 93). Vodja notranjerevizijske službe je dolžan poročati najmanj enkrat letno predstojniku o izvajanju funkcije notranjega revidiranja in mora podati mnenje o sistemih notranjega kontroliranja (Vidovič, 2004, str. 104). Državni notranji revizorji pa so skladno z 21. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ dolžni poslati izvod letnega poročila tudi Ministrstvu za finance, Uradu RS za nadzor proračuna.

<sup>17</sup> 500 mio tolarjev je približno 2.086.500 EUR.

<sup>18</sup> Gre za register preizkušenih notranjih revizorjev, ki ga vodi Slovenski inštitut za revizijo.

<sup>19</sup> Gre za t. i. trikotnik časa, stroškov in kakovosti (Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja, 2006).

## 2.1.2 KODEKS POKLICNE ETIKE NOTRANJEGA REVIZORJA<sup>20</sup>

»Kodeks poklicne etike notranjega revizorja (v nadaljevanju kodeks) je zapis pravil, po katerih se je notranji revizor dolžan ravnati pri opravljanju notranjerevizijskih nalog.« Sprejet je bil zaradi želje po jasni in nedvoumni opredelitvi poklicnoetičnih dolžnosti notranjega revizorja. Le-ta se mora ravnati v skladu s slovenskimi predpisi, z notranjerevizijskimi načeli ter s standardi notranjega ravnanja in ne sme dopuščati kršitve naštetih.

Notranji revizor mora v skladu s temeljnimi načeli poklicne etike dosegati visoke standarde strokovne sposobnosti, morale in dostojanstva ter dosledno delovati v skladu s smernicami kodeksa. Nenehno se mora izobraževati na svojem področju ter spremljati strokovne dosežke področij, ki so pomembna za njegovo delovanje. Notranji revizorji med seboj sodelujejo na temelju tovarištva, odkritosti in izmenjavanja izkušenj. Pri izpolnjevanju obveznosti in odgovornosti mora biti notranji revizor strokoven, odgovoren, zaupanja vreden, neoporečen, nepristranski in prizadeven. Vse informacije je dolžan sporočati pošteno in odkrito ter jih popolnoma razkriti.

Dejavnike, ki lahko povzročijo neetično obnašanje, v grobem delimo na organizacijske in zunanje. Med organizacijske dejavnike lahko štejemo pritiske za izboljšanje uspešnosti na kratki rok, upoštevanje pristojnosti pri linijskem sistemu vodenja, lojalnost pri neformalnem skupinskem delu ter odločanje odborov. Zunanji dejavniki pa so pritiski konkurence, nedovoljeno obnašanje drugih ter različne definicije etičnega obnašanja v različnih kulturah (Majič, 2003, str. 48).

## 2.2 NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC

Notranje revidiranje je element celovitega sistema notranjega nadzora javnih financ v RS, tako kot je opredeljen s pravnim okvirom, ki temelji na ZJF. Notranji nadzor javnih financ opredeljujejo ZJF, Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor, Usmeritve za državno notranje revidiranje, ki vključujejo kodeks poklicne etike in standarde, ter Usmeritve za notranje kontrole (Gostiša, 2005, str. 1).

Finančni nadzor, ki ga določa 100. člen ZJF, je pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna sistem notranjih kontrol, organiziran kot sistem postopkov in odgovornosti zaposlencev v neposrednem uporabniku, ter notranje revizije, pod katero spada naknadna računovodsko-finančna revizija in revizija učinkovitosti, gospodarnosti ter uspešnosti (Jagrič, 2006). ZJF razlaga tudi sestavine sistema notranjega nadzora javnih financ. To so finančno poslovanje, notranje kontrole in notranje revidiranje. Prve razumemo kot vzpostavitev in izvajanje načrtovanja ter izvrševanja proračuna in finančnih načrtov ter računovodenje in

<sup>20</sup> Povzeto po Kodeksu poklicne etike notranjega revizorja, ki je bil dopolnjen 21. 10. 2004 in ga je izdal Slovenski inštitut za revizijo.

poročanje. Namen je dosega zastavljenih ciljev in zagotovilo zavarovanja sredstev pred izgubo, oškodovanji in prevarami. Druge obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotovitev spoštovanja načel učinkovitosti, uspešnosti, gospodarnosti, preglednosti ter zakonitosti. Tretje pa zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovodstvu glede ciljev notranjih kontrol (Koletnik, 2005, str. 57).

Nadzor nad proračunskimi sredstvi se po sedANJI ureditvi javnih financ v Sloveniji izvaja na treh ravneh. Na prvi ravni se izvaja kot sistem notranjih kontrol, postopkov in odgovornosti zaposlenecv pri neposrednem uporabniku, notranje revizije učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti ter kot pravilnost oz. zakonitost poslovanja. Druga raven je Urad za nadzor proračuna, ki deluje v sestavi Ministrstva za finance RS. Urad v okviru proračunske inšpekcije izvaja naknadno kontrolo uporabe proračunskih sredstev pri proračunskih uporabnikih in v primeru nepravilnosti izdaja odločbe. Nadzor na tretji ravni pa izvaja Računsko sodišče RS, ki nato svoje ugotovitve poroča Državnemu zboru RS, le-ta pa deluje v okviru Odbora za nadzor proračuna in drugih javnih financ (Lah, 2005, str. 8, 9).

## **2.3 SODELOVANJE NOTRANJIH Z ZUNANJIMI REVIZORJI**

### **2.3.1 RAZMERJE MED NOTRANJO IN ZUNANJO REVIZIJO**

Notranji in zunanji revizorji bi morali skupaj razvijati revizijsko stroko in prakso ter standarde, metode in tehnike revidiranja. Zaradi razumevanja bi bilo zelo dobro poenotiti nekatere pojme (npr. učinkovitost, smotrnost ipd.), k čemur bi pripomoglo sodelovanje na področju načrtovanja revizij (Korpič Horvat, 2006). Precej pomembno je, da notranji in zunanji revizorji gradijo tvoren in dolgoročen odnos (sprotna obveščanja, izobraževanja ipd.).

Nameni zunanjega revidiranja se precej razlikujejo od namenov notranjega, ki so različni in odvisni od zahtev poslovodstva. Zunanje revizorje predvsem zanima, ali so računovodski izkazi brez bistveno napačnih navedb. Kljub tako veliki razliki pa so nekateri načini za doseganje posebnih namenov podobni, zaradi česar je notranje revidiranje lahko v nekaterih pogledih koristno pri določanju vrste, časa in obsega postopkov zunanje revizije (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2001).

Precejšnja razlika med revidiranjima je tudi v stopnji samostojnosti in nepristranskosti, ki pri notranjem revidiranju ne more doseči enake stopnje neodvisnosti, kot je pri zunanjem. Zunanji revizor je za izraženo revizijsko mnenje izključno odgovoren; te odgovornosti ne zmanjša nobeno notranje revidiranje. Pomembno je, da zunanji revizor dovolj spozna delovanje notranje revizije, da lahko načrtuje revizijo in pripravi uspešen način revidiranja (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2001).

Prednosti, ki jih lahko zunanji revizorji vidijo v sodelovanju z notranjimi, so lahko naslednje: zunanji revizorji lahko delo notranjih upoštevajo pri svojem delu, notranji revizorji omogočajo

učinkovitejšo izrabo časa, sodelovanje prispeva tudi h kakovosti dela zunanjih revizorjev, notranji revizorji lahko podajo svoje mnenje o stanju notranjih kontrol, analizi tveganj, revizijski sledi ter poročilu in tako zunanji reviziji omogočajo usmeritev na področju pomembnejših tveganj itd. (Gostiša, 2005, str. 4).

### 2.3.2 VLOGA RAČUNSKEGA SODIŠČA RS

Računsko sodišče RS naloge, ki jih določa zakon, opravlja neodvisno, strokovno, odgovorno, objektivno, pravočasno in etično, bistvenega pomena pa je kar najbolj smotrna poraba javnih sredstev. Nagibajo se k čim bolj pravočasnemu in objektivnemu obveščanju javnosti o pomembnih razkritjih in ugotovitvah revizij poslovanja uporabnikov javnih sredstev ter jim svetuje, kako naj izboljšajo svoje poslovanje. Računsko sodišče ne sodi, ampak presoja pravilnosti uporabe številnih predpisov, ki pogosto presegajo sam okvir javnofinančnih predpisov (Vesel, 2006, str. 11).

Računsko sodišče revizijske pristojnosti izvršuje na podlagi Zakona o računskem sodišču ter Poslovnika računskega sodišča RS (Vesel, 2006, str. 12), predpisujejo pa jih tudi drugi akti. Za lažjo primerjavo dela notranjih revizorjev z delom revizorjev Računskega sodišča RS le naštevam faze revizijskega procesa Računskega sodišča RS. To so: načrtovanje revizije, začetek izvajanja revizije, izdaja osnutka poročila, izdaja predloga poročila ter izdaja revizijskega poročila (Okvirni opis faz revizijskega procesa, 2007).

## 2.4 PODROBNA PREDSTAVITEV COSO<sup>21</sup>-METODOLOGIJE<sup>22</sup>

Notranji revizorji se pri vrednotenju ustreznosti notranjekontrolnega sistema v javnem sektorju opirajo na smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, ki temeljijo na modelu COSO. Le-te sestojijo iz petih sestavin<sup>23</sup> notranje kontrole. V letu 2004 je bil uveljavljen nov koncept metodologije COSO<sup>24</sup>, ki temelji na osmih sestavinah notranje kontrole, vendar zaenkrat še ni v veljavi.

---

<sup>21</sup> COSO-metodologija je dobila ime po komisiji, ki jo je pripravila, in sicer The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (Nemec, 2003, str. 188). Gre za prostovoljno organizacijo, katere namen je izboljšati kakovost finančnih poročil prek poslovne etike in učinkovitih notranjih kontrol ter vladanje podjetju (Putting COSO's Theory into Practice, 2005). Sponzorirala je razvoj različnih konceptov in razvijanje skupnih priporočil pri vzpostavljanju in nadziranju notranjih kontrol (Volarič Prijatelj, 2003, str. 22).

<sup>22</sup> Glavni okvir za izdelavo podpoglavja so bile Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, ki so bile prevedene v slovenščino leta 2006.

<sup>23</sup> Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor temeljijo na modelu COSO, ki sestoji iz petih sestavin notranje kontrole: (1) okolja kontroliranja, (2) ocenjevanja tveganja, (3) kontrolnih aktivnosti, (4) informiranja in komuniciranja ter (5) spremljanja (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, prevedeno 2006).

<sup>24</sup> COSO ERM Framework je sestavljen iz osmih komponent, in sicer (1) notranjega okolja, (2) postavljanja ciljev, (3) prepoznavanja dogodkov, (4) ocenitve tveganja, (5) obvladovanja tveganja, (6) aktivnosti kontroliranja, (7) informiranja in komuniciranja ter (8) nadziranja (Enterprise Risk Management – Integrated Framework, 2004, str. 7).



Temu, da je odbor podpornih organizacij komisije za ceste (COSO) oblikoval COSO-metodologijo je botrovalo kar nekaj elementov, ki so vsak zase prispevali svoj delež. V osemdesetih letih so pri organizaciji odkrili, da so procesi revidiranja pretirano usmerjeni k finančnemu računovodstvu ter niso upoštevali širšega pomena okolja kontroliranja, na podlagi česar je poslovodstvo sprejemalo odločitve. Poleg tega je večina organizacij uporabljala različne modele pri ocenjevanju notranjih kontrol, kar je privedlo do pomembnih revizijskih napak. Tako so bila izdana pozitivna revizijska poročila za organizacije, ki so imele sicer dobre finančne rezultate, a se je pokazalo, da poslovodstvo ni delovalo v skladu z etičnimi načeli, kar je kasneje nemalokrat vodilo k škandalom.<sup>25</sup> Posledično se je pojavila potreba po izdelavi metodologije, ki bi ponovno postavila splošno priznane kriterije za vzpostavitev notranjih kontrol in ocenjevanje uspešnosti njihovega delovanja (Sawyer, Dittenhofer, Scheiner, 2003, str. 420; Volarič Prijatelj, 2003, str. 22).

Treba je bilo redefinirati notranje kontrole ter kriterije za določanje učinkovitosti sistema notranjih kontrol (Simmons, 1997), kar pa ni bilo tako enostavno. Težave so nastajale predvsem pri definiranju mehkih kontrol, ki so bile novost in ena glavnih razlik med klasično vrsto revidiranja ter COSO-metodologijo; npr. kako določiti, ali je kultura v organizaciji zdrava? Poleg tega pa COSO vsebuje še štiri dodatne elemente kontrolnih aktivnosti, ki jih klasični modeli revidiranja ne poznajo in jih podrobneje razlagam v nadaljevanju diplomskega dela (Lindow, Race, 2002).

Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja so nastale leta 1992 in odražajo vizijo pospeševanja oblikovanja, izvajanja in vrednotenja notranjega kontroliranja. Za slednje priporočajo COSO-metodologijo kot najbolj ustrezno,<sup>26</sup> vendar ne kot substitut za INTOSAI-standarde revidiranja oz. katere koli druge relevantne standarde revidiranja in tudi ne vmešavanja v zakonodajo. Poleg tega jo priporočajo tudi poslovodstvu kot primer trdnega ogrodja notranjih kontrol (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, 2004, str. 3–5). Leta 2001 so na sedemnajstem kongresu INTOSAI v Seulu spoznali, da se morajo smernice opirati na Združeni okvir za notranje kontroliranje Odbora predstavnikov ameriških organizacij s področja revizije, računovodstva in menedžmenta, katerih skupni interes je razvoj standardnega kontrolnega modela (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 2). Kasneje so bila predlagana dodatna priporočila, naj smernice obravnavajo tudi etične vrednote, preventivne dejavnosti ter zaznavanje prevar in korupcije v javnem sektorju ter priskrbijo več informacij o splošnih načelih kontrolnih aktivnosti, ki se nanašajo na obdelovanje informacij. Glavni cilj odbora<sup>27</sup> je razviti smernice za vzpostavljanje in vzdrževanje uspešnega notranjega kontroliranja v javnem sektorju (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, 2004, str. 1).

---

<sup>25</sup> Spomnimo se primera Enron.

<sup>26</sup> Kot primeren okvir za ureditev sistema notranjih kontrol ga priporočata tudi 404. (Burazer, 2003, str. 13) in 409. odstavek Sarbanes-Oxleyjevega zakona iz leta 2002 (Bradford, 2004).

<sup>27</sup> Odbor INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja.

COSO-metodologija s svojo usmerjenostjo proti strankam ter cilju (izidu) naslavlja ključne vzroke brez tega, da bi nekoga neposredno krivila za nastale napake ter ustvarja rešitve ob vsakem času. Ključni koraki k uspešni aplikaciji metode so: razumevanje metodologije, določitev prednosti in slabosti kontrol, definiranje ključnih težav ter pogojev poročanja, potrditev dokazov pričanj, izdelava končne ocenitve ter identifikacija korektivnih ukrepov (Simmons, 1997). Najbolj uspešen ter stroškovno učinkovit način vgraditve in izpeljevanja notranjih kontrol za finančno poročanje pa je, da se znotraj organizacije vzpostavi zavedanje o pomembnosti notranjih kontrol (Putting COSO's Theory into Practice, 2005).

Revidiranje po metodologiji COSO organizaciji prinaša kar nekaj prednosti. Applegate in Wills jih navajata pet (Applegate, Wills, 1999):

- **uspešnost** – preizkušanje vseh petih sestavin COSO-modela nam da trdne temelje za določitev stopnje zagotovila notranjih kontrol;
- **učinkovitost** – osredotočanje na sestavine notranjih kontrol pomaga pri nadzorovanju stroškov;
- **primerljivost** – uporaba »navadnega« okvira revidiranja ter sistema ocenjevanja omogoča primerljivost kontrol pri različnih vrstah poslovanja;
- **komunikacija** – vključevanje COSO-kriterijev v diskusije s klienti povečuje njihovo razumevanje koncepta kontrol;
- **revizijski odbor** – poročanje v obliki COSO-okvirja pripomore k prikazu prednosti in slabosti sistema notranjih kontrol.

COSO-metodologija nudi poslovodstvu še dve veliki prednosti. Prva je ta, da zagotavlja kontrole, ki slonijo na zanesljivih podatkih, in druga, da lahko s pomočjo že zgrajenega modela vplivajo na večjo učinkovitost ter manjše stroške v celotni organizaciji (Marinos, 2004). Poleg tega pa je ocenitev tveganja ter poročanje o notranjih tveganjih tudi zelo pomembna za poslovodstvo, ki ima zato še večjo preglednost nad procesi v organizaciji in se laže spopada s tveganji (Colman, 2006).

COSO je sedaj najširše sprejet okvir notranjega kontroliranja, s katerim lahko organizacije določijo svoj sistem notranjih kontrol (Marinos, 2004), ter je primeren za vse vrste organizacij (Putting COSO's Theory into Practice, 2005). Poleg COSO-metodologije, ki upošteva vse večje »notranje faktorje«, sta se uveljavili še metodologiji Cadbury v Veliki Britaniji ter CoCo<sup>28</sup> v Kanadi (Sawyer, Dittenhofer, Scheiner, 2003, str. 422).

COSO je proces, ki naj bi priskrbel sprejemljivo zagotovilo doseganja ciljev organizacije, temelječe na opredeljenih metodičnih sestavinah vrednotenja notranjih kontrol. Ti cilji so ločeni na cilje delovanja, ki vključujejo tudi cilje varovanja sredstev, cilje poročanja in cilje usklajenosti delovanja s predpisi in z zakonodajo (Jagrič, 2003b, str. 173).

---

<sup>28</sup> CoCo je kratica za the Criteria of Control.

## 2.4.1 ZASNOVA NOTRANJEGA KONTROLIRANJA IN PODROČJE DELOVANJA

Notranje kontroliranje<sup>29</sup> je dinamičen in celosten proces, ki ga je uveljavilo poslovodstvo in zaposlenci v organizaciji, ter se nenehno prilagaja spremembam, s katerimi se sooča organizacija. Oblikovano je zato, da pomaga obvladovati tveganja in da ob prizadevanjih za uresničevanje poslanstva organizacije daje sprejemljivo zagotovilo, da bodo doseženi splošni nameni<sup>30</sup> poslovanja organizacije (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 6), ki so: uspešno, gospodarno in učinkovito poslovanje,<sup>31</sup> vključno z varovanjem sredstev, zanesljivo računovodsko poročanje ter skladnost z zakoni in drugimi predpisi (Chambers, 2004). Notranja revizija mora delovanje sistema notranjih kontrol preverjati in ocenjevati z več vidikov. Najpomembnejši so celovitost izvajanja in ustreznost, kjer mora biti pozornost usmerjena v odstopanja med dejanskim in želenim delovanjem sistema notranjih kontrol, ustreznost glede na tveganja, ki ogrožajo poslovanje, ter na sprejemljivost stroškov<sup>32</sup> izvajanja v primerjavi s koristmi, ki jih prinaša (Volarič Prijatelj, 2003, str. 21). Notranje kontrole je treba oblikovati, vgraditi v procese delovanja, poročanja in usklajevanja z zakonodajo ter jih nadzirati in o njih pregledno poročati (Jagrič, 2003a, str. 120). V organizaciji pomenijo najboljši ukrep za preprečitev nastanka prevar oz. zmanjšanje izpostavljenosti tveganja ob njihovem nastanku (Nemec, 2006, str. 129).

Notranji revizorji ovrednotijo in preiskujejo procese planiranja, organiziranja ter usmerjanja z namenom ugotovitve obstoja utemeljenega zagotovila, da bodo nameni in cilji doseženi (Jagrič, 2001, str. 219). Poleg tega imajo pomembno vlogo pri začetnem oblikovanju, vrednotenju in dograjevanju celotnega ustroja notranjih kontrol, kjer opravlja nalogo svetovanja (Jagrič, 2003a, str. 124–125), pri čemer bi moral odkloniti opravljanje svetovalnih storitev, ki so prepovedane, nasprotne usmeritvam in postopkom ter ne prispevajo h koristim in k najboljšim interesom organizacije. Svetovanje je ponavadi v obliki posvetovanja, nasvetov, podpore, modeliranja procesov ter izobraževanja (Koletnik, 2005, str. 44). Za vrednotenje notranjih kontrol<sup>33</sup> se notranji revizorji poslužujejo različnih tehnik, od kontrole samoocelitve do revidiranja in sprotnega ocenjevanja. Te so pomembne zaradi ugotavljanja vrednotenja in učinkovitosti kontrol, na podlagi česar se nato lahko razvijajo korektivne aktivnosti (Sawyer, Dittenhofer, Scheiner, 2003, str. 31). Poleg prej omenjene samoocelitve je bila velika novost COSO-

---

<sup>29</sup> Skupek kontrol, ki jih najdemo v organizaciji, pomeni ogrodje notranjih kontrol (A Guide to Planning, Conducting, and Reporting on Internal Auditing Assurance Engagements in the Federal Government of Canada, 2004) – sestavine COSO-metodologije.

<sup>30</sup> (1) Urejeno, etično, gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje, (2) izpolnjevanje obveznosti predložitve obračunov, (3) skladnost z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi, (4) varovanje dejavnikov pred izgubo, napačno uporabo in poškodbo (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006).

<sup>31</sup> S tem področjem se še posebej ukvarja revidiranje dosežkov, pri čemer se gospodarnost razume kot minimizacija stroškov uporabljenih sredstev (ali so bila sredstva uporabljena gospodarno?), učinkovitost navezuje na gospodarnost in pomeni, kako dobro so bila sredstva porabljena (ali smo maksimizirali kvaliteto in kvantiteto glede na vložena sredstva?), ter uspešnost, ki je bistveno ciljno usmerjen koncept; zanima nas razmerje med vložki in izloški ter cilji in objektivnostjo (Implementation Guidelines for Performance Auditing. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience, 2004).

<sup>32</sup> Stroški notranjega kontroliranja ne smejo preseči pridobljenih koristi.

<sup>33</sup> Notranje kontrole pri COSO-metodologiji sestavlja pet komponent (okolje kontroliranja, ocenjevanje tveganja, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter spremljanje), ki jih bom v nadaljevanju diplomskega dela tudi podrobno opisala.

metodologije uvedba ovrednotenja t. i. mehkih kontrol (Nemec, 2003, str. 188), kot so npr. dajanje pooblastil, izpostavljanje odgovornosti, pospeševanje neprestanega izboljševanja delovanja, udeležba zaposlencev in njihova usposabljanja, kontroliranje na vseh ravneh delovanja in drugo (Jagrič, 2001, str. 220). Uvedba mehkih kontrol in ostalih tehnik nas pripelje do dejstva, da je COSO-metodologija zapletenejša od tradicionalnih načinov revidiranja notranjih kontrol (Sawyer, Dittenhofer, Scheiner, 2003, str. 98).

Notranji revizor mora v poročilu o ustroju notranjih kontrol razkriti pomembne pomanjkljivosti in slabosti. Ustrezno mora ovrednotiti svoje ugotovitve in ugotoviti, ali je katera od pomanjkljivosti in slabosti tako pomembna, da jo je treba razkriti v poročilu poslovodstvu (Nemec, 2003, str. 188,190).

Metodika zagotavljanja notranjih kontrol je odvisna od velikosti organizacije ter okolja, v katerem deluje. Procesi in postopki morajo vsebovati planiranje vrste, obsega in vsebine zagotavljanja, pridobivanje razumevanja informacijskega sistema, kontrol in razkritij, preizkus notranjih kontrol in oceno usklajenosti s poslovodskimi izjemami, merjenje neusklajenosti ter izdelavo poročila z ustreznimi ugotovitvami. Model mora vsebovati tako notranja kot zunanja tveganja ter jih ločevati po tem, na kateri del organizacije se nanašajo (npr. celota, nekatere transakcije ipd.), in jih tako tudi obravnavati. Naslednji korak je dodelitev kontrolnih ciljev, ki so bistveni za postavljanje notranjih kontrol. Nato se opredelijo tveganja, ki jih nadgradimo z metodiko izvedbe. Tveganja je treba prepoznati ter razvrstiti temeljna sredstva in vire, kar naredimo tako kot prej, najprej na ravni celotne organizacije, nato na ravni transakcij, kar se opravi tudi v zadnji, tj. zaključni fazi – analiza kontrolnih aktivnosti. Tu se obrnemo na kontrole, ki morajo biti transparentne, členjene po vrstah ter postavljene ločeno za osebje in orodja (Jagrič, 2003b, str. 176–178).

#### 2.4.2 SESTAVINE NOTRANJEGA KONTROLIRANJA

Notranje kontroliranje sestavljajo okolje kontroliranja, ocenjevanje tveganja, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter spremljanje. Sestavine se nanašajo na vse vidike poslovanja organizacije ter določajo način izvedbe notranjega kontroliranja, ki se priporoča za vladne organizacije (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 12). Poslovodstvo je odgovorno za razvijanje podrobnih usmeritev, postopkov in pravil na takšen način, da ustreza poslovanju organizacije (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, 2004, str. 6).

Obstaja neposredna povezanost med splošnimi nameni in sestavinami notranjega kontroliranja, ki se jih da najbolje prikazati v obliki tridimenzionalne kocke<sup>34</sup>. Splošni nameni so vse tisto, kar si organizacija prizadeva doseči (obveznost predložitve obračunov in poročanje; skladnost z zakoni in drugimi predpisi; urejeno, etično, gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje ter

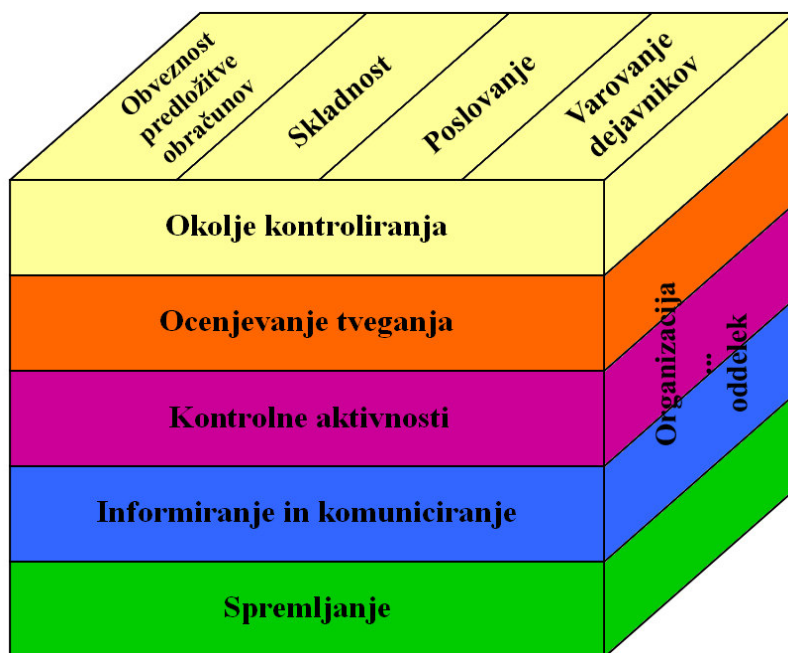
---

<sup>34</sup> t. i. COSO-kocka

varovanje dejavnikov), sestavine notranjega kontroliranja (okolje kontroliranja, ocenjevanje tveganja, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter spremljanje) pa so vse potrebno, da se splošni nameni dosežejo. Tretja dimenzija kocke predstavlja celotno organizacijo in njene organizacijske enote (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 12, 13). Vse dimenzije, in posledično sestavine kocke so med seboj povezane; npr. učinkovitost poslovanja je močno povezana z vsemi sestavinami notranjega kontroliranja ter oddelki organizacije (Enterprise Risk Management – Integrated Framework, 2004, str. 24).

Okvir notranjega kontroliranja je primeren za vse organizacije, vendar pa je način uporabe sestavin, ki ga bo ubralo poslovodstvo, odvisno od ustroja organizacije, sloga tveganja, okolja poslovanja, velikosti, zapletenosti, dejavnosti ter stopnje zakonske ureditve (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, 2004, str. 4). Na začetku je treba definirati sestavine notranjih kontrol in določiti kriterije za ocenitev učinkovitosti kontrol, ki jih nato notranji revizorji upoštevajo pri izdelavi revizijskega programa in nadaljnjem delu (Applegate, Wills, 1999).

Slika 2: Prikaz sestavin notranjega kontroliranja in splošnih namenov poslovanja organizacije



Vir: Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 13.

#### 2.4.2.1 OKOLJE KONTROLIRANJA

Okolje kontroliranja je temeljni del ustroja ter sestavin notranjega kontroliranja, ki zagotavlja strog red ter določa značaj organizacije z vplivanjem na zavest njenega osebja (Sawyer, Dittenhofer, Scheiner, 2003, str. 66), s čimer bistveno podpira izvajanje pravih stvari ob pravem času (A Guide to Planning, Conducting, and Reporting on Internal Auditing Assurance Engagements in the Federal Government of Canada, 2004). Lastnosti sestavin kontrolnega okolja so neoporečnost in etika, zaveza konkurenčnosti, nadzorni svet, uprava in revizijski odbor, stil delovanja posloводства, organizacijska struktura, pooblastila in odgovornosti ter usmeritve in kadrovanja (Jagrič, 2004). Posloводство, ki je naklonjeno notranjim kontrolam, s tem pripomore k njihovi večji učinkovitosti (Trček, 2006, str. 12).

Sestavine okolja kontroliranja so (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 15–18):

- **osebna in strokovna neoporečnost ter etične vrednote posloводства in osebja** – zaposlenci morajo podpirati notranje kontrole ves čas in v celotni organizaciji, pokazati morajo osebno in strokovno neoporečnost ter etične vrednote. Vedno morajo delati v skladu s kodeksom etike. Enako velja za javne organizacije, pri čemer morajo delovati urejeno, gospodarno, učinkovito, uspešno in v skladu z etiko ter morajo dosledno slediti svojemu poslanstvu;
- **dodeljevanje pooblastil in pristojnosti** – vključuje raven znanja in izkušenj, potrebnih za izvajanje nalog, ter dobro razumevanje delovnih dolžnosti glede notranjega kontroliranja. Zaposlenci, tako poslovodje kot ostalo osebje, morajo vzdrževati in dokazovati raven izkušenj, potrebnih za kakovostno ocenjevanje tveganja, ter pomagati pri učinkovitem izvajanju notranjega kontroliranja;
- **značaj vrha** – odraža način razmišljanja posloводства in način delovanja kot razpoloženje (podpira notranje kontroliranje, neodvisnost in vodenje ter se odraža na vseh vidikih delovanja posloводства) ter kot kodeks vedenja (podpira namene notranjega kontroliranja). Posloводство mora pospeševati predvsem urejeno, etično, gospodarno, uspešno in učinkovito vodenje;
- **organizacijski ustroj** – določa dodeljevanje ključnih odgovornosti in pooblastil v organizaciji, pooblaščenje in obveznost predložitve obračunov mora biti dodeljeno z zahtevo po obliki poročanja, pri čemer morajo biti izbrane ustrezne poti poročanja. Ustroj lahko vključuje notranjerevizijsko enoto, vendar mora biti ta neodvisna od posloводства in mora poročati neposredno najvišji ravni v organizaciji;
- **usmeritve in običajni postopki pri človeških dejavnikih** – vključujejo zaposlovanje in kadrovanje, usmerjanje, usposabljanje in izobraževanje, ocenjevanje in svetovanje, napredovanje in nagrajevanje ter popravljalne ukrepe. Pomemben del okolja kontroliranja so vse metode, ki jih uporabljajo pri kadrovanju, saj so zaposlenci pomemben vidik notranjega kontroliranja.

## 2.4.2.2 OCENJEVANJE TVEGANJA

Pri ocenjevanju tveganja gre za proces prepoznavanja in analiziranja tveganj doseganja namenov organizacije in odločanja o ustreznem odzivanju. Ker se zakonski in poslovni pogoji nenehno spreminjajo, mora postati ocenjevanje tveganja stalni ponavljajoči se proces (Sawyer, Dittenhofer, Scheiner, 2003, str. 66). Glavne lastnosti sestavin ocenitev tveganja so cilji organizacije in aktivnosti ter prepoznavanje, ocenitev in obvladovanje tveganj (Jagrič, 2004). Ocenjevanje tveganj poteka v več fazah, pri čemer je treba upoštevati tako zunanje kot notranje dejavnike, ki lahko odločilno vplivajo na poslovanje organizacije (Trček, 2003, str. 19).

Ocenjevanje tveganja obsega (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 19–23):

- **prepoznavanje tveganja** – glede na ključne namene organizacije, ki jih je treba proučiti in ovrednotiti, rezultat tega pa je manjše število ključnih tveganj. Organizacija je izpostavljena tveganju zaradi notranjih in zunanjih dejavnikov, ki se kažejo tako na ravni organizacije kot tudi na ravni dejavnosti. Pomembno je, da je prepoznavanje tveganja obsežno, saj je treba upoštevati vsa tveganja (vključuje tudi tveganje prevar in korupcije). Mora biti stalen in ponavljajoč se proces, ki je tudi pogosto združen s procesom načrtovanja. Najpogostejši orodji za prepoznavanje tveganja sta komisijski pregled in samoocenitev tveganj, ki pa se ne izključujeta;
- **vrednotenje tveganja** – metodologija za analiziranje tveganj se lahko razlikuje. Tveganja je mogoče ugotoviti s številkami (npr. finančna tveganja), dosti pa je tudi takšnih, ki jih je težko izmeriti (npr. tveganje ugleda<sup>35</sup>), zaradi česar je subjektivni pogled na tveganje edini možen. Ena izmed stvari, ki lahko ublaži subjektivnost v postopku zagotavljanjem okvira za presoje, je uporaba sistematičnih meril za razvrščanje tveganj. Eden glavnih namenov vrednotenja tveganj je prav gotovo informirati poslovodstvo o področjih tveganj, kjer je treba sprejeti ukrepe. To je eden razlogov, da se običajno razvije okvir za razpoznavanje vseh tveganj, ki jih ponavadi označujemo za visoka, srednja ali pa nizka. Tako se lahko določijo poslovodske prednosti in odločitve glede tveganj, ki se jim je potrebno posvetiti;
- **ocenjevanje ravni tveganja, sprejemljive za organizacijo** – gre za »znesek« tveganja, ki ga je organizacija še pripravljena sprejeti in se razlikuje glede na dojeti pomen tveganja. Govorimo lahko o slogu tveganja za organizacijo. Tako tveganju delovanja<sup>36</sup> kot tudi preostalemu tveganju<sup>37</sup> je treba določiti raven tveganja, ki je še sprejemljiva za organizacijo;
- **razvijanje odzivov** – odzivanje lahko razdelimo na štiri kategorije: prenos, dopustnost, omejitve ter obvladovanje. Med njimi je najpomembnejše obvladovanje tveganja,

<sup>35</sup> Jagrič tveganje ugleda opredeljuje kot vrzel, ki nastaja med pričakovanimi in uresničenimi storitvami ali projekti agencij oz. vladnih ustanov (Jagrič, 2005, str. 187).

<sup>36</sup> »...je tveganje organizacije, če poslovodstvo ne ukrene ničesar, kar bi lahko spremenilo bodisi možnost ali vpliv tveganja.« (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006)

<sup>37</sup> »...je tveganje, ki ostane potem, ko se poslovodstvo odzove na tveganje.« (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006)

notranje kontroliranje<sup>38</sup> pa je glavni mehanizem, ki pomaga obvladovati tveganja in jih ohranjati na še sprejemljivi ravni. Vsaka kontrola prinaša stroške, zaradi česar mora kontrolna aktivnost ponuditi koristi za te stroške v odnosu do tveganj, ki jih naslavlja. Slog tveganja in povezane kontrole je treba nenehno pregledovati, da se zagotovi uspešno delovanje mehanizmov.

#### 2.4.2.3 KONTROLNE AKTIVNOSTI

Kontrolne aktivnosti so usmeritve in postopki s ciljem naslovitve tveganja, da se dosežejo nameni organizacije (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 24). Z drugimi besedami bi lahko rekli, da pomagajo poslovdstvu pri zagotovitvi izvajanja pravih stvari ob pravem času in na pravilen način (A Guide to Planning, Conducting, and Reporting on Internal Auditing Assurance Engagements in the Federal Government of Canada, 2004). V organizaciji se pojavljajo na vseh stopnjah in funkcijah ter vključujejo vrsto aktivnosti (Enterprise Risk Management – Integrated Framework, 2004, str. 32), ki so naštet in opisane v nadaljevanju.

Uspešne kontrolne aktivnosti morajo (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 25):

- **biti ustrezne** – prava kontrola na pravem mestu, sorazmerna tveganju;
- **delovati morajo dosledno z načrtom skozi celotno obdobje** – skrbno jih izvedejo vsi zaposlenci;
- **biti gospodarne** – stroški izvajanja kontrole ne smejo presegati koristi kontrole;
- **biti obsežne, sprejemljive in neposredno nanašajoče se na kontrolne cilje.**

Usmeritve in postopki, ki jih vključujejo kontrolne aktivnosti (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 25–27):

- **postopki odobritve in potrditve** – izvajajo jih lahko samo pooblaščen osebe. Postopki odobritve morajo vključevati posebne pogoje in roke, pod katerimi se odobritev izvaja. Potrjevanje ob upoštevanju odobritev pa pomeni, da zaposlenci ravnajo v skladu s pravilniki in v okviru vpeljanih omejitev;
- **ločitev področij nalog (odobravanje, izvajanje, evidentiranje, pregledovanje)** – zaradi zmanjšanja tveganja napak ne sme noben posameznik ali skupina nadzirati vseh ključnih faz dogodka ali posla;
- **kontrole nad dostopom do dejavnikov in zapisov** – dostop do obojih je omejen na pooblaščen osebe, odgovorne za skrbništvo in/ali uporabo dejavnikov (zmanjševanje tveganja nepooblaščen uporabe ali izgube);
- **preveritve** – posle in pomembne dogodke je treba preverjati pred izvedbo in po njej.
- **uskladitve** – razvide je treba obdobjno uskladiti z ustreznimi dokumenti;
- **pregledi poslovnih dosežkov** – treba jih je redno pregledovati glede na niz standardov z

---

<sup>38</sup> Notranji kontrolni postopki so postopki, ki jih uredi organizacija za ravnanje s tveganjem (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006).



ocenjevanjem uspešnosti in učinkovitosti. Na podlagi tega vidimo, ali je bilo dejansko vse izvedeno, kot je treba;

- **pregledi poslovanja, procesov in aktivnosti** – treba jih je obdobjno pregledati, da se zagotovi njihova skladnost z veljavnimi predpisi, usmeritvami, postopki ali zahtevami;
- **nadzor (ocenjevanje, pregledovanje, potrjevanje, vodenje in usposabljanje)** – pomaga zagotoviti primerno doseglo namenov notranjega kontroliranja.

Usmeritev in postopki, ki sem jih navedla, spadajo med najbolj običajne preprečevalne<sup>39</sup> in odkrivalne<sup>40</sup> kontrolne aktivnosti. Prve tri so preprečevalne, naslednje tri so bolj odkrivalne, medtem ko sta zadnji dve hkrati preprečevalni in odkrivalni. Pomembno je, da organizacija doseže ustrezno razmerje med odkrivalnimi in preprečevalnimi kontrolnimi aktivnostmi. Tu pa se pogosto uporabljajo mešane kontrole z razlogom nadomestitve pomanjkljivosti s posamičnimi kontrolami. (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 27). Poleg preprečevalnih in odkrivalnih poznamo tudi popravljalne kontrolne aktivnosti<sup>41</sup>. Le-te so vgrajene, da bi preprečile neželen izid, ko se ta zgodi, oz. poskrbijo, da se to ne zgodi ponovno (Sawyer, Dittenhofer, Scheiner, 2003, str. 71, 72). Zelo pomembno je tudi, da stroški kontrolnih aktivnosti ne presegajo koristi, ki jih ti prinašajo (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, 2004, str. 8).

Kontrolne aktivnosti oblikujemo z ustreznimi podatki, ki jih pridobimo v organizaciji. Le-ti morajo biti kakovostni in pomenijo temelj ustreznih kontrol, česar se na žalost v organizacijah pogosto ne zavedajo. Poleg tega morajo biti podatki merljivi, saj v nasprotnem z njimi ne moremo upravljati in tako ne služijo svojemu namenu (Marinos, 2004).

#### 2.4.2.4 INFORMIRANJE IN KOMUNICIRANJE

Primerno informiranje in učinkovito komuniciranje sta bistvena za uresničevanje namenov notranjega kontroliranja. Le tisto informiranje in komuniciranje, ki se nanaša na dosežke organizacije, bo ustvarilo možnosti za vrednotenje urejenosti, etičnosti, gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 32–35). Za razumevanje, kaj se v resnici dogaja v okolju in procesu, so bistvenega pomena zanesljive informacije. Ustrezen prenos informacij o delovanju notranjih kontrol do vseh zaposlencev je odvisen od pravih meritev in uspešne komunikacije (Jagrič, 2004).

---

<sup>39</sup> »Preprečevalne kontrole so kontrole, namenjene preprečevanju ali omejevanju napak, opustitev in nedovoljene uporabe« (Turk, 2002, str. 548).

<sup>40</sup> »Odkrivalne kontrole so kontrole, katerih namen je odkrivanje napak, opustitev in neodobrene uporabe ter poročanje o tem« (Turk, 2002, str. 396).

<sup>41</sup> »Popravljalne kontrole so kontrole, ki so namenjene odpravljanju napak, opustitev in nedovoljene uporabe ter takojšnjemu ukrepanju« (Turk, 2002, str. 474).

Ker informacije prihajajo iz mnogo različnih virov (notranjih in zunanjih) ter v številnih oblikah (kvalitativnih in kvantitativnih), je največji izziv za poslovodstvo iz tako velikih količin podatkov pridobiti tiste, ki so pomembni oz. uporabni (Enterprise Risk Management – Integrated Framework, 2004, str. 68). Da bodo informacije ustrezne in zanesljive, je pogoj takojšnje evidentiranje ter pravilna razvrstitev poslov in dogodkov. Treba jih je prepoznati, pridobiti in prenesti v obliki in časovnem okviru, ki omogoča izvajanje potrebnih notranjih kontrol in drugih delovnih dolžnosti (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, 2004, str. 36). Organizacijo zanimajo tudi zunanji dogodki, dejavnosti in pogoji, potrebni za sprejemanje odločitev in poročanje. Na sprejemanje ustreznih odločitev poslovodstva vplivajo tudi kakovostne informacije. Le-te morajo biti ustrezne, pravočasne, sprotne, natančne in dosegljive. Informiranje je temelj za uspešno komuniciranje (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 32, 33).

Uspešno komuniciranje poteka v vseh smereh, navzgor, počez in navzdol v organizaciji ter skozi vse sestavine in v celotnem ustroju. Zelo pomembno je, da komunikacija poteka obojesmerno med poslovodstvom in zaposlenci. Poslovodstvo mora zagotoviti neposredne in posredne oblike komuniciranja ter mora biti na tekočem z dosežki, razvojem, s tveganji ter z delovanjem notranjega kontroliranja. Prav tako je pomembno, da poslovodstvo uspešno komunicira z zunanjimi strankami, saj ima lahko tovrstno sodelovanje pomemben vpliv na stopnjo, do katere organizacija uresničuje svoje cilje (Chambers, 2004).

#### 2.4.2.5 SPREMLJANJE

Ureditve notranjega kontroliranja je treba spremljati zaradi ocenitve kakovosti izvajanja ureditve v obdobju. Spremljanje je namenjeno zagotavljanju, da kontrole delujejo po planu in se ustrezno prilagajajo spremembam in pogojem (Sawyer, Dittenhofer, Scheiner, 2003, str. 67). Prav tako je treba oceniti, ali so bili doseženi splošni nameni, določeni v opredelitvi notranjega kontroliranja, kar preverjamo z neprekinjenim spremljanjem<sup>42</sup> aktivnosti in ločenim vrednotenjem<sup>43</sup> ali pa s kombinacijo obeh. »Spremljanje notranjih kontrolnih aktivnosti je potrebno jasno razločevati od pregledovanja poslovanja organizacije, kar je notranja kontrolna aktivnost.« (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 37) Nadziranje mora potekati pri uresničevanju vseh treh temeljnih sestavin splošnih namenov ter pri vseh petih sestavinah notranjega kontroliranja, pri čemer sta pogostost in obseg ocenjevanj odvisna od ocenjene stopnje tveganja (Trček, 2006, str. 12).

---

<sup>42</sup> Vgrajeno je v običajne, ponavljajoče se poslovne dejavnosti organizacije in vključuje redne poslovodske in nadzorstvene dejavnosti ter druge ukrepe. Pokrivajo vsako sestavino notranjega kontroliranja in vključujejo ukrepe pri nepravilnih, neetičnih, negospodarskih, neučinkovitih in neuspešnih ureditvah notranjega kontroliranja (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006).

<sup>43</sup> Obseg in pogostost sta v prvi vrsti odvisna od ocene tveganj in uspešnosti postopkov nenehnega spremljanja. Posebno ločeno vrednotenje zagotavlja, da notranje kontroliranje dosega želene rezultate (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006).

Nenehno spremljanje notranjega kontroliranja je praviloma uspešnejše od ločenega vrednotenja, težave se pogosto hitreje zaznajo, popravljalni ukrepi pa so predvidoma cenejši. Spremljanje mora vključevati usmeritve in postopke, ki so namenjeni temu, da se zagotovi ustrezno in takojšnje odločanje o ugotovitvah revizij in drugih pregledov (Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, 2006, str. 36, 37).

### **3. METODIKA NOTRANJEGA REVIDIRANJA JAVNIH NAROČIL Z METODOLOGIJO COSO NA PRIMERU NEPOSREDNEGA PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA X**

Pri izdelavi diplomske naloge sem upoštevala tako Standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju kot tudi Usmeritve za državno notranje revidiranje,<sup>44</sup> katerih določila morajo upoštevati državni notranji revizorji<sup>45</sup>.

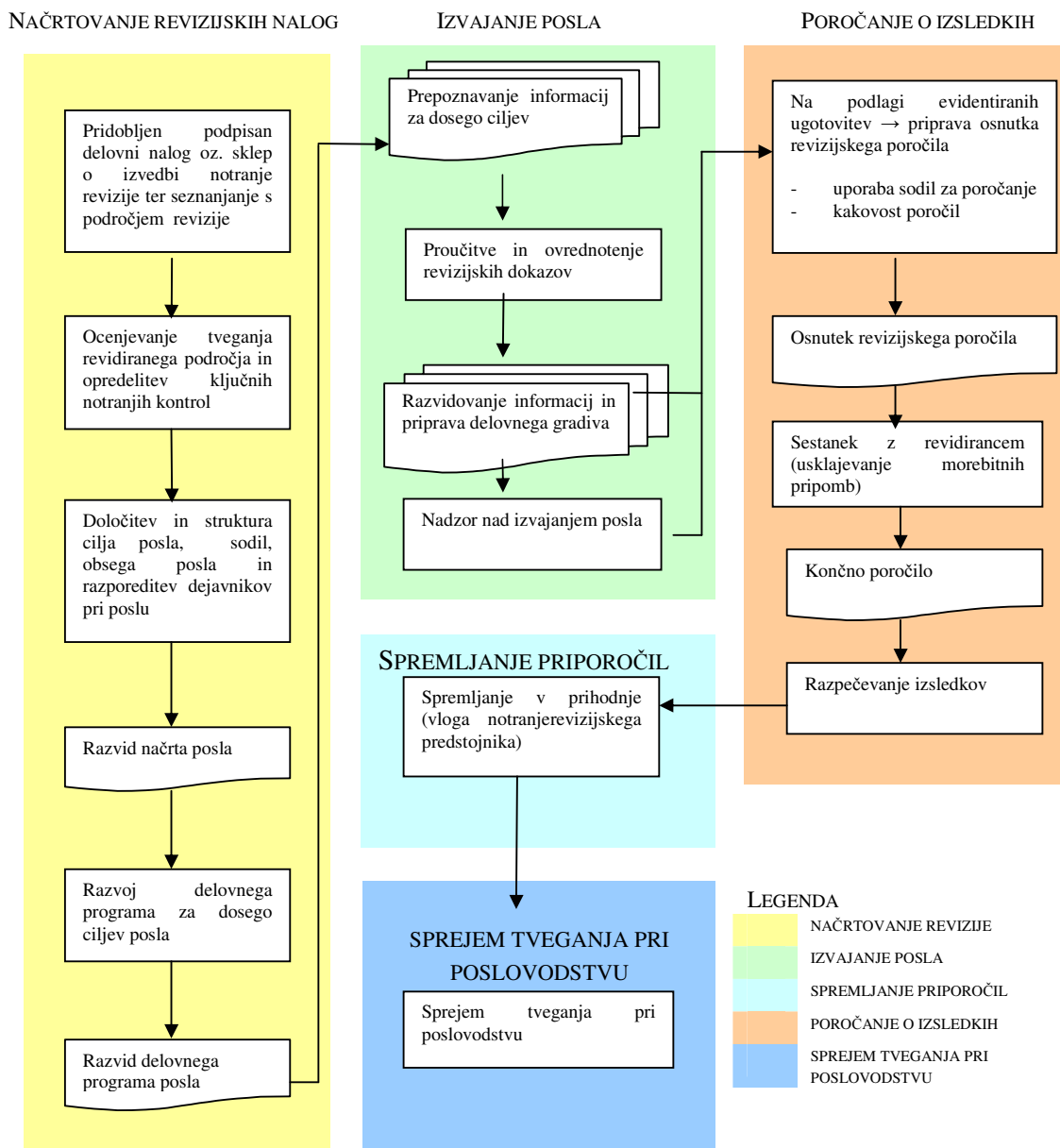
Celovitost aktivnosti, navedene v diagramu poteka na Sliki 3, omogoča notranjemu revizorju pripraviti mnenje, ali obstaja utemeljeno zagotovilo, da bodo cilji delovanja organizacije doseženi (Jagrič, 2001, str. 221).

---

<sup>44</sup> V petem poglavju obravnavajo Standarde notranjega revidiranja, ki temeljijo na mednarodnih standardih Inštituta za notranjo revizijo (IIA). Te standarde morajo uporabljati vsi, ki opravljajo notranje revidiranje proračunskih uporabnikov (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003).

<sup>45</sup> Za enkrat so v uporabi še Usmeritve iz leta 2003, vendar pa v Uradu RS za nadzor proračuna pripravljajo prenovljene Usmeritve za državno notranje revidiranje.

Slika 3: Prikaz metodike notranjega revidiranja nekega posla



Vir: Bajcar, 2006, str. 103.

### 3.1 NAČRTOVANJE REVIZIJSKIH NALOG

Naloga notranjega revizorja je proučevanje ciljev, sredstev, poslovnih procesov ter tveganj, ki ogrožajo revidirane aktivnosti. Poleg tega mora ocenjevati ustreznost upravljanja s tveganji in kakovost kontrolnih mehanizmov ter proučevati možne izboljšave obojih. Na tej podlagi notranji revizor oblikuje cilje revizijskega pregleda ter pripravi revizijski program (Turk, 2005, str. 85).

Po pridobitvi podpisanega delovnega naloga oz. sklepa o izvedbi notranje revizije se notranji revizor konkretnije seznanj s področjem notranje revizije neposrednega proračunskega uporabnika X. Izvede t. i. predhodno raziskavo, ki omogoča pridobitev potrebnih informacij o aktivnostih, kar je med drugim tudi dobra priložnost, da notranji revizor in revidiranec vzpostavita tvorno sodelovanje. Cilj predhodne raziskave je podrobna seznanitev s poslovnimi cilji, organizacijsko strukturo, poslovnimi procesi, poslovnimi prostori, z upravljanjem s tveganji, s kontrolnimi mehanizmi in z upravljalnimi procesi, s kadrovske zasedo ter z informacijskim sistemom, na podlagi česar nato notranji revizor pripravi učinkovit načrt poteka revizijskega pregleda (Turk, 2005, str. 86), kar ga usmeri k prepoznavanju zakonitosti, učinkovitosti in gospodarnosti poslovanja (Bajcar, 2006, str. 104). V zaključni fazi načrtovanja mora pridobiti jasno sliko o tem, kaj, kako in zakaj revidira neko področje.

Na podlagi internega Pravilnika o izvajanju notranje revizije ter v skladu z dolgoročnim načrtom notranjega revidiranja je treba izdelati načrt izvajanja notranje revizije pri neposrednem proračunskem uporabniku X za posamezno leto (revizijski načrt za notranjo revizijo javnih naročil z metodologijo COSO na primeru neposrednega proračunskega uporabnika X predstavljam v Prilogi 3). S pomočjo tega lahko nato notranji revizor opravi notrajrevizijski posel (Bajcar, 2006a, str. 19).

#### 3.1.1 ZAČETNO OCENJEVANJE TVEGANJA IN OPREDELITEV KLJUČNIH CILJEV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA

Analiza tveganj<sup>46</sup> je osnova za izdelavo začetne ocene tveganj na nekem področju in je podlaga za izdelavo letnega revizijskega načrta. Podrobnejšo razčlenitev tveganj se naredi na podlagi odločilnih tveganj, ki se nanašajo na izvrševanje finančnega načrta in služi za natančnejšo opredelitev tveganj, ki bi onemogočala zakonitost, gospodarnost in učinkovitost izvedbe javnih naročil (Applegate, Wills, 1999). Podlaga za razčlenitev so smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, ki temeljijo na modelu COSO (Bajcar, 2006, str. 105).

---

<sup>46</sup> Analizo tveganj notranji revizor pripravi vsako leto in je podlaga za pripravo dolgoročnega notrajrevizijskega načrta. Pri tem se lahko uporablja več analitičnih metod. To so: šablone za izdelovanje narisov poteka, vprašalniki o notranjem kontroliranju, analiza matrike tveganj, COSO-ilustrativne metodologije ter metodologija Courtney (Sawyer, 2003, str. 144).

Tabela 2: Prikaz načina izdelave matrike tveganj

MATRIKA TVEGANJA							
TVEGANJA, POVEZANA S KOMPONENTAMI MODELA COSO	VPLIV	VERJETNOST	OCENA TVEGANJA	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	USTREZNOST OBSTOJEČIH NOTRANJNH KONTROL	NOVA OCENA VERJETNOSTI TVEGANJA	NOVA OCENA TVEGANJA
(1) tveganje okolja kontroliranja	POMEMBEN (P)	VISOKA (V)	PV, PS, PN				
(2) tveganje, da poslovodstvo proračunskega uporabnika ne prepozna oz. napačno ocenjuje tveganja, povezana s sistemom javnih naročil.	ZMEREN (Z)	SREDNJA (S)	ZV, ZS, ZN				
(3) tveganje neustreznih postopkov notranjega kontroliranja v sistemu javnih naročil, ki omogočajo učinkovitost, zakonitost in gospodarnost sistema.	MAJHEN (M)	NIZKA (N)	MV, MS, MN				
(4) tveganje neučinkovitega informiranja in komuniciranja							
(5) tveganje neprimerne spremljanja ureditve postopkov notranjega kontroliranja							

Vir: Bajcar, 2006a, str. 19.

Za vsako tveganje mora notranji revizor kot prvo oceniti verjetnost (visoka, srednja ali nizka – vpiše jih v tretji stolpec matrike tveganj), ki kaže na potencialno nevarnost neustreznosti oz. neučinkovitosti notranjekontrolnih postopkov, zaradi katerih se lahko pojavijo nezaželeni dogodki. Oceniti mora tudi potencialni vpliv negativnih posledic na zakonitost in učinkovitost. Svoje ugotovitve vpiše v drugi stolpec matrike tveganj z ocenami pomemben, zmeren in majhen. V stolpec ocena tveganja vpiše kombinacije vplivnosti in verjetnosti ter nato z modelom obvladovanja tveganj opredeli področja pomembnejših tveganj (v Tabeli 3 rdeče obarvana polja), ker so pri izvedbi notranje revizije viri omejeni (Bajcar, 2006, str. 105, 106) in bi v nasprotnem stroški kaj hitro preseгли koristi notranjega revidiranja.

Tabela 3: Model obvladovanja tveganj

		AKTIVNOSTI OBVLADOVANJA TVEGANJ		
		VERJETNOST		
		NIZKA	SREDNJA	VISOKA
VPLIV	POMEMBEN	Precejšnja pozornost obvladovanja (PN)	Treba je obvladovati in nadzirati tveganja (PS)	Nujno potrebna pozornost obvladovanja (PV)
	ZMEREN	Tveganje je vredno sprejeti in nadzirati (ZN)	Obvladovanje vredno truda (ZS)	Zahteva se dodaten napor obvladovanja (ZV)
	MAJHEN	Sprejeti tveganja (MN)	Tveganja sprejeti, vendar nadzirati (MS)	Obvladovati in nadzirati tveganja (MV)

Vir: Bajcar, 2006, str. 105.

V naslednjem koraku opredeli notranji revizor ključne kontrolne cilje neposrednega proračunskega uporabnika X, ki so orodje za obvladovanje tveganj nezakonitosti, negospodarnosti in neučinkovitosti oddaje javnih naročil. Pri oblikovanju le-teh mora upoštevati določbe veljavnih zakonov, predpisov in standardov (Bajcar, 2006, str. 106) ter strokovno presoditi učinkovitosti in gospodarnosti delovanja na podlagi opredeljenih definicij učinkovitosti in gospodarnosti. Zelo pomemben cilj notranjih kontrol je poleg usklajenosti z usmeritvami in s postopki tudi doseganje poslovanja ob najnižjih možnih stroških.

Tovrsten tabelarni prikaz modela obvladovanja tveganja omogoča mnogo lažje ugotavljanje morebitnih nezaželenih dogodkov ter vplivov negativnih posledic dogodkov na zakonitost, gospodarnost in učinkovitost poslovanja.

Matriko tveganj za notranjo revizijo javnih naročil z metodologijo COSO na primeru neposrednega proračunskega uporabnika X predstavljam v Prilogi 2.

### 3.1.2 DOLOČITEV IN STRUKTURA CILJA POSLA, SODIL, OBSEGA POSLA IN RAZPOREDITEV DEJAVNIKOV PRI POSLU

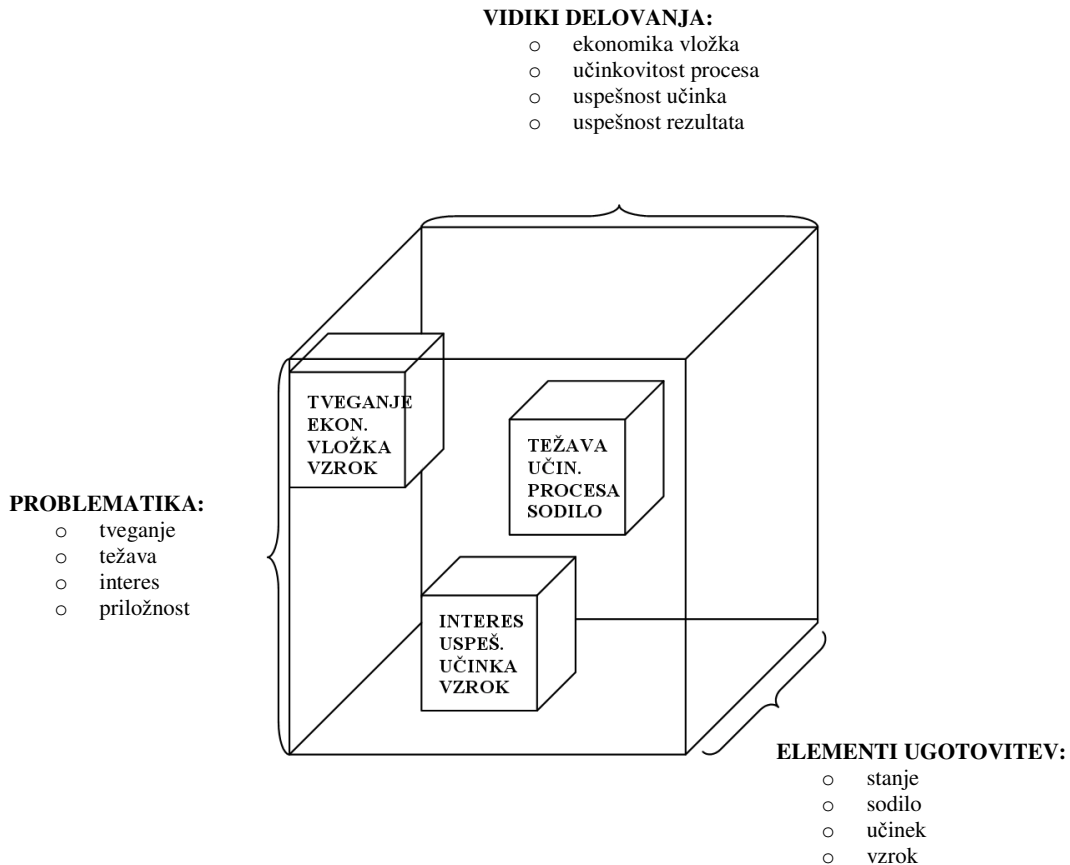
Zelo pomembno je, da notranji revizor natančno opredeli revizijski cilj<sup>47</sup>, s katerim opredeli vidik delovanja, da bo deloval uspešno in učinkovito (Huhoja Celan, 2003, str. 144), ter prepozna in oceni tveganja (Abrahamsberg, 2005, str. 93).

Notranji revizor najprej poveže makrookolje, na osnovi katerega izbere področje revidiranja, z mikrookoljem, na osnovi katerega opredeli problematiko, vidik in področja ter potrebne ugotovitve, in nato na podlagi tega določi cilj revidiranja. Na podlagi slednjega nato določi vrsto revidiranja, pri čemer pazljivo usmeri razpoložljivi revizijski čas, ker se v nasprotnem primeru lahko zgodi, da je preobsežno ali pa nenatančno določen, zaradi česar revizijski posel ne doseže svojega namena in pričakovanega rezultata. Da bi notranji revizor lahko revizijski posel izvedel z uspešno porabo časa in denarja, se pravi gospodarno, se lahko pri določitvi revizijskega cilja posluži uporabe kocke strukture revizijskega cilja, ki je razvidna iz Slike 4. Le-ta prikazuje metodo določitve revizijskega cilja, ki pripomore k podrobnejši določitvi revizijskega cilja za izbrano področje revidiranja. Revizijski rezultat zajema: zaključek, ugotovitve, elemente ugotovitev, dokaze in priporočila (Huhoja Celan, 2003, str. 144, 145).

---

<sup>47</sup> Revizijski cilj je natančna navedba, kaj se z revizijo želi doseči in na katera vprašanja naj revizija odgovori. Zajema lahko računovodska vprašanja ter vprašanja pravilnosti in dosežkov poslovanja (Turk, 2002, str. 647).

Slika 4: Struktura revizijskega cilja za izbrano področje revidiranja



Vir: Huhoja Celan, 2003, str. 145

Revizijski cilji se nanašajo na tveganja, postopke obvladovanja in upravljanja, ki so povezani s pregledovanim delovanjem in pomenijo natančno navedbo, kaj je treba doseči pri reviziji. Za revizorja je bistveno, da določi cilje revizijskega posla, negotovost in tveganje pa mu lahko povzroči odsotnost ciljev ali pa pomanjkljivost le-teh. Cilji opredeljujejo osnovo revizijskega posla in so lahko odgovorljivi, natančno opredeljujejo nalogo in pričakovane rezultate revidiranja, ali pa neodgovorljivi, niso jasno opredeljeni, so preobsežni ali pa ne zajemajo bistva revizijskega posla (Huhoja Celan, 2003, str. 150, 151).

Z obsegom notranje revizije notranji revizor opredeli področje, proces in aktivnosti, na katere se nato nanašajo notranjerevizijski zaključki, ki jih poda. Obseg posla mora zajemati presojo ustreznosti sistema, zapisov, osebja in uporabljenih sredstev. Opredeliti mora tudi časovno obdobje predmeta notranje revizije ter okvirni obseg in vrste revizijskih postopkov, ki so uporabljeni v okviru izvajanja notranjerevizijskega posla (Bajcar, 2006, str. 109).



### 3.1.3 RAZVID NAČRTA POSLA

Načrt notranje revizije olistini naslednje informacije (Bajcar, 2006a, str. 22), ki sem jih v Prilogi 3 podrobneje opisala na primeru notranje revizije javnih naročil neposrednega proračunskega uporabnika X skladno z metodologijo COSO:

- predmet revizije;
- številko dosjeja in datum;
- področje revizije;
- cilj revizije;
- bistvene izsledke, povezane z izvajanjem posla, ter razloge za njihovo nadaljnjo obravnavo;
- revizijska sodila, ki bodo pomagala pri presojanju zakonitosti, učinkovitosti in gospodarnosti;
- navedba časovnega obdobja, ki bo pregledano, ter obseg revizije z navedbo principa, po katerem bodo pregledane aktivnosti, transakcije, dokumentacija in programi;
- način dela, ki bo opravljen z namenom pridobiti zadostne, zanesljive, ustrezne in koristne informacije, ter navedba, da bodo podrobni postopki prepoznavanja, proučevanja, ovrednotenja in razvidovanja informacij olistinjeni v revizijskem programu;
- predvideni časovni okvir za izdajo revizijskega poročila in notranje revizije;
- ime notranjega revizorja, ki bo posel izvedel;
- prejemnike osnutka ter končnega poročila;
- način poročanja o notranjerevizijskih izsledkih.

### 3.1.4 REVIZIJSKI PROGRAM – RAZVOJ DELOVNEGA PROGRAMA ZA DOSEGO CILJEV POSLA IN RAZVID DELOVNEGA PROGRAMA POSLA

V delovnem programu posla so zajeti vsi postopki revidiranja, potrebni za uresničitev notranjerevizijskega načrta, ki je zelo pomemben, ker vodi notranjega revizorja skozi izvajanje notranje revizije (Bajcar, 2006, str. 110). Notranji revizor mora na podlagi le-tega preveriti tudi skladnost dela notranjerevizijskega izvajalca s Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju ter z Usmeritvami za državno notranje revidiranje. Oblika delovnega programa je odvisna od okoliščin revizije ter uporabljene metodike in politike organizacije, ki notranjo revizijo izvaja (Boynton, 2001, str. 211). Učinkovitost in uspešnost izvedbe le-te je v veliki meri odvisna od zastavitve in izvršitve delovnega programa. Ta opredeli cilje notranjerevizijskega posla in je najpomembnejši usmerjevalni mehanizem pri notranjerevizijskem poslu, ki ga razvije izvajalec notranje revizije, predstojnik notranjerevizijske službe pa ga potrdi pred pričetkom faze izvajanja posla. Obsega vse postopke revidiranja, potrebne za uresničitev revizijskega načrta, določa okvir posla ter služi kot osnova mnenja (Abrahamsberg, 2005, str. 95).

Cilj vsakega revizijskega programa je odgovor na vprašanje, ali notranjekontrolni postopki (Bajcar, 2006, str. 111):

- delujejo učinkovito (nepravilnosti odkrivajo in jih popravljajo) ter so ustrezni;
- delujejo neprekinjeno;
- razpolagajo z ustreznim lastnikom.

Osnovno orodje notranjega revizorja za izdelavo revizijskega programa je že prej omenjena matrika tveganja. S ključnimi kontrolnimi cilji oblikuje vprašanja, ki podpirajo kontrolne cilje, ta pa se nanašajo na opredeljena tveganja (Bajcar, 2006, str. 111). Ob vsakem cilju notranjega kontroliranja navede revizijske postopke, s katerimi med izvajanjem notranje revizije oceni ustreznost notranjekontrolnih mehanizmov. Notranji revizor mora tako v revizijskem programu kot tudi v matriki tveganj označiti, ali so obstoječi postopki notranjih kontrol ustrezni. V primeru da niso, se mora sklicevati na obrazec za vodenje delovnih zapisov. Pri tem matrika tveganja igra vlogo zbirne listine, ki kaže revizijsko sled<sup>48</sup> od prepoznavanja do končne ocene tveganj. Revizijski program za notranjo revizijo javnih naročil pri neposrednem proračunskem uporabniku X skladno s COSO-metodologijo sem prikazala na primeru, ki je v Prilogi 4.

### 3.2 IZVAJANJE POSLA

Notranji revizor v okviru izvajanja posla izvede revizijski postopek skladno z revizijskim programom posla, kjer pregleduje, preizkuša in ocenjuje revidirano področje, vsa ugotovljena dejstva pa sproti zapisuje (Koletnik, 2005, str. 80).

#### 3.2.1 PREPOZNAVANJE INFORMACIJ ZA DOSEGO CILJEV POSLA

Da bi notranji revizor uspešno izvedel notranjo revizijo, mora pridobljene informacije zajeti v zadostnih količinah, te pa morajo biti podprte z dokazi (Bajcar, 2006, str. 111), saj so od vrste, zanesljivosti in ustreznosti dokazov odvisni kakovost revizije in njeni zaključki (Vidovič, 2004, str. 102). Primarni dokazi so kakovostnejši od sekundarnih, prav tako so neodvisni boljši od posrednih, treba pa je vedeti, da na kakovost dokazov vpliva časovno obdobje, na katerega se nanašajo (Jagrič, 2003b, str. 175). Informacije lahko notranji revizor pridobi s celotnega področja (v primeru majhnega področja), z vzorčenjem<sup>49</sup> ali pa omejitvijo zaključkov. Pomembno je tudi ugotavljanje pristojnosti, ki se nanaša predvsem na pridobitev sprejemljivega zaupanja in mora obvezno kazati resnično stanje (Bajcar, 2006, str. 111).

Poznamo več vrst informacij, ki jih Turkova deli v tri skupine. Prva skupina so fizične informacije, ki izvirajo iz neposrednih opazovanj in pregledov ljudi, imetja in aktivnosti, ki jih

---

<sup>48</sup> To so tisti zapisi (dokumenti, oznake, dnevnik, knjigovodske evidence, poročila ipd.), ki omogočajo, da se posamezen poslovni dogodek, ki ga predstavlja zapis, lahko sledi do nastanka (Javornik, 2003, str. 35, 38).

<sup>49</sup> Osnovni razlogi za uporabo vzorčenja so predvsem v tem, da ga omogočajo standardi kot enega od možnosti pridobivanja zadostnih revizijskih dokazov za podporo revizorjevim trditvam (Nemec, 2006a, str. 26, 27).

izvede notranji revizor. Sem spada vse gradivo, na podlagi katerega lahko revizorji podajajo zadostne fizične informacije (npr. fotografije, diagrami ipd.). Naslednja so pričevanja, ki sestojijo iz izjav revidiranca (zapisana ali ustno izrečena) ter drugih oseb, navedenih v odgovorih na vprašanja. Le-ta naj ne bi bila ključni vir informacij in jih je treba podkrepiti z drugimi oblikami informacij, če je le mogoče. Tovrstne informacije lahko odločilno vplivajo na smer nadaljnjega raziskovanja notranjega revizorja. Zadnja skupina so dokumentarne informacije, ki obstajajo v standardizirani obliki (npr. fakture, dobavnice ipd.) in so najbolj običajna oblika podatkov in informacij, ki jih zbirajo notranji revizorji. Tovrstne informacije so lahko notranje, npr. računovodske evidence) ali pa zunanje (npr. odgovori na zaprosene pritrditve stanj ipd. (Turk, 2003, str. 105, 106).

Pri zbiranju podatkov je možna uporaba različnih vrst analitičnih postopkov; to so: uporaba količinske statistične analize (npr. rast, trend ipd.), kakovostne analize intervjujev (npr. razporejanje mnenj o težavi po skupinah vprašanih ipd.) ali pa kombinacije obeh (Vidovič, 2005, str. 174). Največkrat je zbiranje povezano s statističnim in z nestatističnim vzorčenjem, o čemer odloča revizor. Zaradi pomanjkljivosti vzorčenja mora pri preizkušanju povečati tveganje še za tveganje vzorčenja ter jih mora upoštevati pri podajanju stopnje zagotovil notranjim kontrolam (Jagrič, 2003b, str. 176).

Skladnost zbranih informacij s potrebami notranjega revizorja je stvar presoje, ki je odvisna od konkretne situacije. Ni je mogoče kvantificirati, objektivnost pa se neizogibno spreminja glede na izkušnje, usposobljenost in druge osebne lastnosti revizorja. Zaključki morajo biti skrbno pretehtani, objektivnost le-teh pa je boljša, če so revizijski vzorci izbrani na podlagi standardnih statističnih metod. Informacije, ki ustrezajo namenu in jih je mogoče pridobiti z uporabo najbolj primernih revizijskih postopkov, so zanesljive. Stopnja le-teh bo višja, če bodo dokazi pridobljeni iz objektivnih virov, podprti z dodatnimi informacijami in če jih bo neposredno pridobil notranji revizor ter posredoval na originalnih dokumentih. Notranji revizor mora pri zbiranju informacij upoštevati doseganje ciljev organizacije ter posledično prispevati dodatno vrednost in izboljšanje poslovanja. Zelo koristne so povratne informacije revidiranca, saj omogočajo preveritev ustreznosti revizijske ugotovitve, zaključka in priporočil (Turk, 2003, str. 102, 103).

Podatke in informacije delimo tudi glede na vire, ki temeljijo na načinu njihove pridobitve ter dejstvu, kdo ima dostop do njih. Poznamo notranje, notranje-zunanje, zunanje-notranje in zunanje informacije. Notranje informacije revizor dobi pri revidiranecu (npr. plačilne liste) in so zanesljivejše, če prihajajo od virov, ki so od revidiranca neodvisni. Notranje-zunanje informacije sicer izvirajo od revidiranca, a jih je obdelala tudi tretja oseba (npr. preklicni čeki). Zunanje-notranje informacije posredujejo tretje osebe, a jih kasneje obdelajo tudi revidiranci (npr. računi dobaviteljev), pri čemer obstaja nevarnost uničenja ali poneverbe. Zunanje informacije posreduje neodvisna tretja oseba neposredno notranjemu revizorju in so običajno obravnavane kot najbolj zanesljive, saj jih revidiranec ne more poneveriti (Turk, 2003, str. 104, 105). Boynton opredeljuje zunanje informacije kot najbolj zanesljive, sledijo jim zunanje-notranje, notranje-zunanje ter kot najmanj zanesljive notranje informacije (Boynton, 2001, str. 203).

Pri pregledovanju in preverjanju informacij neposrednega proračunskega uporabnika X sem, kot predlaga Bajcarjeva (2006a, str. 43, 44), pregledovala predvsem:

- zakonske in podzakonske določbe in sprejete kodekse, ki urejajo okolje poslovanja in notranjega kontroliranja neposrednega proračunskega uporabnika (predvsem ZJN-2, Kodeks ravnanja javnih uslužbencev ter seznanjenost uslužbencev z le-tem);
- ustreznost posredovanih potreb po javnih naročilih in popolnost evidenc o posredovanih potrebah;
- opredeljene in dolgoročne cilje obravnavanega proračunskega uporabnika ter prednostne cilje javnih naročil;
- delovanje notranjih kontrol in lastnikov teh kontrol, internih pravilnikov ter dogovornih opredeljenih postopkov;
- višino porabljenih sredstev (po postavkah in večjih dobaviteljih);
- urejenost, razpoložljivost ter popolnost dokumentacije o izvedenih javnih naročilih. V okviru tega bom glede na zahteve ZJN-2 od odgovornih oseb za javna naročila zahtevala kontrolne informacije o izvedenih postopkih javnih naročil;
- opravljene kontrole skladnosti naročenega, zaračunanega in dobavljenega (oz. v primeru storitev opravljenega), za katere poskrbijo skrbniki pogodb;
- proučevanje in raziskovanje podatkov pri neobičajno visokih zneskih ali količinah,
- funkcionalnost in popolnost evidenc podpisanih pogodb;
- ustreznost in popolnost evidenc opravljenih analiz izvajanja pogodb;
- določbe zakonov in podzakonskih predpisov, ki urejajo poslovanje (obravnavanega) neposrednega proračunskega uporabnika.

### 3.2.2 PROUČITVE IN OVREDNOTENJE REVIZIJSKIH DOKAZOV<sup>50</sup>

V fazi proučitve in ovrednotenja se ugotavlja delovanje postopkov notranjega kontroliranja in opravlja preizkušanje podatkov (Bajcar, 2006, str. 112). Tu notranji revizor preveri, ali notranjekontrolni mehanizmi dejansko dosegajo kontrolne cilje in delujejo, kot je treba (neprekinjeno in dosledno). Najprej ga zanima, ali kontrole preprečujejo in odkrivajo napake, pomote ter morebitne prevare. Nato ga zanima, ali delujejo učinkovito, kako so uporabljene, doslednost njihove uporabe ter kdo jih uporablja (Jagrič, 2003b, str. 175).

Rezultate notranji revizor beleži na standardizirane delovne liste, skupno oceno postopkov notranjega kontroliranja pa v delovni program (Abrahamsberg, 2005, str. 98).

Notranji revizor opravi ovrednotenje, ki je razvidno iz revizijskega programa, z ocenitvijo ustreznosti notranjih kontrol. Notranjekontrolni postopki morajo zagotoviti usklajenost poslovanja z veljavnimi zakoni in predpisi (Bajcar, 2006, str. 112) ter učinkovitostjo in gospodarnostjo poslovanja, ki pa jih oceni za vsako sestavino notranjih kontrol. Primerjati mora

---

<sup>50</sup> Revizijski dokazi so »dejstva, ki utemeljujejo ali podpirajo kaka spoznanja in omogočajo revizorju oblikovati končno mnenje« (Turk, 2002, str. 647).

dejansko delovanje postopkov notranjega kontroliranja s ključnimi kontrolnimi cilji, opredeljenimi v matriki tveganj.

Za utemeljitev sklepov in izsledkov posla pri neposrednem proračunskem uporabniku je po mnenju Bajcarjeve (2006a, str. 45) treba uporabiti predvsem naslednje pomembnejše proučitve:

- presojanje ustreznosti posredovanih potreb (predvsem na podlagi strokovne utemeljitve potreb ter kriterijev za porabo, obvladovanih z analizo o pretekli porabi in načrtovanih nalogah);
- presojanje o podpiranju prednostnih ciljev javnih naročil obravnavanega neposrednega proračunskega uporabnika, ki so opredeljene v njegovem finančnem načrtu,
- primerjanje usklajenosti terminskega načrta nabavnih aktivnosti s finančnim načrtom in z dejanskimi nabavami;
- primerjanje predmetov izpeljanih postopkov oddaje javnih naročil ter ugotavljanje možnosti združitve več naročil v enotna naročila;
- presojanje pravilnosti izbire postopka glede na ocenjeno vrednost predmeta javnega naročila,
- ponovno vrednotenje ponudb na nestatistično izbranem vzorcu;
- primerjanje ocenjenih, ponudbenih in pogodbenih vrednosti nabav na nestatistično izbranem vzorcu izplačil.

Skupno oceno ustreznosti notranjekontrolnih postopkov<sup>51</sup> vpiše notranji revizor v revizijski program in na podlagi tega ponovno oceni verjetnost tveganja (nizko, srednje ali visoko), pri čemer pomenijo ustrezni kontrolni postopki nizko, deloma ustrezni srednje ter neustrezni visoko tveganje. Nove ocene nato vpiše v sosednji stolpec (nova ocena verjetnosti tveganja) ter na podlagi tega ponovno ovrednoti tveganje (nova ocena tveganja). Na podlagi tega lahko pri tistih področjih, kjer je nova ocena tveganja višja kot prvotno določena, da priporočila za izboljšanje postopkov notranjega kontroliranja (Bajcar, 2006, str. 112, 113). Ponovno ocenitev verjetnosti tveganj za notranjo revizijo javnih naročil pri neposrednem proračunskem uporabniku X skladno s COSO-metodologijo sem prikazala v primeru, ki je v Prilogi 5 (matrika tveganj 2).

### 3.2.3 RAZVIDOVANJE INFORMACIJ IN PRIPRAVA DELOVNEGA GRADIVA

Delovni zapiski so način dokumentiranja notranjerevizijskih aktivnosti in so lahko zapisani v tradicionalni ali pa elektronski obliki. Notranji revizor pripravi delovno gradivo, ki olastini posel in vključuje pridobljene informacije ter napravljene proučitve, pregleda pa ga vodstvo noranjerevizijskega izvajalca. Je glavna podpora poročanja o poslu ter pomaga pri načrtovanju, izvajanju in pregledovanju poslov, olastini, ali so bili doseženi cilji posla, in olajša pregled tretjih

<sup>51</sup> Ocena notranjih kontrol (Bajcar, 2006, str. 112):

- ustrezne – ustrezni postopki notranjega kontroliranja se konstantno izvajajo;
- deloma ustrezne – postopki notranjega kontroliranja so ustrezni (niso ustrezni), vendar njihovo delovanje ni (je) konstantno;
- neustrezne – postopki delovanja notranjih kontrol so neustrezni ali le deloma ustrezni, ne delujejo pa konstantno.

strank, daje podlago za ovrednotenje programa kakovosti notranjerevizijskega izvajalca ter podporo v nekaterih okoliščinah, pomaga pri strokovnem razvoju osebja ter izraža usklajenost dela notranjerevizijskega izvajalca s standardi.

Notranji revizor napiše in sestavi delovno gradivo tako, da poda celovito revizijsko sled ter kaže na to, kako je bila notranja revizija načrtovana, izvedena in zaključena. Dokumentacija mora biti urejena tako, da omogoča takšno preglednost, da lahko katera koli oseba pride do podobnih sklepov in zaključkov, kot je prišel notranji revizor. Delovno gradivo je treba urediti na način, ki pomeni podlago za opazovanja in priporočila, o katerih poroča. Vsako sestavino označi s šifro notranje revizije ter številko, s katero se sklicuje na določen del revizijskega programa. Na vsak list delovnega gradiva vpiše tudi datum vložitve v revizijski dosje ter ga podpiše. Dokumentacijo mora hraniti v skladu s pravili neposrednega proračunskega uporabnika X in zaupne oz. tajne informacije primerno označiti (Bajcar, 2006, str. 113). Poročila o notranjerevizijem poslu je obvezen hraniti trajno v pisni obliki in na magnetnem mediju, ki mora omogočati hiter dostop do podatkov, potrebnih pri načrtovanju revizijskih nalog in proučevanju problematike pred pričetkom naslednjega posla (Abrahamsberg, 2005, str. 99).

#### 3.2.4 NADZOR NAD IZVAJANJEM POSLA

Stalen in celovit nadzor pomeni zagotavljanje notranjih kontrol v vseh delovnih postopkih, ki omogočajo poklicnoetično in strokovno pravilno poslovanje, odpravljanje nepravilnosti povezanih z nestrokovnim oz. neetičnim delom sodelavcev, ter prispevanje k večanju dodane vrednosti podjetja (Koletnik, 2005, str. 44), s čimer se zagotavlja uresničevanje ciljev, doseganje kakovosti in razvijanje osebja (Turk, 2005, str. 88).

Vse revizije morajo biti formalno odobrene in za vse morajo obstajati: delovni nalog, iz katerega so razvidna odobrena sredstva ter načrtovana poraba časa, naziv revizije ter referenčna številka, ki opredeljuje naravo naloge. Predstojnik službe mora periodično nadzirati potek vsake revizije z vidika porabljenih sredstev in načrtovanega zaključka, ki ga je treba opredeliti čim prej (Turk, 2005, str. 88).

Če je za izvajanje notranjih revizij odgovoren en sam notranjerevizijski izvajalec, je priporočljivo pripraviti preverjalni seznam (za notranjo revizijo javnih naročil pri neposrednem proračunskem uporabniku X skladno s COSO-metodologijo sem prikazala v primeru, ki je v Prilogi 6) o opravljenem nadzoru, ki zajema nadzor nad izvajanjem in dokončanjem notranje revizije. Tako se preverja izvedbo vsake faze izvajanja posla, tj. vse bistvene kontrolne točke notranje revizije od načrtovanja do spremljanja revizije v prihodnje (Bajcar, 2006, str. 114).

### 3.3 POROČANJE O IZSLEDKIH

Revizijsko poročilo in njegova predstavitev pomenita zaključek revizijskega dela (Turk, 2003, str. 110), ki ga pripravi notranji revizor na podlagi revizijskih, računovodskih in drugih standardov ter pravnih norm in organizacijskih rešitev (Koletnik, 2005, str. 32). Poročila odda ustrezni vodstveni ravni, na katero se revizija nanaša. Obvezen je določiti standarde poročanja (kakovost in učinkovitost pisanja) ter pisna poročila oddati točna, objektivna, jasna in jedrnata, konstruktivna, popolna in pravočasna (Vidovič, 2004, str. 103). Pri poročanju o izsledkih je priporočljivo primerjati med seboj tisto, kar naj bi bilo (sodilo), s tistim, kar je (stanje). Ugotovitve si sledijo v naslednjem vrstnem redu (Bajcar, 2006, str. 114): sodilo, stanje (ugotovitve pri poteku preiskave), razlog (zakaj je nastala razlika med pričakovanim in dejanskim stanjem) ter posledica, ker stanje ni skladno s sodili (povečano tveganje ali izpostavljenost).

#### 3.3.1 OSNUTEK REVIZIJSKEGA POROČILA<sup>52</sup>

Na osnutek revizijskega poročila notranji revizor zapiše izsledke, ugotovitve in priporočila, ki naj bi koristila revidirancu (Turk, 2003, str. 110). Revizijsko poročilo učinkovitosti sistema javnega naročanja sestavljajo od začetka do konca: uvod<sup>53</sup>, povzetek<sup>54</sup>, podrobnejša predstavitev namenov, ciljev in področja notranjerevizijskega posla<sup>55</sup>, prikaz postopkov in metod, podrobnejša predstavitev odkritij in ugotovitev ter priporočila za možne izboljšave<sup>56</sup> (Bajcar, 2006, str. 114, 115). Prikaz revizijskega poročila za notranjo revizijo javnih naročil pri neposrednem proračunskem uporabniku X skladno s COSO-metodologijo sem prikazala v primeru, ki je v Prilogi 7.

#### 3.3.2 SESTANEK Z REVIDIRANCEM

Osnutek poročila v delih posreduje notranji revizor odgovornim osebam, vključenim v sistem javnega naročanja. Neposredna komunikacija je pomembna, ker pripomore k razčiščevanju pojmov, ki so morebiti napačno razumljeni. V primeru ukrepa odgovorne osebe (npr. takojšnje preprečevanje škode, podaja pripomb ipd.) mora notranji revizor pripombe ustrezno vključiti v poročilo (Bajcar, 2006, str. 115).

---

<sup>52</sup> Oblika revizijskega poročila ni predpisana s standardi ali z Usmeritvami za državno notranje revidiranje. Pri Uradu RS za nadzor proračuna so iz tega razloga izdelali priročnik, v katerem so podane smernice za strukturiranje revizijskega poročila (Bajcar, 2006, str. 114).

<sup>53</sup> Informacije o vrsti pregleda in notranjerevizijskih izvajalcih, ki so posel izvršili (Bajcar, 2006, str. 114).

<sup>54</sup> Vključuje pregled ciljev, področja in obsega notranjerevizijskega posla – zgoščene informacije (Bajcar, 2006, str. 114).

<sup>55</sup> Vsebuje natančne informacije o zasledovanih ciljih (Bajcar, 2006, str. 114).

<sup>56</sup> Tu so podrobno opredeljena sodila, stanja, razlogi in posledice (Bajcar, 2006, str. 115).

### 3.3.3 KONČNO POROČILO IN RAZPEČEVANJE IZSLEDKOV

Končno poročilo nato notranji revizor dopolni s pripombami in podpiše ter jih takšne posreduje predstojniku proračunskega uporabnika (Bajcar, 2006, str. 115).

Revizijske ugotovitve ponavadi sestavljajo: povzetek, kriteriji, dejstva, razlogi, učinek, priporočila in korekcijsko ukrepanje (Turk, 2003, str. 112, 113).

### 3.4 SPREMLJANJE PRIPOROČIL

Spremljanje priporočil je pomembno zaradi zagotavljanja, da so bili na podlagi predlaganega uresničeni popravljalni ukrepi. Proračunski uporabniki so zavezani (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ) k sprejetju programa ukrepov za odpravljanje nepravilnosti v poslovanju oz. pomanjkljivosti in slabosti pri delovanju notranjih kontrol (nalogo za odpravo pomanjkljivosti za notranjo revizijo javnih naročil pri neposrednem proračunskem uporabniku X skladno s COSO-metodologijo sem prikazala v primeru, ki je v Prilogi 8). V roku, krajšem od devetdeset dni, morajo o tem obvestiti vodjo notranjerevizijske službe z odzivnim poročilom (Bajcar, 2006, str. 115, 116).

### 3.5 SPREJEM TVEGANJA PRI POSLOVODSTVU

Predstojnik lahko zavrne izvedbo ukrepov, če bi bili dodatni postopki notranjega kontroliranja povezani s prevelikimi stroški. Če je tveganje po mnenju notranjerevizijskega izvajalca nesprejemljivo, standardi napotujejo na ponovno razpravljanje izvajalca in predstojnika. Če se ne uspeja dogovoriti, sta o tem dolžna obvestiti svet (Bajcar, 2006, str. 117).

## SKLEP

Javna naročila v Sloveniji pomenijo velik narodnogospodarski agregat in so pomemben del javnih financ. Struktura in delež le-teh se v Sloveniji bistveno že spreminja in v povprečju znaša od 25 do 30 % odhodkov proračuna oz. od 6 do 7,5 % BDP. Država zaradi svoje pomembnosti prevzema aktivno vlogo predvsem na področju generiranja gospodarskega razvoja in inovativnosti, vključevanja okoljevarstvenih vidikov, zagotavljanja zaposlovanja prek rezerviranih javnih naročil ipd. Sistem javnega naročanja ima vlogo povezovalca na trgu med državo in ponudniki. Glavni razlog za to pa je, da se sredstva, pridobljena z davki, s carinami in z drugimi dajatvami, porabljajo zakonito, gospodarno in učinkovito ter da se prepreči potencialno izkoriščanje položaja proračunskega uporabnika za uresničevanje lastnih interesov.

Kot odgovor na pomembnost obvladovanja tveganj se danes vse več organizacij odloča za uvedbo noranjerevizijske dejavnosti. Pri tem seveda niso izjema neposredni proračunski



uporabniki, ki so z Zakonom o javnih financah zavezani k vzpostavitvi in vzdrževanju sistema notranjega nadzora javnih financ, katerega del je tudi notranje revidiranje. Gospodarno, učinkovito ter zakonito ravnanje s sredstvi, pridobljenimi od davkoplačevalcev je za njih namreč bistvenega pomena.

Pri izvedbi notranjerevizijskega posla je še posebej pomembna izbira metodološkega orodja vrednotenja notranjekontrolnih postopkov, s pomočjo katerega prepoznamo in ovrednotimo pomembna mesta izpostavljenosti tveganjem na posameznem področju. Priznana COSO-metodologija, ki jo priporočajo tudi Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, upošteva širši pomen okolja kontroliranja in je z definiranjem t. i. mehkih kontrol podala pomemben prispevek k celostnem vrednotenju notranjekontrolnih mehanizmov v posamezni organizaciji. Poleg tega obravnava tudi etične vrednote, preventivne dejavnosti ter zaznavanje prevar in korupcije, kar je za javni sektor zelo pomembno. Notranji revizor neposrednega proračunskega uporabnika mora, da bi bila aplikacija metodologije uspešna, razumeti metodologijo, določiti prednosti in slabosti kontrol, definirati ključne težave ter pogoje poročanja, potrditi dokaze pričanj, izdelati končne ocene ter v končni fazi identificirati korektivne ukrepe. Z dajanjem zagotovil o delovanju notranjih kontrol, ki sloni na zanesljivih podatkih in dobro zgrajenem modelu, notranji revizor pripomore k izboljšanju ureditve ravnanja s tveganji in obvladovanju tveganj na revidiranem področju. Vse to pa prispeva k dodani vrednosti organizacije, kar je, skladno s standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju eden izmed temeljnih namenov delovanja notranjega revizorja.

V diplomski nalogi sem prikazala možen primer izvedbe notranje revizije javnih naročil z uporabo COSO-metodologije na primeru neposrednega proračunskega uporabnika. Predstavlja primer, kako uporabiti COSO-metodologijo na določenem področju notranje revizije in lahko služi kot izhodišče, kako nadalje razvijati revizijske programe skladno s COSO-metodologijo.

## LITERATURA

1. Abrahamsberg Dolores: Notranje revidiranje skrbniških storitev v banki. Zbornik referatov 8. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 89–101.
2. Bajcar Anja: Notranja revizija učinkovitosti sistema nabav pri neposrednem, nevladnem proračunskem uporabniku. Zbornik referatov 9. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 97–118.
3. Bajcar Anja: Notranja revizija učinkovitosti sistema nabav v Uradu predsednika Republike Slovenije. Zaključno delo za strokovni naziv preizkušeni notranji revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006a. 61 str., 17 pril.
4. Bajcar Anja: Notranja revizija izvrševanja finančnega načrta na področju porabe sredstev za materialne stroške pri neposrednem proračunskem uporabniku v letu 2005. Zaključna naloga. Ljubljana : Center za razvoj financ, 2006b. 41 str., 31 pril.
5. Bitenc Mira: Revidiranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja proračunskih uporabnikov. Zbornik referatov. VI. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, k večji preglednosti javnih financ. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 59–77.
6. Bobič Janez: Vloga revizorja v boju proti prevaram in korupciji. Zbornik referatov. VI. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, k večji preglednosti javnih financ. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 113–134.
7. Boynton William C.: Modern auditing. New York : J. Wiley, 2001. 1044 str.
8. Burazer Renato: Sarbanes-Oxleyjev zakon. Zbornik referatov 11. mednarodne konference o revidiranju in kontroli informacijskih sistemov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 9–16.
9. Cvikl Milan Martin, Zemljič Petra: Zakon o javnih financah s komentarjem. 2., dopolnjena in spremenjena izdaja. Ljubljana : Bonex založba, 2005. 333 str.
10. Huhoja-Celan Klavdija: Opredelitev revizijskega cilja na konkretnem področju javnega naročanja. Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 133–156.
11. Jagrič Milan: Notranje revidiranje in obvladovanje tveganj. Zbornik referatov 37. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005, str. 181–200.
12. Jagrič Milan: Predstavitev izobraževanja – poslovske kontrole in informacijska tehnologija. Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 67–75.
13. Jagrič Milan: Razkritja in notranje kontrole – sodelovanje notranjega in zunanjega revizorja. Zbornik referatov 9. letne konference revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003a, str. 171–181.
14. Jagrič Milan: Razkritja in notranje kontrole. Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003b, str. 171–181.

15. Jagrič Milan: Vpliv ustroja notranjih kontrol na doseganje poslovne učinkovitosti in uspešnosti. Zbornik referatov 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 215–230.
16. Javornik Boža: Obvladovanje revizijskih sledi. Zbornik referatov 11. mednarodne konference o revidiranju in kontroli informacijskih sistemov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 35–52.
17. Koletnik Franc: Revidiranje. Maribor : Ekonomsko – poslovna fakulteta Maribor, 2005. 201 str.
18. Lah Marjeta: Notranji nadzor nad javnimi financami in notranjerevizijska služba v občini. Revizor, Ljubljana, 16(2005), 3/4, str. 7–27.
19. Lah Marjeta: Revizija izvajanja javnega naročanja v mestni občini. Zbornik referatov 9. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 121–144.
20. Majič Mojca: Predstavitev izobraževanja – notranje revidiranje, listina o ustanovitvi, neodvisnost, nepristranskost, standardi notranjega revidiranja in stroka, moralna načela in prevare. Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 33–57.
21. Milatović Jurij: Predstavitev izobraževanja – izobraževanje državnih notranjih revizorjev. Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 119–123.
22. Mužina Aleksij: Pravno varstvo v postopkih oddaje javnih naročil. Ljubljana : Odin, 2002. 574 str.
23. Mužina Aleksij, Vesel Tomaž: Zakon o javnih naročilih s komentarjem. Ljubljana : Primarth, 2004. 1081 str.
24. Nemeč Anica: Odgovornost notranjega revizorja za odkrivanje prevar. 38. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Portorož, 12. – 13. april 2006. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 127–138.
25. Nemeč Anica: Vloga notranjega revizorja v povezavi z določili Sarbanes Oxley Act (praktični vidiki). Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 183–199.
26. Nemeč Anica: Zbiranje notranjerevizijskih dokazov z uporabo vzorčenja. Zbornik referatov 9. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006a, str. 25–48.
27. Pivk Tanja: Problematika javnih naročil v javnem sektorju. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 67 str.
28. Povh Dragica: Vloga notranjih revizorjev pri odkrivanju prevar in korupcije ter načrtovanju boja proti njim. Revizor, Ljubljana, 14(2003), 11, str. 7–29.
29. Ribič Marija: Notranja revizija lokalne skupnosti. Zbornik referatov 8. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 57–88.

30. Sawyer B. Lawrence, Dittenhofer A. Mortimer, Scheiner H. James: Sawyers Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. Altamonte Spring : Institute of Internal Auditing, 2003. 1446 str.
31. Škufca Uroš: Elektronsko poslovanje na področju javnih naročil. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 111 str., 10 str. pril.
32. Šoltes Igor: Kritični pogled na ureditev in revidiranje javnih naročil. 39. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Portorož, 18. – 20. april 2007. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2007, str. 89–105.
33. Šoltes Igor: Pomen in vloga notranjih revizorjev. Zbornik referatov. Konferenca o učinkovitem upravljanju z javnimi sredstvi. Ljubljana : Računsko sodišče RS, 2006, str. 7–10.
34. Trček Andreja: Notranja revizija v trgovskem podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 48 str., 6 pril.
35. Trček Andreja: Povezava notranjega revidiranja in sistema za obvladovanje tveganj v trgovinskem podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 95 str., 7 pril.
36. Turk Metka: Predstavitev izobraževanja – kontrole, načrtovanje in nadziranje revizijskega pregleda, izvedba revizijskega pregleda, vodenje notranjerevizijskih aktivnosti, zbiranje informacij za revizijski pregled, vrste revizijskih podatkov in informacij, delovni zapiski, revizijsko poročanje. Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 77–117.
37. Tušek Boris, Žager Lajoš: Vloga notranjega revizorja pri ocenjevanju tveganj in ravnanju z njimi. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 2, str. 7–23.
38. Vesel Tomaž: Način sodelovanja z računskim sodiščem. Zbornik referatov, Konferenca o učinkovitem upravljanju z javnimi sredstvi. Ljubljana : Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006, str. 11–16.
39. Vidovič Zdenka: Problemi delovanja notranjerevizijskih služb v državnih organih. Zbornik referatov. VI. seminar o javnih financah in državnem revidiranju, k večji preglednosti javnih financ. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 89–111.
40. Vidovič Zdenka: Revidiranje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti v javnem sektorju. Zbornik referatov 37. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 2005, str. 159–180.
41. Volarič Prijatelj Jasmina: Pomen in vloga notranje revizije z vidika izboljševanja kakovosti vodenja in upravljanja zavarovalnic. Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 15–31.

## VIRI

1. A Guide to Planning, Conducting, and Reporting on Internal Auditing Assurance Engagements in the Federal Government of Canada, Treasury Board of Canada Secretariat. April 2004.
2. Applegate Dennis, Wills Ted: Struggling to incorporate the COSO recommendations into your audit process?. The Institute of Internal Auditors. [URL: [http://www.coso.org/audit\\_shop.htm](http://www.coso.org/audit_shop.htm)], 1999.
3. Bradford Michael: COSO offers framework for complying with Sarbanes requirements. Business Insurance, Chicago, 2004, 8, 2 str.
4. Chambers Andrew: Enterprise risk management (ERM) – catching up with the new COSO ERM guidance. Seminarsko gradivo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 132 str.
5. Colman Robert: Frameworks for success, new and old. CMA Management, Hamilton, 2006, 7, 1 str.
6. Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Executive Summary Framework, COSO, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. September 2004, 105 str.
7. Gostiša Miran: Ključne ugotovitve in oblike sodelovanja z notranjimi revizorji v javnem sektorju. Ljubljana. 6 str. [URL: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/K2694FDE4687D9F5DC12571910050D310/\\$file/Gostisa.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/K2694FDE4687D9F5DC12571910050D310/$file/Gostisa.pdf)], 5. 10. 2005.
8. Gradiva revizijskega priročnika neposrednega proračunskega uporabnika X, 2007.
9. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Brussels: INTOSAI Internal Control Standards Committee. 81 str. [URL: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicpubsece.pdf>], 2004.
10. Implementation Guidelines for Performance Auditing. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience. Stockholm : INTOSAI Auditing Standard Committee. 142 str. [URL: [http://members.magnet.at/intosai/Level3/Guidelines/3\\_AudStandComm/3\\_ImplIGPerfAud\\_E.pdf](http://members.magnet.at/intosai/Level3/Guidelines/3_AudStandComm/3_ImplIGPerfAud_E.pdf)], 2004.
11. Jagrič Milan: Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo. April 2004.
12. Jagrič Milan: Notranje revidiranje – obvladovanje sistema notranjih kontrol posrednih in neposrednih uporabnikov proračunskih sredstev. Gradivo s posveta z naslovom Poslovanje javnih podjetij, 30. in 31. marec 2006, Portorož.
13. Kodeks poklicne etike notranjega revizorja. Slovenski inštitut za revizijo. 21. 10. 2004.
14. Korpič Horvat Etelka: Zapiski predavanj, 2006.
15. Lindow E. Paul, Race D. Jill: Beyond Traditional Audit Techniques. [URL: <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/jul2002/lindow.htm>], 2002.
16. Marinos George: Data Quantity: The Hidden Assumption Behind COSO. DM Review, New York, 2004, 10, 12 str.
17. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, MSR 610, Proučevanje notranjerevizijskih storitev. Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov. Slovenski inštitut za revizijo, 2001.

18. Okvirni opis faz revizijskega procesa [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K5D6E133A17FF6BE7C12571A2003CBF71>], 15.02.2007.
19. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/2003).
20. Pravilnik o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 119/2004).
21. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002).
22. Predlog zakona o javnem naročanju – redni postopek – predlog za obravnavo na Vladi RS, 2006.
23. Predpisi o javnih naročilih (z uvodnimi pojasnili Igorja Šoltesa). Ljubljana : Uradni list Republike Slovenije, 2004, 272 str.
24. Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja. Ljubljana : Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006, 57 str.
25. Putting COSO's Theory into Practice. Tone at the Top. Altamonte Springs : The Institute of Internal Auditing, 2005, 28, 4 str.
26. Samoocenitveni vprašalnik. [URL: [http://www.unp.gov.si/slov/notranji\\_nadzor/izjava\\_o\\_oceni\\_notranjega\\_nadzora\\_javnih\\_financ.htm](http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/izjava_o_oceni_notranjega_nadzora_javnih_financ.htm)], 15. 1. 2007.
27. Simmons R. Mark: COSO based auditing. The Internal Auditor, Altamonte Springs, 1997, 6, str. 68–73.
28. Skupno poročilo o javnih naročilih, oddanih v Republiki Sloveniji v letu 2005. Ministrstvo za finance. [URL: [http://www.sigov.si/mf/slov/javnar/letna\\_porocila.htm](http://www.sigov.si/mf/slov/javnar/letna_porocila.htm)], 15. 2. 2007.
29. Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja za javni sektor, prevod. INTOSAI, 2006, 43 str.
30. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 1083 str.
31. Uredba o skupnih osnovah za pripravo notranjega akta za oddajo javnih naročil male vrednosti (Uradni list RS, št. 84/2004).
32. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Ljubljana. Ministrstvo za finance, Služba za nadzor proračuna, 2003.
33. Zakon o dopolnitvi zakona o javnih financah – ZJF-A (Uradni list RS, št. 124/2000).
34. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/1999).
35. Zakon o javnem naročanju (Uradni list RS, št. 128/2006).
36. Zakon o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 24/1997).
37. Zakon o javnih naročilih – ZJN-1 (Uradni list RS, št. 39/2000).
38. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/1999).
39. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o javnih financah – ZJF-B (Uradni list RS, št. 79/2001).
40. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o javnih financah – ZJF-C (Uradni list RS, št. 30/2002).
41. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o javnih naročilih – ZJN-1A (Uradni list RS, št. 2/2004).

## **PRILOGE**

### **KAZALO PRILOG**

Priloga 1: Tabela javnih naročil v bruto domačem proizvodu in odhodkih državnega proračuna (v mio SIT) .....	1
Priloga 2: Matrika tveganja 1 .....	2
Priloga 3: Razvid načrta posla .....	6
Priloga 4: Revizijski program .....	9
Priloga 5: Matrika tveganja 2.....	22
Priloga 6: Preverjalni seznam za nadzor nad izvedbo notranje revizije .....	25
Priloga 7: Končno revizijsko poročilo.....	26
Priloga 8: Primer naloge za odpravo pomanjkljivosti o opravljenem notranjerevizijskem poslu	28

**Priloga 1:** Tabela javnih naročil v bruto domačem proizvodu in odhodkih državnega proračuna  
(v mio SIT)

<b>Leto</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Javna naročila male in velike vrednosti brez DDV	292.400	406.014	380.177	444.881	441.317
Odhodki državnega proračuna	1.194.151	1.311.748	1.461.158	1.595.689	1.720.949
<b>Delež javnih naročil v odhodkih državnega proračuna</b>	<b>24,5 %</b>	<b>31,0 %</b>	<b>26,0 %</b>	<b>27,9 %</b>	<b>25,6 %</b>
BDP	4.799.559	5.355.440	5.813.540	6.251.244	6.557.698
<b>Delež javnih naročil v BDP</b>	<b>6,1 %</b>	<b>7,6 %</b>	<b>6,5 %</b>	<b>7,1 %</b>	<b>6,7 %</b>

Vir: Skupno poročilo o javnih naročilih, oddanih v Republiki Sloveniji v letu 2005, 2007, str. 8.



**Priloga 2:** Matrika tveganja 1

<b>MATRIKA TVEGANJA (1)</b>				
	VPLIV	VERJETNOST	OCENA TVEGANJA	KLJUČNI CILJI NOTRANJIEGA KONTROLIRANJA
<b>1. TVEGANJE OKOLJA KONTROLIRANJA</b>				
<p><b>1.1 Tveganje oporečnosti in etičnih vrednot</b></p> <p>Tveganje, da proračunski uporabnik nima sprejetega ustreznega kodeksa etičnega ravnanja, prilagojenega posebnostim poslovanja, oz. nima utečenega postopka, ki zagotavlja, da so vsi zaposleni seznanjeni s kodeksom ali pa ga v nasprotnem primeru ne upoštevajo; tveganje, da vodstvo nima predvidenih ukrepov za primere nespoštovanja predpisov, usmeritev vodstva in etičnih načel iz kodeksa ravnanja javnih uslužbencev ter tveganje, da teh ne izvaja; tveganje napačnih usmeritev oz. pojmovanj pri sklepanju pogodbenih odnosov; tveganje neobstoja in nedelovanja fizičnih kontrol.</p>				Kodeks etičnega ravnanja, evidenca daril, preverjanje nekaznovanosti zaposlencev, seznanjenost zaposlencev s cilji, jasna in transparentna interna navodila (npr. razmejitev pooblastil in odgovornosti), kontrole dostopa.
<p><b>1.2 Tveganje nezavezanosti k usposobljenosti in upravljanju s kadri</b></p> <p>Tveganje neustrezne sistemizacije, politike kadrovanja, meril za ugotavljanje uspešnosti kadrovanja ter izbire kadra, zadolženega za izbiro zaposlencev; tveganje, da za zaposlene ne obstajajo individualni cilji, na podlagi doseganja katerih se jih nagrajuje; tveganje neocenjevanja zaposlencev; tveganje neizpeljevanja načrta izobraževanja ter neizpopolnjevanja zaposlencev; tveganje napačnega načina dodeljevanja pooblastil in odgovornosti, neustreznega upravljanja kadrov in delovnega časa na področju nabav.</p>				Akt o sistemizaciji, primerna izobrazba zaposlencev, osebne lastnosti in redno strokovno izpopolnjevanje, poročanje o opravljenih nalogah, ocenjevanje in nagrajevanje zaposlencev, ustrezni interni akti; urejen sistem nadomeščanja in dostopa.
<p><b>1.3 Tveganje neustrezne filozofije vodenja in načina delovanja</b></p> <p>Tveganje, da vodstvo proračunskega uporabnika označi upravljanje s tveganji, notranje kontroliranje in notranje revidiranje kot nepomembne; tveganje nenačrtovanja izvajanj nalog za izvedbo ciljev proračunskega uporabnika ter neobravnave realizacije le-teh.</p>				Vodstvo neposrednega proračunskega uporabnika X daje ustrezen pomen notranjemu kontroliranju, notranjemu revidiranju ter upravljanju s tveganji; vodstvo neposrednega proračunskega uporabnika X načrtuje naloge za realizacijo ciljev neposrednega proračunskega uporabnika X in obravnava njihovo realizacijo na rednih kolegijih.

<b>MATRIKA TVEGANJA (1)</b>				
	VPLIV	VERJETNOST	OCENA TVEGANJA	KLJUČNI CILJI NOTRANJIEGA KONTROLIRANJA
<p><b>1.4 Tveganje neustrezne organizacijske strukture</b></p> <p>Tveganje, da organizacijska struktura, odgovornosti in pristojnosti zaposlencev niso jasno opredeljene in opisane v ustreznih aktih; tveganje neopredelitve izvedbenih nalog, ki zagotavljajo doseganje ciljev proračunskega uporabnika na vseh področjih ter neopredelitev pristojne oz. odgovorne osebe za neko nalogo; tveganje neustreznega števila zaposlencev ter usposobljenosti za zadoščanje izvajanja vseh poslovnih aktivnosti proračunskega uporabnika na področju javnih naročil; tveganje neustreznih internih navodil za posamezno fazo nabavnega procesa.</p>				Ustrezni interni akti, predvsem interni akt o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest pri neposrednem proračunskem uporabniku X ter mehanizmi sprejemanja internih aktov; ustrezno število zaposlencev za izvajanje vseh aktivnosti na področju javnih naročil, ustrezna interna navodila za posamezne faze sistema javnih naročil.
<p><b>1.5 Tveganje neodgovornosti</b></p> <p>Tveganje nevpodpisanosti obveznosti rednega poročanja o stanju na področju upravljanja s tveganji ter notranjega kontroliranja na področju javnih naročil; tveganje neustreznega načina razmišljanja vodilnih odgovornih oseb pri proračunskem uporabniku, ki ne podpira in pospešuje urejenega in učinkovitega poslovanja na področju javnih naročil.</p>				Ustrezen odnos vodilnih do postopkov notranjega kontroliranja ter upravljanja s tveganji na področju javnih naročil, sklic rednih kolegijev in sprotno razčiščevanje morebitnih težav.
<p><b>2. TVEGANJE, DA POSLOVODSTVO PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA NE PREPOZNA OZ. NAPAČNO OCENJUJE TVEGANJA, POVEZANA S SISTEMOM JAVNIH NAROČIL</b></p>				
<p><b>2.1</b> Tveganje, da proračunski uporabnik ne prepozna tveganj, povezanih z vsako izmed faz sistema javnih naročil glede na njegove ključne cilje; tveganje, da zaposlenci niso seznanjeni z dolgoročnimi in s kratkoročnimi cilji proračunskega uporabnika.</p>				Ustrezno opredeljeni predhodni cilji javnih naročil, ki podpirajo cilje neposrednega proračunskega uporabnika X; izdelana študija o tveganjih, ki lahko ogrozijo zakonitost, učinkovitost in gospodarnost sistema javnih naročil; prepoznavanje tveganj povezanih s sistemom javnih naročil, je stalen in ponavljajoč se proces.
<p><b>2.2</b> Tveganje, da proračunski uporabnik napačno vrednoti tveganja, povezana z javnimi naročili.</p>				Izdelan register tveganj za področje javnih naročil; poslovodstvo neposrednega proračunskega uporabnika X je redno informirano o tistih tveganjih na področju javnih naročil, za katera je potrebno sprejeti ukrepe.
<p><b>2.3.</b> Tveganje, da neposredni proračunski uporabnik X ne ocenjuje še sprejemljive ravni tveganj za področje javnih naročil.</p>				Ocenjena še sprejemljiva raven tveganja za vsako izmed faz sistema javnih naročil.

<b>MATRIKA TVEGANJA (1)</b>				
	VPLIV	VERJETNOST	OCENA TVEGANJA	KLJUČNI CILJI NOTRANJIEGA KONTROLIRANJA
2.4. Tveganje, da neposredni proračunski uporabniki X ne razvija odzivov na ugotovljena tveganja.				Oblikovanje postopkov notranjega kontroliranja glede na obstoječa tveganja; sprejemanje ustreznih ukrepov na področju javnih naročil, skladno s priporočili notranjega revizorja ter vrhovne revizijske institucije; obstaja redni mehanizem pregledovanja obstoječih tveganj in ustreznosti postopkov notranjega kontroliranja.
<b>3. TVEGANJE NEUSTREZNIH POSTOPKOV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA V SISTEMU JAVNIH NAROČIL, KI ONEMOGOČAJO UČINKOVITOST, ZAKONITOST IN GOSPODARNOST SISTEMA</b>				
3.1 Tveganje, da za poslovne procese niso pripravljene podrobni opisi postopkov z določenimi smermi pretoka dokumentov in mest odločanja ter z vzpostavljenimi notranjimi kontrolami.				Izdelani diagrami poteka postopkov, povezanih z javnim naročanjem.
3.2 Tveganje, da sistem javnega naročanja ni popoln in ne temelji na analizi posredovanih potreb vseh zaposlencev, ki sodelujejo pri izpolnjevanju ciljev neposrednega proračunskega uporabnika; tveganje neustrezne ocenitve vrednosti in količine tistih nabav, ki se bodo evidentirale kot materialni stroški.				Pravočasno posredovanje potreb; transparentno zbiranje potreb; oblikovani kriteriji za porabo; oblikovanje potreb glede na načrtovane naloge in pretekla javna naročila; zadostna utemeljitev potreb; združevanje istovrstnih potreb v enovita javna naročila; primerno oblikovanje predmeta javnih naročil; izdelan terminski načrt javnega naročila; obstoj revizijske sledi postopka javnega naročanja.
3.3 Tveganje, da ne bo izbran ustrezen postopek oddaje javnega naročila.				Ocejanje in kontrola vrednosti na podlagi tržne raziskave.
3.4 Tveganje, da izvedba postopka oddaje javnega naročila ne bo pravilna.				Transparentnost postopka; ustrezna razpisna dokumentacija, pogoji in merila; pravilno vrednotenje ponudb; kontrola procesa izbire dobavitelja in kontrola dostopa do računskih podatkov, ki podpirajo sistem javnega naročanja.
3.5 Tveganje neracionalne porabe časa.				Ustrezen terminski načrt javnih naročil; upoštevanje zakonskih rokov; ustrezna izbira pravilnega postopka oddaje javnega naročila.
3.6 Tveganje sklenitve pogodbe, ki je neustrezna.				Ustrezne evidence z vgrajenimi mehanizmi opozarjajo na potek veljavnosti pogodbe; sklenitev kakovostne pogodbe po preteku roka za vložitev morebitnega zahtevka za revizijo s strani neizbranega ponudnika.
3.7 Tveganje, da bo naročanje po pogodbi neučinkovito in nepravilno.				Skrbnost skrbnikov pogodb.

<b>MATRIKA TVEGANJA (1)</b>					
	VPLIV	VERJETNOST	OCENA TVEGANJA	KLJUČNI CILJI	NOTRANJIEGA KONTROLIRANJA
3.8 Tveganje, da prevzemanje naročenega blaga oz. opravljene storitve ne bodo skladni s pogodbo.					Skrbnost skrbnikov pogodb.
3.9 Tveganje, da skrbniki ne opravljajo analize pogodbe.					Popolna evidenca podpisanih pogodb; narejena analiza ustreznosti in kakovosti izvedbe pogodbe.
<b>4. TVEGANJE NEUČINKOVITEGA INFORMIRANJA IN KOMUNICIRANJA</b>					
4.1 Tveganje, da sistem informiranja vodstvu ne omogoča spremljanje zastavljenih ciljev na področju javnih naročil in izvajanje učinkovitega nadzora nad poslovanjem ter da sprejemanje odločitev onemogočajo neustrezne informacije.					Dostop posloводства do urejene dokumentacije in evidenc o izvedenih javnih naročilih in porabi proračunskih sredstev; redno informiranje posloводства o postopkih notranjega kontroliranja faz sistema nabav.
4.2 Tveganje nerednega ter neučinkovitega zunanjega informiranja.					Pravočasno posredovanje statistike o oddajah javnih naročil ministrstvu za finance.
4.3 Tveganje neučinkovitega notranjega in zunanjega komuniciranja.					Pravočasno posredovanje zahtev o spremembah glede komuniciranja in informiranja; vzpostavljene komunikacijske poti med zaposlenci ter med poslovoidstvom in zaposlenci, ki omogočajo redno sporočanje neučinkovitosti, nezakonitosti ter negospodarnosti v sistemu javnih naročil; poslovoidstvo je naklonjeno pobudam zaposlencev glede izboljšanja posameznih postopkov v sistemu javnih naročil; poslovoidstvo upošteva mnenje in priporočila notranjega revizorja.
<b>5. TVEGANJE NEPRIMERNEGA SPREMLJANJA UREDITVE POSTOPKOV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA</b>					
5.1 Tveganje, da proračunski uporabnik nima vzpostavljenega sistema rednega nadziranja upravljanja s tveganji oz. notranjega kontroliranja na področju javnih naročil; tveganje neprilagajanja spremembam notranjega kontroliranja proračunskega uporabnika iz notranjega in zunanjega okolja.					Redno spremljanje uresničitve načrta javnih naročil in finančnega načrta, postopkov notranjega kontroliranja na področju javnih naročil ter učinkovitosti dela zaposlencev s strani poslovoidstva; ponovno ovrednotenje postopkov notranjega kontroliranja v primeru zaznane neučinkovitosti, nepravilnosti oz. negospodarnosti.
5.2 Tveganje, da proračunski uporabnik ni vzpostavil funkcije notranjega revidiranja, se ne odziva ustrezno na ugotovitve notranjerevizijske službe ter Računskega sodišča RS.					Priporočila in upoštevanje priporočil notranjega revizorja ter Računskega sodišča RS s strani poslovoidstva.

Vir: Samoocenitveni vprašalnik, 2007; Bajcar, 2006a, str. 38, 39; Lastna priredba.

**Priloga 3:** Razvid načrta posla

**NAČRT IZVAJANJA REDNE NOTRANJE REVIZIJE JAVNIH NAROČIL PRI  
NEPOSREDNEM PRORAČUNSKEM UPORABNIKU X**

Notranja revizija bo izvedena v skladu z dolgoročnim in letnim revizijskim načrtom ter temelji na izdanem sklepu. Zajela bo pregled zakonitosti, učinkovitosti in gospodarnosti celotnega sistema javnih naročil, kjer je neposredni proračunski uporabnik X dolžan upoštevati določbe ZJN-2 oz. predpise, sprejete na njegovi podlagi.

**Revizijski program:** RNR XX/07

**Datum:** XX. YY. 2007

**1. CILJ REVIZIJE:** pridobiti ustrezna zagotovila, da je pri neposrednem proračunskem uporabniku X vzpostavljen tak sistem delujočih notranjih kontrol, ki omogoča, da je sistem javnih naročil (ki ga sestavljajo faze ugotavljanja potreb, izbire dobavitelja in spremljanja izvajanja pogodb) učinkovit in gospodaren, pri tem pa pridobiti tudi zagotovila o tem, da je vzpostavljen tak mehanizem delujočih postopkov notranjega kontroliranja, ki zagotavlja, da neposredni proračunski uporabnik X posluje skladno z zakonskimi in zahtevami drugih predpisov, ki urejajo poslovanje neposrednih proračunskih uporabnikov.

**2. OPREDELITEV TVEGANJ:**

- tveganje okolja kontroliranja;
- tveganje, da poslovodstvo proračunskega uporabnika ne prepozna oz. napačno ocenjuje tveganja, povezana s sistemom javnih naročil;
- tveganje neustreznih postopkov notranjega kontroliranja v sistemu javnih naročil, ki onemogočajo učinkovitost, zakonitost in gospodarnost sistema;
- tveganje neučinkovitega informiranja in komuniciranja;
- tveganje neprimerne spremljanja ureditve postopkov notranjega kontroliranja.

**3. REVIZIJSKA SODILA:**

Učinkovitost sistema javnih naročil se bo presojala na podlagi kriterija, ali je neposredni proračunski uporabnik X v okviru svojega delovanja za porabljen sredstva dobil največ oz. je z najmanjšimi stroški dosegel določeno raven rezultata in so bili uporabljeni najbolj racionalni načini dela. Zakonitost sistema javnih naročil se bo presojala na podlagi kriterija, ali je neposredni proračunski uporabnik X upošteval določila zakonov in drugih predpisov, ki urejajo poslovanje neposrednih proračunskih uporabnikov. Gospodarnost sistema javnih naročil pa se bo presojala na podlagi kriterija, ali je neposredni proračunski uporabnik X javno naročilo izvedel z minimalnimi sredstvi.

**4. OPIS OBSEGA REVIDIRANJA:** notranjerevizijski posel bo zajel pregled zakonitosti, učinkovitosti in gospodarnosti sistema javnih naročil v letu 2007. V ta namen bodo pregledani:

- register tveganj;

- dokumentacija o posredovanih potrebah po nabavah in o podlagah za utemeljitev potreb;
- načrt nabav in finančni načrt neposrednega proračunskega uporabnika X za leto 2007;
- potek postopkov posameznih faz sistema javnih naročil, skladno z ZJN-2 ter internim pravilnikom o finančnem poslovanju;
- evidence podpisanih pogodb, analiz izvajanja pogodb, ki jih naredijo skrbniki pogodb ter kontroli dostopov do informacijskega sistema;
- pravilnost izvedenih postopkov in dokumentacije o izvedenih javnih naročilih v revidiranem obdobju na nestatistično izbranem vzorcu;
- izpis porabe proračunskih sredstev iz programa MF-ERAC<sup>57</sup> po postavkah: investicije in investicijsko vzdrževanje, materialni stroški in po posameznih dobaviteljih;
- personalne mape uslužbencev, ki se vključujejo v sistem javnih naročil, dokazila o ocenjevanju dela ter napredovanju omenjenih uslužbencev, evidenca o prisotnosti oz. odsotnosti omenjenih uslužbencev ter nadomeščanju;
- odredbe za izplačilo s priloženo originalno dokumentacijo, ki se hrani na Ministrstvu za finance RS, v Direktoratu za javno računovodstvo, in pregled opravljenih kontrol skrbnikov pogodb na nestatistično izbranem vzorcu;
- pristojnosti in odgovornosti zaposlencev, ki se vključujejo v sistem javnih naročil skladno s Pravilnikom o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest pri neposrednem proračunskem uporabniku X;
- zapisniki kolegijev pri predstojniku neposrednega proračunskega uporabnika X;

## 5. NAČRT IZVAJANJA NOTRANJE REVIZIJE:

Notranjo revizijo bo izvedla IK, in sicer v obdobju od AA. BB. 2008 do CC. DD. 2008. predvidoma bo za posamezne faze porabljen naslednje število revizijskih ur:

Faze izvedbe notranje revizije	Št. revizijskih ur
Načrtovanje revizijskega posla in priprava delovnega posla	x
Izvajanje revizijskega posla	x
Poročanje o izsledkih: <ul style="list-style-type: none"> <li>– pisanje osnutka revizijskega poročila;</li> <li>– prejem pripomb oz. razčiščevalni sestanek z odgovornimi zaposlenci revidiranega področja;</li> <li>– datum izdaje končnega poročila.</li> </ul>	x
Spremljanje izvajanja priporočil	x
<b>Skupaj</b>	<b>xx ur</b>

<sup>57</sup> »Računalniška programska oprema za izvrševanje in računovodstvo državnega proračuna.« (Bajcar, 2006b, str. 2)

## **6. ROKI ZA IZDELAVO POROČILA:**

- xx<sub>1</sub>. yy<sub>1</sub>. 2008: Izdelava OSNUTKA poročila;
- xx<sub>2</sub>. yy<sub>2</sub>. 2008: Prejem PRIPOMB revidirane OE na osnutek poročila;
- xx<sub>3</sub>. yy<sub>3</sub>. 2008: Izdelava KONČNEGA poročila.

## **7. OSEBE, KI SE JIM POŠLJE POROČILO:**

- predstojnik neposrednega proračunskega uporabnika X in namestnik predstojnika proračunskega uporabnika;
- vodja finančne službe, odgovorni osebi za javna naročila ter glavne odgovorne osebe za nabave v delu, ki se nanaša na njihove odgovornosti.

**Predviden datum oddaje revizijskega poročila:** xx<sub>3</sub>. yy<sub>3</sub>. 2008

Pripravila: IK, naziv

Podpis:

Pregledal(-a): WZ, naziv

Podpis:

Datum: xx<sub>0</sub>. yy<sub>0</sub>. 2008

Vir: Gradiva revizijskega priročnika neposrednega proračunskega uporabnika X, 2007; Lastna priredba.

## Priloga 4: Revizijski program

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
<b>1. OKOLJE NOTRANJEGA KONTROLIRANJA</b>							
<b>1.1</b>	<b>Kodeks etičnega ravnanja; upoštevanje in seznanjenost zaposlenecv s kodeksom ravnanja javnih uslužbencev; ustrezne usmeritve ali pojmovanja pri sklepanju pogodbenih odnosov; ustrezne fizične kontrole.</b>						
1.1.1	Ali ima neposredni proračunski uporabnik X sprejet ustrezen kodeks etičnega ravnanja, ki ga zaposleni poznajo ter ali le-ti poznajo Kodeks ravnanja javnih uslužbencev?	Preveritev obstoja kodeksa etičnega ravnanja ter seznanjenosti zaposlenecv z njim.					
1.1.2	Ali obstaja evidenca daril, ki so jih prejeli zaposleni neposrednega proračunskega uporabnika X, ki presegajo vrednost, po kateri se skladno z Zakonom o javnih uslužbencih vodi seznam daril?	Preveritev obstoja, popolnosti in ažurnosti seznama daril.					
1.1.3	Ali se preverja nekaznovanost zaposlenecv ?	Pridobitev dokazov o preverjanju nekaznovanosti zaposlenecv od osebe, ki je odgovorna za kadrovske zadeve.					
1.1.4	Ali se izvajajo ukrepi, ki so predvideni za primer nespoštovanja usmeritev postopkov in etičnih načel ?	Intervju z zaposleni neposrednega proračunskega uporabnika X.					
1.1.5	Ali obstaja jasna opredelitev ciljev neposrednega proračunskega uporabnika X? Ali so cilji uresničljivi ter ali so z njimi seznanjeni zaposleni?	Preveritev obstoja ciljev neposrednega proračunskega uporabnika X ter seznanjenosti zaposlenecv z njimi.					
1.1.6	Ali so navodila, priročniki in postopki jasni ter enostavni za uporabo in dostopni	Pridobitev informacij o mestu objav navodil, priročnikov in					



ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
	vsem uslužbencem? Ali obstaja transparenten način obveščanja o spremembi navodil, priročnikov in postopkov?	postopkov. Preveritev načina obveščanja o spremembah navodil, priročnikov in postopkov.					
1.1.7	Ali ima neposredni proračunski uporabnik X vzpostavljene ustrezne fizične kontrole dostopa do podatkov in evidenc (npr. gesla)?	Intervjuji z osebami, ki so odgovorne za izvajanje kontrole dostopa. Pregled evidenc izdanih pooblastil.					
<b>1.2</b>	<b>Upravljanje s kadri na področju javnih naročil ter način dodeljevanja pooblastil in odgovornosti.</b>						
1.2.1	Ali ima neposredni proračunski uporabnik X sprejet akt o sistemizaciji delovnih mest, kjer so natančno opisana dela in naloge ter pogoji za zasedbo delovnega mesta? Ali ga uslužbenci tudi poznajo?	Proučitev notranjega akta o sistemizaciji in organizaciji delovnih mest ter preveritev, ali so vsi zaposleni, ki so odgovorni za sistem javnih naročil, seznanjeni z opisom del in nalog svojega delovnega mesta.					
1.2.2	Ali imajo zaposleni, ki so odgovorni za javna naročila, primerno izobrazbo, ustrezne strokovne izpite in delovne izkušnje?	Pridobitev dokazil o ustreznih izobrazbi in opravljenih strokovnih izpitih ter delovnih izkušnjah (iz personalnih map).					
1.2.3	Ali se zaposleni, ki so odgovorni za sistem javnih naročil, redno strokovno izpopolnjujejo?	Pridobitev dokazil o udeležbi zaposlenca na izobraževalnih delavnicah, simpozijih in seminarjih (iz personalnih map).					
1.2.4	Ali obstajajo zahteve in način poročanja o opravljenih ciljnih ter nalogah zaposlenca, ki sodelujejo v posameznih fazah sistema javnih naročil?	Pridobljeni dokazi o poročanju ter pridobitev in proučitev zapisnikov kolegijev.					
1.2.5	Ali obstaja sistem za redno ocenjevanje,	Pridobitev dokazil o ocenjevanju,					

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
	napredovanje in nagrajevanje uspešnosti zaposlencev?	napredovanju in nagrajevanju zaposlencev.					
1.2.6	Ali ima neposredni proračunski uporabnik X ustrezne interne akte za vzpostavljen sistem pooblastil in odgovornosti za posamezne faze sistema javnih naročil in jih tudi upošteva?	Proučitev internih aktov ter posredovanje vprašalnikov zaposlencem, s katerimi se preveri, ali so seznanjeni z vsebino internih aktov.					
1.2.7	Ali ima neposredni proračunski uporabnik X urejen sistem nadomeščanja (dodelitev, odvzem in spreminjanje obsega dodeljenih pooblastil)?	Proučitev aktov, ki obravnavajo postopke za dodeljevanje, odvzem in spreminjanje obsega pooblastil. Intervju s tistimi odgovornimi osebami, ki opravljajo redni nadzor nad ustreznostjo dodeljenih pooblastil.					
1.2.8	Ali je zagotovljeno nadomeščanje odgovornih oseb za posamezno fazo sistema javnih naročil?	Pridobitev ter proučitev kataloga delovnih mest z opisi del in nalog za posamezno delovno mesto. Pridobitev evidenc prisotnosti in odsotnosti (kadrovska služba). Preveritev na vzorcu, kako je potekalo nadomeščanje v primerih odsotnosti.					
<b>1.3</b>	<b>Ustrezna filozofija vodenja in načina delovanja.</b>						
1.3.1	Ali vodstvo neposrednega proračunskega uporabnika X daje ustrezen pomen notranjemu kontroliranju, notranjemu revidiranju in upravljanju s tveganji?	Proučitev odzivov poslovodstva na priporočila notranjega revizorja. Pregled notranjekontrolnih postopkov opredeljenih v internih aktih.					

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
1.3.2	Ali vodstvo neposrednega proračunskega uporabnika X načrtuje naloge za realizacijo ciljev in le-te obravnava na rednih kolegijih?	Proučitev zapisnikov kolegijev.					
<b>1.4</b>	<b>Ustrezna organizacijska struktura.</b>						
1.4.1	Ali ima neposredni proračunski uporabnik X ustrezen interni akt o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest?	Proučitev internega akta.					
1.4.2	Ali ima neposredni proračunski uporabnik X ustrezno število zaposlencev za izvajanje vseh aktivnosti na področju javnih naročil ter ustrezna interna navodila za posamezne faze sistema javnih naročil?	Proučitev internih navodil za posamezne faze sistema javnih naročil. Proučitev lastništva notranjekontrolnih postopkov v posameznih fazah javnih naročil.					
<b>1.5</b>	<b>Način razmišljanja vodilnih odgovornih oseb pri neposrednem proračunskem uporabniku X podpira učinkovito poslovanje na področju javnih naročil.</b>						
1.5.1	Ali je poslovodstvo seznanjeno s postopki notranjega kontroliranja, ki so vzpostavljeni v sistemu javnih naročil?	Pridobitev in proučitev poročil poslovodstvu neposrednega proračunskega uporabnika X s strani odgovornih oseb za javna naročila.					
1.5.2	Ali predstojnik neposrednega proračunskega uporabnika X sklicuje redne kolegije, ki vključujejo posamezne faze sistema javnih naročil in na katerih se razčisti težave s tega področja?	Pridobitev in proučitev zapisnikov kolegijev.					
<b>2. OCENJEVANJE OZ. PREPOZNAVANJE TVEGANJ, POVEZANIH S SISTEMOM JAVNIH NAROČIL</b>							

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
<b>2.1</b>	<b>Neposredni proračunski uporabnik X prepozna tveganja, povezana z vsako izmed faz sistema javnih naročil, glede na njegove ključne cilje.</b>						
2.1.1	Ali ima neposredni proračunski uporabnik X ustrezno opredeljene prednostne cilje nabav?	Pridobitev prednostnih ciljev javnih naročil.					
2.1.2	Ali prednostni cilji nabav podpirajo cilje neposrednega proračunskega uporabnika X, ki so opredeljeni v obrazložitvi finančnega načrta?	Pridobitev prednostnih ciljev javnih naročil in proučitev, ali v vseh pogledih podpirajo cilje neposrednega proračunskega uporabnika X.					
2.1.3	Ali ima neposredni proračunski uporabnik X opredeljena tveganja glede na ključne faze sistema javnih naročil, ki vključujejo tako tveganja zaradi zunanjih, kot notranjih dejavnikov, vključno s tveganjem korupcije in goljufij.	Pridobitev in proučitev izdelane študije o tveganjih, ki lahko ogrozijo učinkovitost, zakonitost in gospodarnost sistema javnih naročil.					
2.1.4	Ali je prepoznavanje tveganja glede na ključne faze sistema javnih naročil pri neposrednem proračunskem uporabniku X stalen in ponavljajoč se proces?	Pridobitev informacije o tem, ali se v fazi priprave finančnega načrta ocenijo vsa tveganja, povezana s sistemom javnih naročil.					
<b>2.2</b>	<b>Vrednotenje tveganja.</b>						
2.2.1	Ali se za tveganja, povezana z vsako izmed faz sistema javnih naročil, ovrednoti pomembnost in oceni možnost, da se bo dogodek tveganja zgodil? Ali se pri razvrščanju tveganj uporabijo sistematična merila?	Pridobitev in proučitev izdelanega registra tveganj.					
2.2.2	Ali je predstojnik neposrednega						

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
	proračunskega uporabnika X redno informiran o tistih tveganjih, povezanih s posamezno fazo sistema javnih naročil, za katere je potrebno sprejeti ustrezne ukrepe?	Pridobitev dokazil o rednih informacijah o tveganjih in predlaganih ukrepih, ki so poslani predstojniku.					
<b>2.3</b>	<b>Ocenjevanje za neposrednega proračunskega uporabnika X še sprejemljive ravni tveganja.</b>						
2.3.1	Ali je poslovodstvo ocenilo raven tveganja neučinkovitosti, nezakonitosti in negospodarnosti vsake izmed faz sistema javnih naročil, ki je še sprejemljiva za proračunskega uporabnika?	Pridobitev in proučitev ocene sprejemljive ravni tveganja.					
<b>2.4</b>	<b>Razvijanje odzivov.</b>						
2.4.1	Ali neposredni proračunski uporabnik X postopke notranjega kontroliranja v vsaki izmed faz sistema javnih naročil oblikuje glede na pomembna tveganja?	Pridobitev in proučitev odzivov proračunskega uporabnika na informacije o pomembnih tveganjih ter na priporočila notranjih revizorjev ter vrhovne revizijske ustanove.					
2.4.2	Ali ima neposredni proračunski uporabnik X zaradi spreminjajočega se okolja tveganj zagotovljen redni mehanizem pregledovanja tveganja z njim povezanimi postopki notranjega kontroliranja?	Intervjuji z osebami, odgovornimi za posamezne faze sistema javnih naročil.					
<b>3. POSTOPKI NOTRANJEGA KONTROLIRANJA V SISTEMU JAVNIH NAROČIL</b>							
<b>POSTOPKI NOTRANJEGA KONTROLIRANJA V FAZI UGOTAVLJANJA POTREB</b>							
<b>3.1</b>	<b>Za poslovne procese so pripravljene podrobni opisi postopkov z določenimi smermi pretoka dokumentov, mest odločanja in vzpostavljenimi notranjimi kontrolami.</b>						

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
3.1.1	Ali so izdelani diagrami poteka posameznih postopkov, povezanih z javnim naročanjem?	Pridobitev in pregled diagramov poteka posameznih postopkov, povezanih z javnim naročanjem.					
<b>3.2</b>	<b>Načrt nabav je popoln in temelji na analizi posredovanih potreb vseh zaposlencev, ki sodelujejo v izpolnjevanju ciljev neposrednega proračunskega uporabnika X. Ustrežno je ocenjena tudi vrednost in količina nabav, ki se financirajo s postavke materialni stroški.</b>						
3.2.1	Ali so odgovorni osebi za javna naročila pravočasno posredovane vse potrebe po nabavah?	Pridobitev in pregled vseh posredovanih potreb pri pripravi finančnega načrta neposrednega proračunskega uporabnika X.					
3.2.2	Ali je postopek zbiranja potreb po nabavah transparenten, utečen in zagotavlja povratno informacijo, da imajo odgovorni zaposlenci dovolj časa po posredovanju pripomb?	Pridobitev poziva, k zbiranju potreb po nabavah ter predloga načrta nabav, ki je bil s strani odgovorne osebe za javna naročila posredovan zaposlencem z rokom za morebitne pripombe.					
3.2.3	Ali so oblikovani ustrezni kriteriji za porabo? Ali je narejena analiza potrebnih nabav na podlagi preteklih nabav in načrtovanih nalog?	Pridobitev in proučitev oblikovanih kriterijev za porabo ter izdelane analize potrebnih nabav na podlagi preteklih nabav in na podlagi načrtovanih nalog.					
3.2.4	Ali so potrebe zadostno utemeljene?	Intervju z odgovornimi zaposlenci glede utemeljevanja potreb po konkretnih nabavah.					
3.2.5	Ali se v enovita	Pridobitev evidence o izvedenih javnih					

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
	naročila združujejo vse potrebe po istovrstnem blagu?	naročilih ter presojanje o možnosti združitve izvedenih postopkov v enotna naročila.					
3.2.6	Ali se oblikuje takšen predmet javnih naročil, ki v največji meri zagotovi zadovoljitev potreb uporabnikov in pri oblikovanju predmeta sodelujejo odgovorni zaposlenci, ki so za to ustrezno usposobljeni?	Izbira vzorca opravljenih postopkov javnih naročil in preveritev predmeta javnega naročila. Preveritev, ali so v predmetu javnega naročila zaobjete vse potrebe v največji možni meri in je preprečena drobitev naročil na več postopkov.					
3.2.7	Ali je narejen takšen terminski načrt izvajanja javnih naročil, ki določa vse potrebne nabavne aktivnosti, roke izvedbe in odgovorne osebe?	Pridobitev terminskega načrta nabav ter preveritev le-tega na vzorcu izvedenih postopkov javnih naročil (ali so bili postopki izvedeni skladno z načrtom).					
3.2.8	Ali obstaja popolna revizijska sled postopka načrtovanja pri neposrednem proračunskem uporabniku X?	Preizkušanje revizijske sledi za postopek načrtovanja javnega naročila na izbranem vzorcu.					
<b>POSTOPKI NOTRANJEGA KONTROLIRANJA V FAZI IZBIRE DOBAVITELJA</b>							
<b>3.3</b>	<b>Pravilna izbira ustreznega postopka oddaje javnega naročila.</b>						
3.3.1	Ali se vrednost javnega naročila oceni na podlagi tržne raziskave?	Preizkušanje in preverjanje na vzorcu ter intervju s predlagatelji naročila in z odgovorno osebo za javna naročila.					
3.3.2	Ali se glede na vrednost naročila izbere pravi postopek?	Preizkušanje in preverjanje na vzorcu.					
<b>3.4</b>	<b>Pravilna izvedba postopka oddaje javnega naročila.</b>						
3.4.1		Na izbranem vzorcu preveritev					

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
	Ali so postopki oddaje javnega naročila ustrezno transparentni?	objav in ustreznosti objav oddaje javnega naročila glede na vrednost javnega naročila in zahteve ZJN-2.					
3.4.2	Ali je razpisna dokumentacija ustrezna in zadošča vsem zahtevam ZJN-2?	Proučitev zahtev ZJN-2 ter preverjanje in preizkušanje na vzorcu.					
3.4.3	Ali so pogoji in merila ustrezno postavljeni? Ali so med pogoji kakšni elementi, ki bi neupravičeno diskriminirali ponudnike? Ali so merila objektivno postavljena, vrednotenje ponudb pa je transparentno določeno?	Preizkušanje in preverjanje na vzorcu.					
3.4.4	Ali so ustrezno upoštevana merila in pogoji pri vrednotenju ponudb?	Preizkušanje in preverjanje na vzorcu.					
3.4.5	Ali je izbrana najugodnejša ponudba?	Preizkušanje in preverjanje na vzorcu.					
3.4.6	Ali je zagotovljena kontrola izbire dobavitelja?	Preizkušanje in preverjanje na vzorcu. Intervju z odgovornimi osebami, ki sodelujejo pri vrednotenju ponudb.					
3.4.7	Ali so zagotovljene ustrezne kontrole dostopa do računalniških podatkov, ki podpirajo sistem javnega naročanja?	Intervju z osebo, odgovorno za informatiko ter preizkušanje in preverjanje na vzorcu.					
<b>3.5</b>	<b>Racionalna poraba časa.</b>						
3.5.1	Ali so postopki izvedeni v skladu s terminskim načrtom nabavnih aktivnosti in z minimalnimi zakonskimi roki za predložitev ponudb?	Proučitev zahtev ZJN-2 glede minimalnih zakonskih rokov ter preizkušanje in preverjanje spoštovanja rokov na vzorcu.					
3.5.2	Ali je glede na vrednost javnega naročila izveden	Preizkušanje in preverjanje na					



ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
	ustrezen postopek, ki zagotavlja optimalno porabo časa?	vzorcu.					
<b>3.6</b>	<b>Pravočasno podpisana kakovostna pogodba.</b>						
3.6.1	Ali je pogodba podpisana pravočasno?	Pridobitev evidenc o sklenjenih pogodbah in rokih prenehanja veljavnosti pogodb ter informacijah o sklenjenih aneksih k pogodbam. Preizkušanje in preverjanje pravočasnosti izvedenih postopkov javnih naročil in roka podpisa pogodb na vzorcu.					
3.6.2	Ali je pogodba podpisana po poteku roka za vložitev morebitnega zahtevka za revizijo, ki ga neizbrani ponudnik lahko vloži skladno z določbami 1. odstavka 12. člena Zakona o reviziji postopkov javnega naročanja?	Preveritev in preizkušanje na izbranem vzorcu.					
<b>POSTOPKI NOTRANJEGA KONTROLIRANJA V FAZI IZVAJANJA POGODBE</b>							
<b>3.7</b>	<b>Pravilno in učinkovito naročanje po pogodbi.</b>						
3.7.1	Ali so za vse pogodbe določeni skrbniki, za katere so natančno opredeljene odgovornosti in pooblastila, ter so pripravljena in posredovana ustrezna navodila in usmeritve za njihovo delo?	Preverjanje določitev odgovornosti in pooblastil skrbnikov pogodb ter usmeritev za njihovo delo.					
3.7.2	Ali je izvod pogodbe skupaj s pripadajočim cenikom, če gre za pogodbe o sukcesivnih dobavah, avtomatično posredovan skrbnikom pogodbe?	Intervju s skrbniki nabav ter preverjanje posredovanja izvoda pogodbe in pripadajočega cenika.					
3.7.3	Ali obstajajo kontrole, ki poleg skrbnika preverijo	Intervju s skrbniki nabav in preverjanje					

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
	skladnost naročila s pogodbo?	skladnosti naročil s pogodbo na vzorcu.					
<b>3.8</b>	<b>Prevzemanje naročenega blaga ali storitev.</b>						
3.8.1	Ali skrbniki pogodb kontrolirajo cenovno, količinsko in kakovostno skladnost dobavljenega oz. opravljenega s pogodbenim?	Preverjanje in preizkušanje prejetih računov in priloženih dobavnic oz. delovnih nalogov na vzorcu.					
<b>3.9</b>	<b>Analiza izvajanja pogodb.</b>						
3.9.1	Ali obstaja popolna evidenca podpisanih pogodb na enem mestu?	Pregled in pridobitev evidence sklenjenih pogodb.					
3.9.2	Ali so skrbniki naredili analizo ustreznosti in kakovosti izvedbe pogodbe?	Pridobitev izdelane ocene in analize opravljenih storitev oz. dobav po pogodbi.					
<b>4. INFORMIRANJE IN KOMUNICIRANJE</b>							
<b>4.1</b>	<b>Redno notranje informiranje.</b>						
4.1.1	Ali so vse faze sistema javnih naročil pripravljene tako, da ima poslovodstvo kadar koli na razpolago zanesljive in kakovostne informacije?	Pridobitev in pregled dokumentacije o oddanih javnih naročilih.					
4.1.2	Ali je vzpostavljeno redno informiranje poslovodstva o postopkih notranjega kontroliranja posameznih faz sistema javnih naročil? Ali je poslovodstvo obveščeno tudi o morebitnih težavah, povezanih s fazami sistema nabav?	Intervju z zaposlenci, ki so odgovorni za nabave (javna naročila) ter pridobitev in proučitev zapisnikov kolegijev.					
<b>4.2</b>	<b>Redno zunanje informiranje.</b>						
4.2.1	Ali neposredni proračunski uporabnik X pravočasno posreduje statistiko o oddaji javnih naročil, kot je opredeljeno v ZJN-2?	Pridobitev in proučitev posredovanih informacij o izvedenih nabavnih naročilih.					
<b>4.3</b>	<b>Notranje in zunanje učinkovito komuniciranje.</b>						
4.3.1	Ali ima neposredni proračunski						

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
	uporabnik X vzpostavljeno komunikacijo, ki poteka tako navzdol in navzgor kot tudi po celotni organizaciji?	Intervju ali pa anketiranje zaposlencev, ki so odgovorni za javna naročila.					
4.3.2	Ali obstaja komunikacijski kanal, ki omogoča sporočanje neučinkovitosti ter nepravilnosti v kateri koli fazi sistema javnih naročil?	Intervju ali pa anketiranje zaposlencev, ki so odgovorni za javna naročila.					
4.3.3	Ali poslovodstvo sprejema nasvete in pobude zaposlencev glede izboljšanja posameznih postopkov v sistemu javnih naročil?	Intervju ali pa anketiranje zaposlencev, ki so odgovorni za javna naročila.					
4.3.4	Ali poslovodstvo upošteva mnenje ter nasvete notranjega ali zunanjega revizorja glede kontrolnih postopkov v sistemu javnih naročil?	Proučitev odzivnih poročil predstojnika.					
<b>5. SPREMLJANJE UREDITVE POSTOPKOV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA</b>							
<b>5.1</b>	<b>Poslovodstvo neposrednega proračunskega uporabnika X neprekinjeno spremlja ureditev postopkov notranjega kontroliranja.</b>						
5.1.1	Ali predstojnik neposrednega proračunskega uporabnika X redno spremlja uresničitev načrta javnih naročil in finančnega načrta?	Pridobitev in proučitev poročila predstojnika s strani vodje finančne službe in odgovorne osebe za javna naročila.					
5.1.2	Ali v primeru zaznave nepravilnosti ali neučinkovitosti sistema javnih naročil predstojnik neposrednega proračunskega uporabnika X ponovno ovrednoti postopke notranjega kontroliranja, ki bi morali te nepravilnosti oz. neučinkovitosti preprečiti?	Pridobitev in proučitev ukrepov poslovodstva na podlagi priporočil notranjega revizorja in zunanje revizijske ustanove.					
5.1.3	Ali predstojnik neposrednega						

ZAP. ŠT.	KLJUČNI KONTROLNI CILJI	REVIZIJSKI POSTOPKI	OCENA USTREZNOSTI DA/NE/DELOMA			OZNAKA DELOVNEGA GRADIVA	OPOMBE
			USKLAJENOST S PREDPISI	UČINKOVITOST IN GOSPODARNOST	ZANESLJIVOST RAČUNOVODSKEGA POROČANJA		
	proračunskega uporabnika X redno in sistematično izvaja preglede vseh morebitnih nepooblaščenih in nepredvidenih dogodkov?	Pridobitev in proučitev vseh poročil o nepooblaščenih in nepredvidenih dogodkih.					
5.1.4	Ali predstojnik redno preverja hitrost in stroške vključevanja novih postopkov notranjega kontroliranja?	Pridobitev in proučitev procesa izvajanja in spremljanja učinkovitosti izvajanja popravljalnih ukrepov na podlagi priporočil notranjerevizijskega izvajalca.					
<b>5.2</b>	<b>Izvedba ločenega vrednotenja postopkov in ureditve notranjega kontroliranja.</b>						
5.2.1	Ali notranji revizor na podlagi opravljenih notranjerevizijskih pregledov obvešča predstojnika neposrednega proračunskega uporabnika X in Urad za nadzor proračuna pri ministrstvu za finance o primernosti postopkov notranjega kontroliranja posameznih tveganih področij poslovanja proračunskega uporabnika in predlaga izboljšave?	Pridobitev in proučitev poročil o opravljenih notranjih revizijah ter tistih, ki so bila posredovana Uradu za nadzor proračuna.					
5.2.2	Ali poslovodstvo neposrednega proračunskega uporabnika X upošteva in uresničuje priporočila notranjega revizorja in zunanjih revizorjev ter drugih zunanjih nadzornikov o izboljšanju postopkov notranjega kontroliranja?	Pridobitev in proučitev odzivnih poročil.					

Vir: Bajcar, 2006a, priloga 5; Lastna priredba.

**Priloga 5:** Matrika tveganja 2

<b>MATRIKA TVEGANJA (2)</b>					
	VPLIV	OCENA TVEGANJA 1	USTREZNOST POSTOPKOV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA	OCENA VERJETNOSTI TVEGANJA	OCENA TVEGANJA 2
<b>1. TVEGANJE OKOLJA KONTROLIRANJA</b>					
<b>1.1 Tveganje oporečnosti in etičnih vrednot</b>					
Tveganje, da proračunski uporabnik nima sprejetega ustreznega kodeksa etičnega ravnanja, prilagojenega posebnostim poslovanja, oz. nima utečenega postopka, ki zagotavlja, da so vsi zaposleni seznanjeni s kodeksom ali pa ga v nasprotnem primeru ne upoštevajo; tveganje, da vodstvo nima predvidenih ukrepov za primere nespoštovanja predpisov, usmeritev vodstva in etičnih načel iz kodeksa ravnanja javnih uslužbencev ter tveganje, da teh ne izvaja; tveganje napačnih usmeritev oz. pojmovanj pri sklepanju pogodbenih odnosov; tveganje neobstoja in nedelovanja fizičnih kontrol.					
<b>1.2 Tveganje nezavezanosti k usposobljenosti in upravljanju s kadri</b>					
Tveganje neustrezne sistemizacije, politike kadrovanja, meril za ugotavljanje uspešnosti kadrovanja ter izbire kadra, zadolženega za izbiro zaposlencev; tveganje, da za zaposlence ne obstajajo individualni cilji, na podlagi doseganja katerih se jih nagradjuje; tveganje neocenjevanja zaposlencev; tveganje neizpeljevanja načrta izobraževanja ter neizpopolnjevanja zaposlencev; tveganje napačnega načina dodeljevanja pooblastil in odgovornosti, neustreznega upravljanja kadrov in delovnega časa na področju nabav.					
<b>1.3 Tveganje neustrezne filozofije vodenja in načina delovanja</b>					
Tveganje, da vodstvo proračunskega uporabnika označi upravljanje s tveganji, notranje kontroliranje in notranje revidiranje kot nepomembne; tveganje nenačrtovanja izvajanj nalog za izvedbo ciljev proračunskega uporabnika ter neobravnave realizacije le-teh.					
<b>1.4 Tveganje neustrezne organizacijske strukture</b>					
Tveganje, da organizacijska struktura, odgovornosti in pristojnosti zaposlencev niso jasno opredeljene in opisane v ustreznih aktih; tveganje neopredelitve izvedbenih nalog, ki zagotavljajo doseganje ciljev proračunskega uporabnika na vseh področjih ter neopredelitev pristojne oz. odgovorne osebe za neko nalogo; tveganje neustreznega števila zaposlencev ter usposobljenosti za zadoščanje izvajanja vseh poslovnih aktivnosti proračunskega uporabnika na področju javnih naročil; tveganje neustreznih internih navodil za posamezno fazo nabavnega procesa.					
<b>1.5 Tveganje neodgovornosti</b>					
Tveganje nevpzpostavitve obveznosti rednega poročanja o stanju na področju upravljanja s tveganji ter notranjega kontroliranja na področju javnih naročil; tveganje neustreznega načina razmišljanja vodilnih odgovornih oseb pri proračunskem uporabniku, ki ne podpira in					

<b>MATRIKA TVEGANJA (2)</b>					
	VPLIV	OCENA TVEGANJA 1	USTREZNOST POSTOPKOV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA	OCENA VERJETNOSTI TVEGANJA	OCENA TVEGANJA 2
pospešuje urejenega in učinkovitega poslovanja na področju javnih naročil.					
<b>2. TVEGANJE, DA POSLOVODSTVO PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA NE PREPOZNA OZ. NAPAČNO OCENJUJE TVEGANJA, POVEZANA S SISTEMOM JAVNIH NAROČIL</b>					
2.1 Tveganje, da proračunski uporabnik ne prepoznava tveganj, povezanih z vsako izmed faz sistema javnih naročil glede na njegove ključne cilje; tveganje, da zaposleni niso seznanjeni z dolgoročnimi in s kratkoročnimi cilji proračunskega uporabnika.					
2.2 Tveganje, da proračunski uporabnik napačno vrednoti tveganja, povezana z javnimi naročili.					
2.3. Tveganje, da neposredni proračunski uporabnik X ne ocenjuje še sprejemljive ravni tveganj za področje javnih naročil.					
2.4. Tveganje, da neposredni proračunski uporabniki X ne razvija odzivov na ugotovljena tveganja.					
<b>3. TVEGANJE NEUSTREZNIH POSTOPKOV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA V SISTEMU JAVNIH NAROČIL, KI ONEMOGOČAJO UČINKOVITOST, ZAKONITOST IN GOSPODARNOST SISTEMA</b>					
3.1 Tveganje, da za poslovne procese niso pripravljene podrobni opisi postopkov z določenimi smermi pretoka dokumentov in mest odločanja ter z vzpostavljenimi notranjimi kontrolami.					
3.2 Tveganje, da sistem javnega naročanja ni popoln in ne temelji na analizi posredovanih potreb vseh zaposlencev, ki sodelujejo pri izpolnjevanju ciljev neposrednega proračunskega uporabnika; tveganje neustrezne ocenitve vrednosti in količine tistih nabav, ki se bodo evidentirale kot materialni stroški.					
3.3 Tveganje, da ne bo izbran ustrezen postopek oddaje javnega naročila.					
3.4 Tveganje, da izvedba postopka oddaje javnega naročila ne bo pravilna.					
3.5 Tveganje neracionalne porabe časa.					
3.6 Tveganje sklenitve pogodbe, ki je neustrezna.					
3.7 Tveganje, da bo naročanje po pogodbi neučinkovito in nepravilno.					
3.8 Tveganje, da prevzemanje naročenega blaga oz. opravljene storitve ne bodo skladni s pogodbo.					
3.9 Tveganje, da skrbniki ne opravljajo analize pogodbe.					
<b>4. TVEGANJE NEUČINKOVITEGA INFORMIRANJA IN KOMUNICIRANJA</b>					
4.1 Tveganje, da sistem informiranja vodstvu ne omogoča spremljanje zastavljenih ciljev na področju javnih naročil in izvajanje učinkovitega nadzora nad poslovanjem ter da sprejemanje odločitev onemogočajo neustrezne informacije.					
4.2 Tveganje nerednega ter neučinkovitega zunanjega informiranja.					

<b>MATRIKA TVEGANJA (2)</b>					
	<b>VPLIV</b>	<b>OCENA TVEGANJA 1</b>	<b>USTREZNOST POSTOPKOV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA</b>	<b>OCENA VERJETNOSTI TVEGANJA</b>	<b>OCENA TVEGANJA 2</b>
<b>4.3</b> Tveganje neučinkovitega notranjega in zunanjega komuniciranja.					
<b>5. TVEGANJE NEPRIMERNEGA SPREMLJANJA UREDITVE POSTOPKOV NOTRANJEGA KONTROLIRANJA</b>					
<b>5.1</b> Tveganje, da proračunski uporabnik nima vzpostavljenega sistema rednega nadziranja upravljanja s tveganji oz. notranjega kontroliranja na področju javnih naročil; tveganje neprilagajanja spremembam notranjega kontroliranja proračunskega uporabnika iz notranjega in zunanjega okolja.					
<b>5.2</b> Tveganje, da proračunski uporabnik ni vzpostavil funkcije notranjega revidiranja, se ne odziva ustrezno na ugotovitve notranjerevizijske službe ter Računskega sodišča RS.					

Vir: Samoocenitveni vprašalnik, 2007; Bajcar, 2006a, str. 47; Lastna priredba.

**Priloga 6:** Preverjalni seznam za nadzor nad izvedbo notranje revizije

ZAP. ŠT.	REVIZIJSKI POSTOPEK	DA	NE	DATUM OZ. OPOMBE
<b>I. NAČRTOVANJE</b>				
1.	Ali je bil pridobljen sklep o izvedbi notranje revizije?			
2.	Ali so bile odgovorne osebe ustrezno obveščene, da bo opravljen pregled notranje revizije?			
3.	Ali je bil izveden začetni sestanek z odgovornimi osebami področja revidiranja?			
4.	Ali so bili opredeljeni cilji in področja revidiranja?			
5.	Ali so bila ocenjena tveganja področja revidiranja ter opredeljene ključne kontrole?			
6.	Ali je bil narejen načrt posla?			
7.	Ali je bil narejen delovni program posla?			
8.	Ali so bile pridobljene informacije in revizijski projekt ustrezno raziskani?			
<b>II. PROUČEVANJE IN DOKUMENTIRANJE INFORMACIJ</b>				
1.	Ali so bili opravljeni vsi koraki revizijskega programa? Ali so v nasprotnem primeru obstajali utemeljeni razlogi za odmik od korakov?			
2.	Ali so informacije zadostne, zanesljive, ustrezne in koristne?			
3.	Ali zbrane informacije zadoščajo za doseg ciljev notranje revizije?			
4.	Ali je bilo izdelano delovno gradivo, ki ustrezno predstavlja zbiranje, proučevanje in pojasnjevanje informacij?			
5.	Ali so bile opravljene ustrezne metode vzorčenja in ali so bili izsledki na podlagi vzorca logično pojasnjeni?			
<b>III. POROČANJE</b>				
1.	Ali je bil osnutek revizijskega poročila izdelan in izdan takoj?			
2.	Ali so bili sklepi in priporočila obravnavani na ustreznih ravneh, preden je bilo končno poročilo izdano?			
3.	Ali so vse potrebne zadeve dokumentirane v delovnem gradivu?			
4.	Ali je bilo razpečevanje izsledkov notranje revizije ustrezno?			
5.	Ali so bili osnutki poročila pregledani?			
6.	Ali so poročila ustrezno pregledana?			
<b>IV. SPREMLJANJE V PRIHODNJE</b>				
1.	Ali je bilo odzivno poročilo izdano?			
2.	Ali so bili popravljalni ukrepi popolni? Ali so zajemali ukrepe za preprečevanje ponavljanja ugotovljenih pomanjkljivosti?			
3.	Ali so bili ustrezno dokumentirani vsi popravljalni ukrepi?			
4.	Ali je bila pridobljena odobritev predstojnika v vseh primerih, ko popravljalni ukrepi niso bili izvedeni?			

Vir: Bajcar, 2006a, priloga 6; Lastna priredba.



**ŠT. RNR XX/2007**

**Datum: xx<sub>3</sub>. yy<sub>3</sub>. 2007**

**KONČNO REVIZIJSKO POROČILO NOTRANJE REVIZIJE JAVNIH NAROČIL  
NEPOSREDNEGA PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA X**

**I. UVOD**

Revizijsko poročilo je izdelano na podlagi izvršenega rednega notranjerevizijskega posla pri neposrednem proračunskem uporabniku X, ki je bil izdelan v skladu z dolgoročnim in letnim načrtom notranjerevizijske dejavnosti za leto 2008. Notranjerevizijski pregled je opravila IK od xx<sub>0</sub>. yy<sub>0</sub>. 2008 do xx<sub>3</sub>. yy<sub>3</sub>. 2008.

**II. POVZETEK**

**Cilj** notranjerevizijskega posla je bil pridobiti ustrezna zagotovila, da je pri neposrednem proračunskem uporabniku X vzpostavljen tak sistem delujočih notranjih kontrol, ki omogoča, da je sistem javnih naročil (ki ga sestavljajo faze ugotavljanja potreb, izbire dobavitelja in spremljanja izvajanja pogodb) učinkovit in gospodaren, pri tem pa pridobiti tudi zagotovila o tem, da je vzpostavljen tak mehanizem delujočih postopkov notranjega kontroliranja, ki zagotavlja, da neposredni proračunski uporabnik X posluje skladno z zakonskimi zahtevami in zahtevami drugih predpisov, ki urejajo poslovanje neposrednih proračunskih uporabnikov.

Mehanizem notranjih kontrol smo vrednotili na podlagi smernic INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja v javnem sektorju.

**Področje** notranjerevizijskega posla je bila ureditev sistema javnih naročil, kjer je neposredni proračunski uporabnik X dolžan upoštevati določbe ZJN-2 ter predpise, ki so bili sprejeti na njegovi podlagi.

**Obseg** notranjerevizijskega posla je zajel pregled sistema javnih naročil v letu 2007.

**Revizijska ocena stanja:** Na podlagi opravljenega notranjerevizijskega posla pridobimo ustrezna zagotovila o tem, ali je pri neposrednem proračunskem uporabniku X vzpostavljen mehanizem postopkov obvladovanja, ki odločilneje prispeva k obvladovanju tveganj neučinkovitosti ter neusklajenosti z zakonskimi zahtevami in zahtevami drugih predpisov, ki urejajo področje delovanja obravnavanega neposrednega proračunskega uporabnika X. Za mesta

prepoznana v sistemu javnega naročanja, ki so bolj izpostavljena tveganju, delujoči mehanizmi postopkov obvladovanja pa niso popolnoma ustrezni, vpišemo ugotovitve v povzetek pomembnejših odkritij in priporočil.

**Povzetek pomembnejših odkritij in priporočil:**

<b>POMEMBNA UGOTOVITEV</b>	<b>PRIPOROČILO</b>	<b>SKLIC NA STRANI</b>
<b>Faza ugotavljanja potreb</b>		
...	...	XX
<b>Faza izbire dobavitelja</b>		
...	...	XX
<b>Faza spremljanja izvajanja pogodb</b>		
...	...	XX

Na poročilo je v 15-ih dneh od vročitve predstojniku možno podati pisne pripombe, ki vsebujejo argumente oz. dokazila zoper posamezne navedbe (pisne pripombe v tem primeru postanejo sestavni del tega poročila).

Predstojnik oz. pooblaščen oseba mora najkasneje v treh mesecih podati odzivno poročilo o tem, kakšni so bili sprejeti ukrepi oz. stališča do podanih priporočil (17. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih finance).

Končno poročilo prejmejo:

- predstojnik neposrednega proračunskega uporabnika X in namestnik predstojnika proračunskega uporabnika;
- vodja finančne službe, odgovorna oseba za javna naročila ter glavne odgovorne osebe za nabave v delu, ki se nanaša na njihove odgovornosti.
- zadnji izvod se 16. dan po vročitvi shrani v revizijski dosje skladno s pravili.

Pripravila: IK

Vir: Gradiva revizijskega priročnika neposrednega proračunskega uporabnika X, 2007; Lastna priredba.

**Priloga 8:** Primer naloge za odpravo pomanjkljivosti o opravljenem notranjerevizijskem poslu

<b>ŠT.</b>	<b>UGOTOVITEV IN PRIPOROČILO</b>	<b>UKREP IN ROK IZVEDBE</b>	<b>ODGOVORNA OSEBA ZA IZVRŠITEV PRIPOROČILA</b>	<b>OPRAVLJENO</b> (DATUM IN PODPIS ODGOVORNE OSEBE)	<b>PREGLEDAL</b> (DATUM IN PODPIS NOTRANJEREVIZIJSKEGA IZVAJALCA)
1.	<p>Pogodba z izbranim dobaviteljem je bila sklenjena pred iztekom 10-dnevnega roka za vložitev pripomb, ki ga določa Zakon o reviziji postopkov javnega naročanja.</p> <p><i>V računalniški program za oddajo javnih naročil je treba vgraditi dodatno kontrolo, ki bo preprečila zaključek postopka oddaje javnega naročila pred potekom 10-dnevnega roka.</i></p>	<p>Vgraditev dodatne kontrole v računalniški program za javna naročila X*.</p> <p>Rok izvedbe : xx. yy. 2007</p>	<p>Odgovorna oseba za informatiko.</p>		

\* Računalniški program, ki ga uporablja proračunski uporabnik.

Vir: Bajcar, 2006b, priloga 8; Lastna priredba.