

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

NALOGE NOTRANJEGA REVIZORJA
PRIMER: MINISTRSTVO ZA KMETIJSTVO, GOZDARSTVO IN PREHRANO

Ljubljana, februar 2008

NUŠA MEŽEK

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne 12.2.2008

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1. Notranji revizor	2
1.1. Kdo je notranji revizor	2
1.2. Etična merila in vrednote notranjega revizorja	4
1.3. Opravila notranjih revizorjev pri proračunskih uporabnikih.....	4
1.4. Neodvisnost notranjega revizorja pri delu	5
1.5. Razlike in podobnosti med notranjim in zunanjim revizorjem.....	6
1.5.1. Razlike med zunanjim in notranjim revizorjem.....	6
1.5.2. Podobnosti med notranjim in zunanjim revizorjem	7
2. Notranja revizija.....	9
2.1. Opredelitev notranje revizije.....	9
2.2. Izvajanje notranjih revizij financiranih projektov Evropske Unije.....	11
2.3. Notranjerevizijska služba proračunskih uporabnikov	12
2.3.1. Tveganja pri notranji reviziji.....	13
2.3.2. Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna.....	14
3. Notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih.....	15
3.1. Postopek notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih	15
3.2. Neodvisnost pri notranji reviziji.....	15
3.3. Načrtovanje revizijskega pregleda	16
3.4. Pridobivanje informacij.....	17
3.4.1. Vrste in viri revizijskih informacij.....	17
3.5. Delovni zapiski.....	20
3.6. Revizijsko poročanje	20
3.7. Nadziranje revizijskega pregleda	22
4. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano	23
4.1. Predstavitev Ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano.....	23
4.2. Delo notranjega revizorja na Ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano	29
4.2.1. Notranja revizijska služba	29
4.2.2. Načrtovanje revizije	29
4.2.3. Postopek revizije	30
4.2.4. Poročanje.....	31
4.2.5. Nadzor kakovosti dela.....	31
4.3. Revidiranje sredstev Evropske Unije	32
4.3.1. Načrtovanje in postopek revizije.....	32
4.3.2. Poročanje.....	33

4.4. Primer notranjerevizijskega pregleda za področje javnega naročanja	33
4.4.1. Pravna podlaga	33
4.4.2. Pravilnost poslovanja	35
4.4.3. Delovanje notranjih kontrol	35
4.4.4. Smotrnost	36
4.4.5. Ugotovitve in priporočila	36
SKLEP	37
LITERATURA	38
VIRI	39
PRILOGE	1

UVOD

Državna uprava v Republiki Sloveniji opravlja upravne naloge. Svoje delo izvaja samostojno, ustavno, zakonito in po predpisih. Pri svojem delu mora ravnati nepristransko ter ne sme dajati neupravičenih koristi in prednosti posameznikom, pravnim osebam ali interesnim skupinam.

Uprava za vlado pripravlja predloge zakonov, podzakonskih predpisov in drugih aktov ter druga gradiva ter zagotavlja drugo strokovno pomoč pri oblikovanju politik. Poleg tega izvaja zakone in druge predpise, ki jih sprejema državni zbor, ratificirane mednarodne pogodbe, državni proračun, podzakonske predpise in druge akte vlade. Upravne naloge opravljajo ministrstva, organi v njihovi sestavi in upravne enote.

Ministrstvo se ustanovi za opravljanje upravnih nalog na enem ali več upravnih področjih. Organ v sestavi ministrstva se ustanovi za opravljanje specializiranih strokovnih nalog, izvršilnih in razvojnih upravnih nalog, nalog inšpekcijskega in drugega nadzora ter nalog na področju javnih služb. Upravna enota se ustanovi za opravljanje nalog državne uprave, ki jih je treba organizirati in izvajati teritorialno (Zakon o državni upravi, 2005).

Ministrstva poročajo vladi o svojem delu, zlasti o stanju na svojih upravnih področjih, o izvajanju zakonov, drugih predpisov in usmeritev vlade, o ukrepih, ki so jih sprejeli, ter o njihovih učinkih.

Država zagotavlja zadovoljevanje javnih potreb prek širšega sektorja države. V širši sektor države so uvrščeni:

- enote centralne ravni države (neposredni in posredni uporabniki državnega proračuna),
- enote lokalne ravni države (neposredni in posredni uporabniki občinskih proračunov) ter
- skladi socialnega zavarovanja.

Pojem širšega sektorja države se razlikuje od pojma javnega sektorja. V javni sektor poleg zgoraj navedenih subjektov sodijo še javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje (Bizilj, 2005, str. 2).

Da lahko vlada oziroma država izvaja naloge in funkcije, ki jim jih je ljudstvo zaupalo (npr. z volitvami), mora poleg vsega ostalega:

- v zadostni meri in na primeren način zbirati sredstva (npr. davki) ter potem
- ta sredstva odgovorno, produktivno in učinkovito razporediti in uporabiti.

Državni proračun je glavni inštrument, s katerim so te transakcije dejansko načrtovane in izvajane.

Zakon o javnih financah (2003) opredeljuje proračun kot akt države oziroma občine, s katerim so predvideni prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za eno leto.

Pojem javnih financ se nanaša na javnofinančne prihodke in odhodke pri nosilcih javnega financiranja. Ti so neposredni in posredni uporabniki državnega proračuna in občinskih proračunov. Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije sodita med posredne uporabnike.

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

V ta namen se je razvila notranja revizija, ki spremlja gospodarjenje javnih sredstev.

Cilj diplomskega dela je prikazati način delovanja notranjega revidiranja proračunskega uporabnika. Delo je osredotočeno na dejavnost notranjega revizorja nasploh ter posebej na ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano.

Namen diplomskega dela je podati mnenje, ali delo notranjih revizorjev v državni upravi poteka tekoče. Zanima me, kakšna je obremenjenost notranjih revizorjev. Delo bo pokazalo tudi, da obstajajo pravne in strokovne podlage za delo notranjerevizijske službe, ter kako poteka poročanje notranjih revizorjev.

Delo je razdeljeno na štiri poglavja. V prvem sem se osredotočila na pojem in pomen notranjega revizorja ter na njegovo delovanje. Opredelila sem tudi razlike med notranjim in zunanjim revizorjem.

V drugem poglavju sem se posvetila notranji reviziji. Predstavila sem tudi notranjerevizijsko službo in Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna.

Tretje poglavje sem namenila poteku in izvedbi notranje revizije pri proračunskem uporabniku.

Četrto poglavje sem namenila ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. Predstavila sem ministrstvo in njegove naloge. Osredotočila sem se na delo in naloge notranjih revizorjev pri ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. Predstavila sem delovanje notranjerevizijske službe, načrtovanje in poročanje notranjih revizorjev, nadzor in kakovost dela ter revidiranje sredstev Evropske unije. Prikazala sem primer notranjerevizijskega pregleda na ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano na področju javnega naročanja.

1. Notranji revizor

1.1. Kdo je notranji revizor

Posamezno notranjo revizijo izvajajo pooblaščen notranji revizorji ali skupina notranjih revizorjev. Notranji revizorji so strokovnjaki za notranje revidiranje v podjetju in delujejo po pravilih notranjerevizijske stroke oziroma v skladu z najboljšimi vedenji in znanji. Vedenja in znanja so razvita iz notranjerevizijske teorije in prakse. Posamezna notranja revizija se pojavlja kot inštrument preverjanja, ali računovodski obračuni, predračuni in kontrole ustrezajo potrebam notranjih uporabnikov, še posebej posloводства (Turk, 1998, str. 10 - 11).

V angleškem jeziku je revizor "auditor". Angleška beseda "audit" izvira iz latinske besede "audire" in pomeni 'slišati'. Po slovarju angleškega jezika je "auditor" (revizor) 'oseba, ki revidira izkaze'. Ta beseda je iz časov, ko večina ljudi še ni znala brati in pisati. Tako je bogati posestnik "poslušal" evidence o svojem premoženju, npr. ima xy število glav govedi, koz, ima xy količine ječmena, pšenice. S poslušanjem je ugotovil, ali upravniki gospodarijo z njegovimi posestmi dobro ali slabo. To je bila slišana oblika pregleda uspešnosti poslovanja upravnikov.

Od 16. do 19. stoletja se je povečalo trgovanje, pojavil se je industrijski kapitalizem. Potrebe po financiranju so postajale vedno večje. Večinoma so financirali zasebni vlagatelji. S tem je prišlo do delitve lastništva poslov in do nastanka družb z omejeno odgovornostjo. Vlagatelji ali lastniki so imenovali poslovodje. Poslovodje so za plačilo vodili podjetje v njihovem imenu. Enkrat letno so poročali, kako poslujejo njihove naložbe (Vloga in odgovornost revizorja, 2006, str. 2).

Vsak vlagatelj pa ne zaupa osebam, ki vodijo podjetje. Prav tako ne verjame njihovim poročilom, ker podatki v izkazih lahko vsebujejo napake. Računovodske informacije so lahko predstavljene na tak način, da so zavajajoče, lahko pa prikrivajo prevarantsko delovanje. Vlagatelji lahko imenujejo neodvisno tretjo osebo (revizorja), da preveri izkaze. Revizor preveri izračune in način zbiranja računovodskih podatkov. Če odkrije nepravilnosti ali sumljive posle, le-te preveri. Z namenom obvladovanja podjetja je poslovodstvo začelo uvajati notranje revizorje, kot lastno službo. Revizorji preverijo izračune in način zbiranja računovodskih podatkov. S tem dajo lastnikom večje zagotovilo, ob odkritih nepravilnih ali sumljivih poslih. Na koncu neodvisni revizor poroča lastnikom, ali je poslovodstvo predstavilo razumno poročilo o finančnem in poslovnem delovanju. Zaradi zapletene strukture poslovanja, zapletenih poročil in različne sposobnosti poslovodij so morale nacionalne vlade sprejeti zakonodajo, ki je postavila osnovna pravila poročanja (Vloga in odgovornost revizorja, 2006, str. 3).

Osnovna naloga notranjega revizorja je spremljanje delovanja notranjih kontrol. Preverjati mora kontrole, da lahko ovrednoti, kako učinkovito opravlja nalogo, ki si jo je zamislilo in uvedlo poslovodstvo. Notranji revizor pomaga poslovodstvu s svojimi priporočili izboljšav pri odpravljanju odkritih slabostih. Da bi revizor podprl ta priporočila z revizijskimi dokazi, mora preizkusiti kontrole in končne izločke procesov ali sistema, na katerega se je osredotočil (Kontrole tveganja in pomembnost, 2006, str. 9).

Inštitut notranjih revizorjev (The Institute of Internal Auditors,; v nadaljevanju: IIA) pravi, da so notranji revizorji usmerjevalci korporacijskega upravljanja. Specializirali so se, da v dobro podjetja in njegovih lastnikov zagotavljajo uspešnost in učinkovitost njegovega delovanja.

Vloga notranjih revizorjev vključuje nadziranje, ocenjevanje in analiziranje tveganj in kontrol, vodenje podjetja, pregledovanje in potrjevanje informacij ter usklajevanje poslovanja z usmeritvami, postopki in zakonodajo.

Notranji revizorji skupaj s poslovodstvom zagotavljajo nadzornemu svetu in revizijskemu odboru, da so tveganja obvladovana ter da je korporacijsko upravljanje uspešno in učinkovito. Poleg tega notranji revizorji pripravljajo poročila za izboljšanje usmeritev, postopkov in procesov.

Danes so notranji revizorji ključ do poslovne uspešnosti. Njihovo delo je vključeno v pregledovanje procesov, delovanje in cilje podjetja. So raziskovalci, analitiki in poročevalci.

1.2. Etična merila in vrednote notranjega revizorja

Notranji revizorji imajo pomembno vlogo pri razvijanju in izvajanju vrednot in etičnih meril. V ta namen je razvit globalni kodeks poklicne etike notranjih revizorjev. S tem dopolnjujejo standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju.

Notranji revizorji morajo svoje delo opravljati pošteno, vestno in odgovorno. Spoštovati morajo zakone in opozarjati na njihovo neupoštevanje. Ne smejo se zapletati v nezakonite združbe in posle. Spoštovati morajo cilje podjetja in se izogibati vsem dejavnostim ali stikom, ki so v nasprotju z interesi in cilji podjetja. Paziti morajo, da svoje strokovne presoje ne podredijo nezakonitim interesom ali ciljem. Prav tako morajo razkriti pomembne dejavnike, ki lahko ogrozijo temeljne cilje in namere podjetja. Pridobljene informacije morajo skrbno uporabljati in varovati. Prav tako jih ne smejo uporabljati za svoje osebne koristi ali v nasprotju s cilji in namerami podjetja. Pri izvajanju revizijskega dela morajo paziti, da izvajajo le tiste dejavnosti in postopke, za katere imajo ustrezna znanja in izkušnje. Pri tem morajo nenehno skrbeti za nadgradnjo ter razvoj revizijskih in ostalih znanj in izkušenj (Turk, 2005, str. 11 - 12).

Notranji revizor objektivno proučuje in vrednoti sistem notranjih kontrol kot storitev za podjetje. Zaradi nenehnega širjenja področja revidiranja in razvoja se morajo notranji revizorji nenehno izpopolnjevati. Svoje znanje lahko izpopolnjujejo na več načinov, na primer: usposabljanje na domu, udeležba pri zunanjih programih in na mednarodnih seminarjih, spremljanje mednarodnih strokovnih revij, razvijanje sposobnosti za uspešnejše komuniciranje ter seznanjanje z novimi metodami dela. Notranje revizorje je treba spodbujati, da si pridobijo potrdila o strokovni usposobljenosti.

Odbor za revizijske standarde pri Mednarodni organizaciji revizijskih inštitucij (International Organization of Supreme Audit Institutions; v nadaljevanju: INTOSAI) pravi, da smernice za standarde notranjega kontroliranja proučujejo in prispevajo k stalni uspešnosti ureditve notranjega kontroliranja. Z vrednotenjem in dajanjem priporočil imajo notranji revizorji pomembno vlogo pri uspešnem notranjem kontroliranju. Nimajo pa prvotne odgovornosti posloводства. Posloводство je odgovorno za oblikovanje, izvajanje, vzdrževanje in dokumentiranje notranjega kontroliranja.

Za strokovne smernice morajo notranji revizorji uporabljati strokovni okvir običajnih postopkov (angl. professional practices framework, PPF) Inštituta notranjih revizorjev IIA, vključno z opredelitvijo, etičnim kodeksom ter standardi in običajnimi postopki pri svetovanju (angl. standards and the practice advisories). Poleg tega morajo upoštevati tudi kodeks etike INTOSAI.

1.3. Opravila notranjih revizorjev pri proračunskih uporabnikih

Revizorji, ki izvajajo notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih, morajo pridobiti v skladu z določili Pravilnika o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (v nadaljevanju: Pravilnik) naziv državni notranji revizor. Državni notranji revizor lahko

postane oseba z univerzitetno izobrazbo, ki jo priznava država, ki je opravično sposobna in moralno neoporečna ter ima teoretično znanje, potrebno za poklic notranjega revizorja.

Pravilnik zahteva, da kandidati končajo ustrezni izobraževalni program za državne notranje revizorje. Na tem izobraževanju se seznanijo z revizijskimi načeli in metodami ter standardi INTOSAI¹ in IIA. Seznanijo se tudi z različnimi dejavnostmi, ki se izvajajo na področju pristojnosti njihovega podjetja. Spoznajo sistem kontrol in disciplinskega postopka. Pregledajo zakonodajo za državno upravo, javno upravo, lokalno samoupravo, javne službe in poslovanje proračunskega uporabnika ter zakonodajo s področja notranjega revidiranja javnih financ. Kandidati pridobijo znanje o finančnem poslovanju, finančnem računovodstvu in poslovnem računovodstvu. Naučijo se tudi poslovedenja, vodstvenih sposobnosti, sposobnosti za delo z ljudmi, učinkovitega komuniciranja ter sposobnosti pomagati vodstvu pri iskanju najboljših rešitev za vzpostavljanje, delovanje in izboljševanje sistema notranjih kontrol.

V skladu z Usmeritvami za državno notranje revidiranje (v nadaljevanju: Usmeritve) notranji revizor ne sme revidirati področij, za katere je bil pred tem odgovoren najmanj eno leto od dne, ko je začel delati kot notranji revizor. Prav tako ne sme sodelovati pri izvajanju funkcij, ki niso del notranjega revidiranja, pri poslovedenju in pri izvajanju kontrolnih postopkov. Ne sme biti odgovoren za izvršilne funkcije ali za razvoj in vzpostavitev sistemov kontrol (Korpič Horvat, 2004, str. 56). Notranji revizor ne sme opravljati nobenih drugih operativnih nalog in revizije v postopkih, v katerih je prej sodeloval. Gre za uresničevanje načela nepristranskosti. V tem času lahko notranji revizor svetuje na področju, kjer je deloval v preteklem letu (Usmeritve, 2003, str. 5).

Notranjemu revizorju mora biti zagotovljena funkcionalna neodvisnost. Funkcionalna neodvisnost je poseben položaj notranjega revizorja v podjetju, ki mu zagotavlja možnost prostega strokovnega presojanja nasproti predstojniku oziroma poslovnemu organu proračunskega uporabnika, ki mu poroča in daje priporočila. Prav tako je neodvisen v zvezi z načrtovanjem revizij, izvajanjem revizij, poročanjem in izdajanjem priporočil. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ določa, da morajo proračunski uporabniki pri imenovanju in razreševanju notranjih revizorjev upoštevati mnenje vodje notranjerevizijske službe. Pri imenovanju in razrešitvi vodje notranjerevizijske službe morajo pridobiti mnenje ministrstva za finance oziroma Urada Republike Slovenije za nadzor proračuna. Pravilnik tudi zahteva, da mora vodja notranjerevizijske službe, če predstojnik oziroma poslovodni organ ne upošteva njegovih priporočil, o tem s posebnim poročilom obvestiti ministrstvo za finance oziroma Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna.

Državni notranji revizor mora imeti pri svojem delu neoviran dostop do vseh dokumentov, oseb in prostorov.

1.4. Neodvisnost notranjega revizorja pri delu

Notranji revizor mora biti neodvisen, zato da lahko oblikuje svoje mnenje in poroča o njem brez vplivov ali vpletanj drugih. Neodvisnost mora omogočiti poslovodstvo. Če revizor ni neodvisen od ljudi, pri katerih se izvaja revizija, in revidiranih sistemov, se lahko pojavi kritika, da ni objektiven pri

¹ INTOSAI – je izdal revizijske standarde, ki naj bi jih pri svojem delu uporabljale vrhovne revizijske inštitucije, v Sloveniji je to Računsko sodišče (Odar, 1999, str. 5).

oblikovanju svojega mnenja. V tem primeru bi bilo njegovo mnenje brez vrednosti. Neodvisnost revizorja se kaže s tem, da ima revizor:

- dostop do vseh podatkov, sredstev in osebja;
- pravico poročati vsem ravnem v podjetju;
- pravico sam določiti prednostne naloge po posvetovanju s poslovodstvom;
- na voljo nepristransko osebje ter
- na voljo osebje, ki nima nasprotujočih si interesov ali drugih omejitev od poslovodstva pri svojem delu.

Notranje revizorje pri njihovem delu vodijo revizijski standardi, usmeritve in ostala pojasnila, ki jih izdajajo strokovni računovodski organi, ter standardi na področju delovanja, kakovosti in etike, ki jih sami uvajajo, ter dobra praksa.

1.5. Razlike in podobnosti med notranjim in zunanjim revizorjem

1.5.1. Razlike med zunanjim in notranjim revizorjem

Med zunanjimi in notranjimi revizorji obstajajo številne vsebinske in organizacijske posebnosti. Gre za različne naročnike, izvajalce, načine dela in področja revidiranja (Koletnik, 1999, str. 31).

Zunanji revizor je običajno zakonsko določen. Ker je imenovan na osnovi zakona, je odgovoren tistemu organu ali osebi, ki ga je imenovala. Notranji revizorji pa so odgovorni le glavnemu direktorju ali vodstvu proračunskega stroškovnega mesta (Vloga in odgovornost revizorja, 2006, str. 9–11).

Cilj zunanjega revizorja je oblikovati mnenje o resničnosti in poštenosti posameznih postavk v računovodskih poročilih. Končni cilj notranjih revizorjev je precej širši. Notranji revizorji želijo oblikovati mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih informacij. To pomeni, da je cilj notranjih revizorjev bolj poglobljen in podrobneje opredeljen ter omejen. Zunanji revizorji stremijo k celovitim sodbam, cilj notranjih revizorjev pa je podati delne sodbe, ki šele skupaj oblikujejo celotno sodbo (Turk et al., 1994, str. 45).

Temeljni namen notranjih revizorjev je pomoč poslovodstvu in drugim zaposlencem, da bi bolje in uspešneje opravljali delo. Notranji revizorji dosegajo ta cilj s pregledovanjem in ocenjevanjem sistema notranjih kontrol. Temeljni namen zunanjih revizorjev pa je podati neodvisna revizijska mnenja. Vrsto dela oziroma naloge pri notranjih revizorjih določa poslovodstvo, ki jih zaposluje. Pri zunanjih revizorjih pa je vrsta dela določena z zakonom o revidiranju (Nemec, 1998, str. 40).

Zunanji revizorji pregledujejo, ali računovodski izkazi vsebujejo napake ali opustitve. Pri notranjih revizorjih pa so cilji odvisni od prednostnih nalog poslovodstva. Ni nujno, da te neposredno vplivajo na računovodske izkaze. V javnem sektorju lahko poslovodstvo zaprosi notranjo revizijo, da pregleda proces obravnavanja zahtevkov za subvencije v določenem ministrstvu. Poslovodstvo to stori z namenom, da ugotovi, ali se to izvaja po zakonih in predpisih ter ali je gospodarno, učinkovito in uspešno. Ni nujno, da priporočila notranjih revizorjev za izboljšave vplivajo na stroške obdelave zahtevkov, ker niso bistveni za računovodske izkaze. Priporočila izboljšav lahko bistveno vplivajo na povečanje učinkovitosti in uspešnosti procesa v korist poslovodstva in vlagateljev zahtevka (Vloga in odgovornost revizorja, 2006, str. 9–11).

Med zunanjimi in notranjimi revizorji je razlika tudi v stopnji neodvisnosti. Neodvisnost notranjih revizorjev izvira iz njihovega položaja v podjetju in je neposredno povezana s tem, komu poročajo o svojih ugotovitvah, neodvisnost zunanjih revizorjev pa iz tega, da nimajo do revidiranega podjetja, njegovih lastnikov ali posloводства nobenega interesa (Defliese et al., 1990, str. 33).

Notranji revizorji hočejo zagotoviti, da so vsi poslovni dogodki točni in popolnoma vneseni v evidence. Zato bodo pregledovali različna mesta vnosov v računovodske sisteme (točnost vložka in obdelave). Zunanji revizorji pa bodo pregledovali, ali so vrednosti v računovodskih izkazih točne in ali vključujejo vse relevantne poslovne dogodke, ki se nanašajo na proučevano obdobje (točnost vložka in poročanja).

Naročnik storitev notranjih revizorjev je posloводство. Delo revizorjev ni časovno določeno. O svojih ugotovitvah lahko poročajo večkrat, tudi če še niso končali revidiranja. Notranji revizorji vrednotijo, priporočajo in poročajo vse leto – presojujejo sedanost (Vidovič, 1998, str. 27). Zunanji revizorji pa niso zaposleni v podjetju, ki ga revidirajo. Njihovo delo je omejeno na zakonske predpise. Revizijo izvajajo enkrat letno. Svoje ugotovitve utemeljujejo na preteklih podatkih – presojujejo preteklost. Po končani reviziji izdajo poročilo, v katerem poslovodu poročajo o svojih ugotovitvah.

Notranja revizija je mnogo manj poenotena in manj izpostavljena zakonski ureditvi kakor zunanja. Praviloma ni obvezna, razen v primerih, ki jih določi država (Koletnik, 1997, str. 30). Notranji revizorji niso časovno omejeni, njihov položaj v podjetju jim omogoča, da poslovodu in nadzornemu svetu posredujejo potrebne analize, ocene in priporočila. Delovanje zunanjih revizorjev je omejeno s cilji in roki, saj odgovarjajo lastnikom in pravni oblasti. Zunanje revidiranje je zakonsko določeno z zakonom o revidiranju, zakonom o gospodarskih družbah in zakonom o računskem sodišču.

Oblika in vsebina poročil notranjih revizorjev nista predpisani. Lahko sta raznoliki v primerjavi s poročilom zunanjih revizorjev. Poročila notranjih revizorjev morajo obvezno vsebovati tudi priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti in nepravilnosti. Ugotovljene slabosti in nepravilnosti v delovanju notranjih kontrol, ki jih ugotovijo zunanji revizorji, pa so predstavljene v poročilu poslovodu (Hermanson, Strawser, 1993, str. 865).

Notranji revizorji bodo ocenjevali in poročali o primernosti kontrol, ki so vzpostavljene. Te kontrole so vzpostavljene z namenom varovati fizično strukturo in varnost sredstev. Prav tako bodo pregledali kontrole, ki so vzpostavljene z namenom preverjati in evidentirati obveznosti ter predlagati izboljšave.

Zunanji revizorji pa bodo pregledovali, ali ima podjetje vzpostavljene primerne kontrole za učinkovito poslovanje s sredstvi in obveznostmi. S tem jim kontrola omogoči, da se zanašajo, da številke o sredstvih v izkazih stanja ne vključujejo bistvenih napak.

1.5.2. Podobnosti med notranjim in zunanjim revizorjem

Notranji in zunanji revizorji imajo tudi skupne interese. Ti so:

- učinkovit računovodski sistem in notranji kontrolni sistem ter učinkovito delovanje teh dveh sistemov,

- učinkovito nastajanje in distribucija računovodskih in poslovnih informacij,
- učinkovito fizično in sistematično varovanje sredstev ter
- skladnost z zakoni in predpisi.

Zaradi številnih skupnih interesov se lahko delo notranjih in zunanjih revizorjev prekriva. Ne glede na proces ali sistem, v katerem delujejo, notranji revizorji želijo, da notranje kontrole delujejo učinkovito. Zunanji revizorji pa želijo, da delovanje notranjih kontrol v računovodstvu vodi k pravilnemu obdelovanju poslovnih dogodkov. V končni fazi vodi to v podatke, ki so odraz resničnega stanja v računovodskih izkazih (Vloga in odgovornost revizorja, 2006, str. 9–11).

Zunanja in notranja revizija sta dejavnosti posebne vrste. Sta naknadno, kritično in načrtno proučevanje ter presojanje stanj in poslovanja podjetja. Pri obeh izhajamo iz pravilnosti nastajanja in kasnejšega obravnavanja podatkov, da bi prišli do sodbe glede pravilnosti oblikovanja računovodskih informacij, ki so podlaga za poslovno odločanje (Šerjak, 2002, str. 19).

Zunanje in notranje revidiranje sta sorodni opravili, ki sta splošno priznani kot visoko strokovno delo, če sta skladni z veljavnimi standardi (Suhadolnik, 1998, str. 73). Strokovni opravili sta tudi zato, ker lahko revizijo izvaja in o njej pripravlja poročila s primerno poklicno skrbnostjo le oseba, ki je ustrezno izurjena, izkušena in usposobljena za revidiranje.

Osrednja naloga zunanje in notranje revizije je preverjanje notranjega kontrolnega sistema. Oba revizorja zanima skupno področje, to so notranje kontrole, saj je ugotavljanje njihovega obstoja, delovanja, prednosti in slabosti naloga obeh (Nemec, 1998, str. 39). Zunanji in notranji revizor morata že med načrtovanjem svojega dela spoznati ustroj notranjih kontrol. Pri tem zunanji revizorji glede na svoje ugotovitve opredelijo možne nepravilne trditve v računovodskih izkazih in stopnjo kontrolnega tveganja ter se odločijo, ali bodo revizijske postopke usmerili predvsem v preverjanje notranjih kontrol ali v preverjanje podatkov. Notranji revizorji pa morajo podrobno proučiti notranji kontrolni sistem in njegovo zanesljivost ter predlagati ukrepe za njegovo izboljšanje. Notranji revizorji veliko bolj ugotavljajo pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol kot pa zunanji (Lavrič, 2005, str. 28).

Od zunanjih revizorjev se pričakuje in zahteva, da v nobenem primeru ne podredijo lastne presoje in odločitve interesom in koristim naročnika revizije ter s tem preprečijo zunanjemu uporabniku svojih poročil, da si ustvari sodbo o naročniku (Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, 1994, str. 4). Notranji revizorji so za nepristranskost odgovorni sami. Svojih sodb ne smejo podrežati drugim, o svojih ugotovitvah morajo biti prepričani in ne smejo privoliti v kompromise, ki bi nanje pomembno vplivali. Izogibati se morajo tistim položajem, za katere menijo, da ne zagotavljajo nepristranskosti presoje (Mikuž, 1997, str. 11). Zunanji in notranji revizorji morajo upoštevati kodeks poklicne etike. Le-to pove, katera so temeljna pravila obnašanja, ki jih morajo spoštovati. Ta pravila so najpogosteje utemeljena na splošnih etičnih normah in so jih sprejela ustrezna združenja. Za notranje revizorje velja kodeks poklicne etike notranjega revizorja, za zunanje revizorje pa kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev.

Zunanji in notranji revizorji upoštevajo standarde. Splošno sprejeti revizijski standardi so sestavljeni iz desetih standardov, ki jih lahko združimo v tri delovne sklope (Whittington, Pany, 2001, str. 34–38):

- Standardi, ki določajo splošna pravila – predstavljajo standarde, povezane z revizorjevo osebnostjo, torej z njegovo strokovno izobrazbo in izkušnjami, neodvisnostjo in strokovnim odnosom do dela.
- Standardi, ki določajo potek dela – se nanašajo na načrtovanje, presojanje notranjih kontrol in zagotavljanje ustreznih revizijskih dokazov.
- Standardi, ki določajo potek poročanja – so standardi, povezani s skladnostjo s splošno sprejetimi računovodskimi načeli oziroma standardi, njihovo neprekinjeno uporabo ter primernim načinom prikazovanja in izražanja mnenja.

Ne glede na to, za katero vrsto revizije gre, se morajo revizorji držati temeljnih načel revidiranja, ki so opredeljena v mednarodnih smernicah za revidiranje in kodeksu poklicne etike. Načela revidiranja, ki jim sledijo notranji in zunanji revizorji, so: načelo zakonitosti, načelo ustaljene dobre delovne prakse in načelo dokumentiranega preverjanja.

Vsi revizorji upoštevajo enake postopke pri pridobivanju revizijskih dokazov. Kljub temu da se cilji notranjih in zunanjih revizorjev razlikujejo, so v nekaterih delih postopki podobni. To omogoča medsebojno sodelovanje. Temeljne vrste postopkov notranjega revidiranja se ne razlikujejo od postopkov zunanjega revidiranja. Navadno vključujejo preiskovanje, opazovanje, poizvedovanje in potrjevanje, izračunavanje in analitično preiskovanje (Mikuž, 1997, str. 21). Prav tako revizorji uporabljajo pri določanju obsega preverjanja model revizijskega tveganja in pomembnosti. Revizijsko tveganje je eden od najpomembnejših dejavnikov odločanja, ki pri revidiranju nenehno spremlja notranjega in zunanjega revizorja. Revizijsko tveganje predstavlja nevarnost, da revizor izrazi neustrezno mnenje o računovodskih informacijah, ker so te navedene bistveno napačno. Pri revidiranju računovodskih izkazov je revizijsko tveganje vedno prisotno, tudi ko revizor preveri vse dokaze (Lavrič, 2005, str. 31).

Zunanje revidiranje olajša izvajanje notranjega revidiranja, in obratno. Zunanji revizorji se lahko oprejo na delo notranjih revizorjev in s tem ne ponavljajo enaki postopki. Notranji revizorji pa se lahko usmerijo le k postavkam v posameznih računovodskih obračunih. Prav tako so zahteve pri delu notranjih revizorjev v marsičem zelo podobne zahtevam pri delu zunanjih revizorjev, zato so lahko izkušnje iz zunanjega revidiranja koristen pripomoček pri delu notranjih revizorjev (Mikuž, 1997, str. 23).

2. Notranja revizija

2.1. Opredelitev notranje revizije

Po definiciji IIA je notranja revizija dejavnost neodvisnega in nepristranskega preverjanja ter svetovanja. Namenjena je izboljšanju poslovanja podjetja. Podjetju pomaga doseči cilje tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za izboljšanje uspešnosti obvladovanja tveganj, kontrol in splošnega vodenja. Je pripomoček, s katerim predstojnik ali poslovodni organ proračunskega uporabnika iz neodvisnega vira dobiva informacije o delovanju sistema notranjih kontrol in obvladovanju tveganj ter priporočila za izboljšanje.

V Republiki Sloveniji uporabljamo standarde IIA za notranje revidiranje. Notranjo revizijo je Potočnik (1992, str. 43) opredelil kot neodvisno ocenjevanje sistema notranjih kontrol znotraj podjetja ter kot pripomoček pri delu na vseh ravneh vodenja in upravljanja; meri in ugotavlja učinkovitost in uspešnost kontrol, ki so zasidrane v podjetju.

Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovi opredeljuje pojem notranje revizije kot: ocenjevalna dejavnost, vzpostavljena v podjetju v njegovo korist. Njene funkcije so med drugim preiskovanje, vrednotenje in spremljanje ustreznosti in učinkovitosti računovodskega sistema in sistema notranjih kontrol.

Notranja revizija se opravlja z namenom, da se neodvisno poroča poslovodstvu o ustreznosti notranjih kontrol. Notranje kontrole so v obliki prispevka k primerni, gospodarni, učinkoviti in uspešni rabi virov (Vloga in odgovornost revizorja, 2006, str. 6).

Po definiciji Evropskega združenja inštitutov za notranjo revizijo (European Confederation of Institutes of Internal Auditing – ECIIA)² se pri notranjem revidiranju proučuje organiziranost in delovanje računovodske ureditve ter s tem povezanih kontrol. Poleg tega se proučuje tudi verodostojnost računovodskih in izvajalnih informacij ter presoja gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovnih operacij in kontrol. Proučujejo se tudi uporaba usmeritev, načrtov in postopkov, poleg tega pa se izvajajo še posebni pregledi.

Po Zakonu o javnih financah (2000, 100. člen) je notranja revizija naknadna računovodsko-finančna revizija ter revizija učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti.

Obdobje revidiranja ali revizijski cikel je obdobje, v katerem bodo vsi sistemi revidirani in poslovodstvu dano celotno mnenje. Pogostost revidiranja je število revizij v revizijskem ciklu. Običajno revizijski cikel v večini notranjerevizijskih služb traja pet let, nekateri pa poskušajo izpolniti tri- ali štiriletni cikel. Odvisno je od profila tveganja podjetja in razpoložljivih revizijskih virov.

Glavni računovodski sistem proračunskega uporabnika bo revidiran vsako leto. Po drugi strani pa bodo revizijski obiski oddaljenih oddelkov takega ministrstva, kjer se ne izvajajo finančni posli, lahko opravljeni vsakih tri do pet let.

Evropska komisija je v modelu notranjega nadzora javnih financ prepustila državam kandidatkam, da uvedejo centraliziran ali decentraliziran sistem notranje revizije. Slovenija se je odločila za decentralizirani sistem (Milatovič, 2005, str. 7).

² ECIIA je pravna zastopnica 32 nacionalnih inštitutov za notranjo revizijo v širši evropski regiji. Cilj ECIIA je podpreti položaj strokovnjakov za notranji nadzor v Evropski uniji in državah članicah ECIIA ter pospeševati uporabo globalnih standardov in etičnega kodeksa IIA znotraj celotne dejavnosti notranje revizije v javnem in zasebnem sektorju.

ECIIA je zveza nacionalnih združenj za notranjo revizijo v državah širšega evropskega gospodarskega prostora. Sem spada celotna Evropska unija, Vzhodna Evropa, Skandinavija in Sredozemlje. Trenutno ima 32 držav članic, lahko pričakujemo pridružitve še več članic. Med člani ni posameznikov, so le inštituti ali enote IIA. Namen ECIIA je predstaviti strokovno notranjo revizijo – koristi, pristojnosti, standarde in usposobljenost – vsem evropskim institucijam, organom, odborom in vplivnim posameznikom.

2.2. Izvajanje notranjih revizij financiranih projektov Evropske Unije

Republika Slovenija prejema sredstva iz Evropske unije. Revizorji morajo upoštevati predpise, ki urejajo financiranje iz Evropske unije. Enota finančnega nadzora Evropske komisije in vodja notranje revizije vladnega ministra, ki je odgovorno za odobravanje izplačil iz sklada, potrđita letni revizijski načrt določenega sklada. Evropska komisija pričakuje, da bodo vzpostavljene notranjerevizijske službe v podjetjih na vsaki ravni revizijske sledi. Revizijska sled je ustvarjena in dokumentirana za vsak financiran projekt.

Vsako nepravilnost pri upravljanju skladov je treba sporočiti Evropski komisiji. Za četrtletno poročanje Evropski komisiji o odkritih nepravilnostih je odgovoren Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna. V poročilu vodstvu proračunskega uporabnika morajo biti vključeni tudi predlogi notranje revizije, kako odpraviti slabosti v sistemu notranjih kontrol. Če slabosti vplivajo na druge države članice, morajo notranji revizorji predlagati, da se odgovornemu nadrejenemu organu takoj posreduje predpisani standardni obrazec Evropske unije o ugotovljeni zlorabi.

Evropska komisija je odgovorna za zagotavljanje pravilne porabe sredstev Evropske unije znotraj držav članic. Zaradi tega imajo zaposleni pri Komisiji pravico preverjati kontrolne sisteme v podjetjih vse do ravni končnih upravičencev (Revidiranje projektov, financiranih s sredstvi financerjev, 2006, str. 18).

Računsko sodišče Evropske unije, kot inštitucija zunanjih revizorjev v Evropski uniji, ima moč opravljati revizije projektov, financiranih s sredstvi Evropske unije, v Republiki Sloveniji.

Z vidika notranjega revizorja revidiranje porabe sredstev financiranih projektov iz sredstev Evropske unije ne predstavlja nič novega. Bistvena razlika je v tem, da je treba o ugotovitvah poročati vodji v podjetju ali državnim upravnikom. O ugotovitvah poroča notranji revizor predstavnikom organov financiranja, ki jih bodo pregledovali. Razlog je v tem, da večine sredstev Evropska komisija ne plača neposredno vodjem programov in projektov, temveč dobijo sredstva od državnih in upravljalških organov ter teles držav članic. Evropska komisija išče zagotovila (Revidiranje projektov, financiranih s sredstvi financerjev, 2006, str. 3):

- da je poraba sredstev opravljena legitimno za preverljive projekte z nameni, ki bodo imeli otipljive in merljive koristi;
- da imajo lokalni vodje vzpostavljene dobre in učinkovite postopke, s katerimi zagotavljajo dobro finančno upravljanje sredstev;
- da so vzpostavljeni ukrepi, ki zagotavljajo vzdrževanje obširne dokumentacije in njeno razpoložljivost ob inšpekciji predstavnikov organov financiranja;
- da so postopki revidiranja v državah članicah močni, jasno razumljeni in učinkovito implementirani.

Notranji revizor pri svojem delu s sredstvi, financiranimi iz Evropske unije, srečuje naslednja revizijska telesa: Računsko sodišče Evropske unije,³ službe komisije,⁴ notranjerevizijske službe v

³ The European Court of Auditors – ECA je neodvisna zunanjerevizijska inštitucija v vlogi pomagati Evropskemu parlamentu in Svetu Evropske unije pri opravljanju njune moči nadziranja nad izvajanjem proračuna. Njene osnovne naloge so preiskovati izkaze vseh prihodkov in odhodkov Evropske skupnosti, ali so vsi prihodki in odhodki nastali oziroma so prejeti na zakonit in pravičen način, ali je finančno upravljanje dobro.

državah članicah,⁵ vrhovne računsko inštitucije držav članic, zunanje revizorje posameznih vodij projektov in izvajalcev⁶ ter Evropski urad za boj proti goljufijam (European Anti-Fraud Office – OLAF).

Predpisi Evropske komisije določajo različna pravila upravljanja financiranih programov. Glavni cilj revizorjev je oceniti, ali so državni upravljalški in kontrolni sistemi na vseh ravneh skladni z vsaj minimalnimi zahtevami, ki so določene s predpisi. Zaradi tega morajo revizorji redno preverjati, ali so bili dejavnosti in poslovanje, ki jih financira Skupnost, izvedeni pravilno. Ob nepravilnostih morajo le-te preprečiti in ukrepati. Zagotoviti morajo tudi povračilo izgubljenih zneskov zaradi nepravilnosti ali malomarnosti. Pri vsem tem dajejo revizorji potrdilo o veljavnosti zahtevkov za vnaprejšnja in končna izplačila, ki temeljijo na dejanskih izdatkih. Zagotovijo tudi ustrezno revizorsko sled⁷ ter podrobno opišejo organizacijo odgovornosti in vzpostavljene kontrole na različnih ravneh, s katerimi zagotavljajo veljavna potrdila. Pomagajo pri identificiranju slabosti ali tveganj pri izvajanju ukrepov in projektov ter predlagajo popravljalne ukrepe. Le-te je treba sprejeti za odpravo slabosti, tveganj ali nepravilnosti, ki so jih ugotovili med izvedbo projekta.

Pri načrtovanju revidiranja financiranih projektov morajo revizorji najprej zbrati osnovne informacije. S tem bodo lahko opredelili cilje in revidirance. Informacije morajo vključevati kopije dokumentov, ki opisujejo revizijsko sled. Nato revizorji ocenijo tveganje. Izbrati morajo revidirance na vseh ravneh revizijske sledi. Ta pristop je pomemben, ker imajo programi financiranja mnogo zapletenih zakonskih predpisov. Po končani reviziji revizorji pripravijo poročilo. Poročilo mora biti kratko in jedrnat. Poudariti mora glavne zaključke revizije in navesti ukrepe, ki so potrebni za odpravo ugotovljenih slabosti. Cilje in obsege revizije je treba opisati na kratko.

Opis mora vključevati razloge za izbor revidiranca in podrobnosti o financiranem projektu ter kratek opis opravljenih revizijskih postopkov in preskusov (Revidiranje projektov, financiranih s sredstvi financerjev, 2006, str. 16).

2.3. Notranjerevizijska služba proračunskih uporabnikov

Delovanje notranjerevizijske službe določajo pravilnik o organiziranosti in delovanju notranjerevizijske službe, usmeritve za državno notranje revidiranje, ki jih je izdal finančni minister, standardi notranjega revidiranja in kodeks poklicne etike notranjega revizorja, ki jih je izdal Slovenski inštitut za revizijo.

Notranjerevizijska služba izvaja notranje revidiranje. Notranje revidiranje pomaga proračunskemu uporabniku doseči njegove cilje. To omogoča tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za izboljšanje obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja. Z notranjim

⁴ Commission services – med njene revizije spadajo revizije računovodskih sistemov ali povračil stroškov in revizije smotnosti.

⁵ Notranjerevizijske službe v državah članicah na državni, regionalni in lokalni ravni pregledujejo in poročajo o delovanju njihovih upravljalških in kontrolnih sistemov.

⁶ Angl. external auditors of individual project managers and operators.

⁷ Dokumentirana revizijska sled prikaže povezave med vsemi organi, ki so vključeni v izvajanje projekta, mesta povezav med temi organi, kjer so kontrole, vloge in odgovornosti vseh poslovodskih ravni, vpletenih v proces financiranja, ter jasen opis tokov financiranja sredstev.

revidiranjem zagotovimo, da notranje kontrole izpolnjujejo cilje notranjega kontroliranja. Zagotovimo tudi, da se tveganja obvladujejo na še sprejemljivi ravni.

Cilj notranjega revidiranja je ocena ustreznosti ukrepov, ki jih poslovodstvo sprejme za gospodarno in učinkovito obvladovanje tveganj, prisotnih pri revidiranem proračunskem uporabniku. Naloga vodje notranjerevizijske službe je, da ugotovi potrebe po revidiranju in določi prednostne naloge. Glede na to pripravi časovni raspored izvajanja revizij. Ko je predmet revidiranja določen, se ocenijo z njim povezana tveganja. Smiselno je odgovoriti na naslednja vprašanja:

- kakšno fizično škodo bi proračunski uporabnik lahko imel;
- o vrstah ukrepov za doseganje splošnih ciljev proračunskega uporabnika in podciljev na področju dela proračunskega uporabnika;
- na katerih področjih in na kakšen način lahko zaposleni škodijo proračunskemu uporabniku;
- katera so prednostna področja ali naloge varovanja proračunskega uporabnika in kakšno splošno stanje varovanja mora doseči pri izvedbi ukrepov ter
- katera stopnja tveganja in kontrolni elementi so sprejemljivi za poslovodstvo proračunskega uporabnika.

Odvisno od odgovorov na ta vprašanja se opredeli sprejemljivo tveganje za vsako organizacijsko enoto oziroma področje, ki bo predmet revidiranja (Usmeritve, 2003, str. 20).

Proračunskim uporabnikom pomaga doseči cilje z uvajanjem sistematičnega in urejenega pristopa k vrednotenju in izboljšanju učinkovitosti obvladovanja tveganj, kontrol in procesov upravljanja. Cilji se od poslovodstva do poslovodstva razlikujejo, saj se razlikuje način razmišljanja. Tako se razlikujejo cilji, ki jih poslovodstvo želi doseči in so vrednostno izraženi ter so lahko kratko- ali dolgoročni (Spremič, 1997, str. 9).

Temeljni cilji notranje revizije so spremljanje doseganja ciljev, ugotavljanje in ocenjevanje tveganj, preverjanje pravilnosti poslovanja, obveščanje poslovodstva, dajanje priporočil in svetovanje. Dejansko pa je cilj notranje revizije dosežen takrat, ko proračunski uporabnik izboljša svoje poslovanje in odpravi ugotovljene pomanjkljivosti, na katere ga opozori notranji revizor (Vidovič, 2004, str. 90). Predmet notranjega revidiranja so lahko vsi sistemi, postopki, dogodki in dejavnosti proračunskega uporabnika.

Vodja notranjerevizijske službe mora zagotoviti kakovostno izvajanje notranjih revizij. Jasno mora opredeliti postopke in metode dela, ki so v skladu z načeli notranjega revidiranja, usmeritvami za državno notranje revidiranje, ki jih izdaja finančni minister, standardi notranjega revidiranja, ki jih izdaja Slovenski inštitut za revizijo, in Usmeritvami.

Po pravilniku mora imeti vodja notranjerevizijske službe ustrezno znanje, izkušnje, primerno formalno izobrazbo in naziv 'preizkušeni državni notranji revizor' ali 'državni notranji revizor'. Pripraviti mora dolgo- in kratkoročni načrt notranjega revidiranja za tekoče leto in za proračunsko obdobje do petih let.

2.3.1. Tveganja pri notranji reviziji

Glede tveganj moramo odgovoriti na naslednja vprašanja:

- o splošni stopnji tveganja v javnem sektorju,
- ali se notranji revizorji strinjajo z oceno vodstva o tveganju,
- kakšno geografsko in fizično škodo bi lahko imela podjetja in zaposleni v javnem sektorju ter
- kakšno je tveganje izgube priložnosti, ker se določena dejavnost ali funkcija ne izvede.

Glede na odgovore na ta vprašanja se opredeli sprejemljivo tveganje za vsako organizacijsko enoto oziroma področje, ki bo predmet revidiranja.

2.3.2. Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna

Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna je centralni organ za sistem notranjega nadzora javnih financ. Zadolžen je za razvoj, usklajevanje in preverjanje finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega proračuna in občinskih proračunov.

Na področju porabe sredstev Evropske unije izvaja predakreditacijske preglede in neodvisno kontrolo pravilnosti porabe sredstev, certificira letne obračune in izdaja zaključne deklaracije o porabi sredstev. Evropski komisiji pošilja poročila o nepravilnosti. Je kontaktni organ za Evropski urad za boj proti goljufijam⁸ in usklajuje delovanje na področju zaščite finančnih interesov Evropskih skupnosti.

Tradicionalno pomemben del dejavnosti predstavlja proračunska inšpekcija.

Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna je odgovoren za pospeševanje razvoja funkcije notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih. Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna predvsem (Usmeritve, 2003, str. 3):

- koordinira in usklajuje notranje revidiranje in sisteme notranjih kontrol;
- analizira organiziranost in rezultate notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov;
- pripravlja poročila za izboljšanje organiziranosti ter učinkovitejše notranje kontrole in notranje revidiranje;
- nadzira izvajanja zakonskih zahtev in usmeritev ter daje priporočila za izboljšave;
- pregleduje notranje akte o organiziranosti notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov in predlaga izboljšave;
- koordinira dejavnosti notranjerevizijskih služb v skupnih projektih, v katerih sodeluje več kot en proračunski uporabnik;
- svetuje način izvajanja funkcije notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih, ki nimajo svojih notranjerevizijskih služb.

⁸ European Anti-Fraud Office (OLAF) so ustanovili z namenom odkrivati in zatirati prevarantska dejanja. Proračun Skupnosti se financira z denarjem davkoplačevalcev. Evropske politike, ki se financirajo na ta način, so namenjene uresničitvi projektov, ki so v splošnem interesu. Dejanje utaje dajatev in prelevmanov, ki polnijo proračun Skupnosti, ali nezakonita uporaba financ Skupnosti oškodujeta evropske davkoplačevalce. Zaradi tega je dolžnost evropskih institucij, da zagotovijo davkoplačevalcem najboljšo porabo njihovega denarja in še posebej učinkovit boj proti prevaram. To je razlog, zaradi katerega je zaščita finančnih interesov Skupnosti postala prednostna naloga evropskih institucij. To zajema dejavnosti, ki zadevajo odkrivanje in nadziranje prevar na carinskem področju, nezakonite prilastitve subvencij in utajo davkov, če je pri tem prizadet proračun Skupnosti, kot tudi boj proti korupciji in kateri koli drugi nezakoniti dejavnosti, ki škodi finančnim interesom Skupnosti. Z namenom okrepitve takšnega delovanja so institucije Skupnosti leta 1999 ustanovile Evropski urad za boj proti prevaram.

Poleg tega sodeluje pri pripravi zakonov in predpisov za notranji nadzor javnih financ in notranje revidiranje v notranjerevizijski službi. Pristojen je, da poda mnenje v zvezi s predlogom za imenovanje ali razrešitev vodje notranjerevizijske službe pri proračunskem uporabniku.

3. Notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih

3.1. Postopek notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih

Notranji revizijski pregled mora biti načrtovan v skladu s strategijo proračunskega uporabnika. Načrti notranjega revidiranja morajo biti pripravljene tako, da jih je mogoče uresničiti ter da spodbujajo učinkovito in namensko uporabo sredstev. Delijo se na tri vrste: strateški (dolgoročni) načrt, letni (kratkoročni) in načrt izvajanja revizije (program dela).

Pri izvajanju notranje revizije lahko notranji revizorji upoštevajo izkušnje v zvezi s težavami, ki so nastale v podobnih sistemih ali njihovih delih. Pri notranjem revidiranju je zelo pomembna podpora posloводства, saj se s tem stroški revidiranja zmanjšajo. Če notranji revizorji nimajo dostopa do dokumentacije, morajo v končnem poročilu navesti, da svojih načrtovanih nalog niso mogli opraviti, tako kot je bilo načrtovano. Notranja revizija je temeljitejša, kadar je na razpolago več časa. Več časa, porabljenega za revidiranje enega dela sistema, pomeni manj časa za revidiranje drugih delov sistema, zato je pri revidiranju treba upoštevati, da je le-to čim bolj učinkovito (Usmeritve, 2003, str. 22–23).

Notranji revizorji morajo najprej načrtovati revizijski pregled. Nato morajo pridobiti informacije. Pri pridobivanju informacij si sestavijo delovne zapiske. Po delovnih zapiskih sestavijo revizijsko poročilo.

Ocenenje tveganja je za uspešno razdelitev revizijskega dela zelo pomembna. Posledice tveganja se lahko kažejo v sprejemanju napačnih odločitev, ki so posledica netočnih, nepravočasnih in nepopolnih informacij. Kažejo se tudi v neustreznem varovanju premoženja, ki je lahko posledica nespoštovanja usmeritev, planov in postopkov ter neskladnosti z zakonskimi in drugimi predpisi. Slabe ocene tveganja se odražajo v nezadovoljstvu zunanjih uporabnikov, negospodarnem in neučinkovitem pridobivanju dejavnikov oziroma v njihovi negospodarni in neučinkoviti porabi ter nedoseganju zastavljenih namenov in ciljev proračunskega uporabnika (Lesjak, 2002, str. 15).

3.2. Neodvisnost pri notranji reviziji

Prav tako, kot je pomembna neodvisnost notranjega revizorja, je pomembna tudi neodvisnost pri notranji reviziji. Še posebej je pomembna (Buttery, Simpson, 1990, str. 9–11):

- neodvisnost področja, obsega delovanja
- Notranji revizor lahko pregleduje in poroča o dejavnostih v katerem koli oddelku in katerem koli delu oddelka posameznega podjetja ter se sam odloča, v katerih službah v podjetju bo opravil revizijo.
- neodvisnost dostopa
- Notranji revizor ima pravico do dostopa do vseh potrebnih finančnih in drugih podatkov v podjetju v razumnem času. Prav tako ima pravico do pregledov sredstev, tako zemljišč kot tudi

stavb, zalog, vrednostnih papirjev, opreme, drobnega inventarja in denarnih sredstev. Od vseh zaposlencev mora dobiti odgovore na vprašanja.

- neodvisnost poročanja
- Svoja poročila lahko poda pisno ali ustno, na vseh ravneh podjetja. Izrednega pomena je predvsem komunikacija med notranjim revizorjem in predstojnikom, ki mora biti neposredna.
- neodvisnost dejavnosti
- Notranji revizorji nikakor in nikdar ne smejo delovati na področjih ali opravljati naloge v podjetju, katerega delo kasneje revidirajo.
- neodvisnost osebja
- Notranji revizorji ne pregledujejo in poročajo o delu, ki so ga opravljali zaposlenci, s katerimi so v sorodstvu ali drugem osebnem razmerju. Prav tako ne smejo revidirati službe, v kateri so bili v preteklosti na vodilnih položajih.
- neodvisnost namena
- To načelo si prizadeva za čim večjo neodvisnost revizijske funkcije. Namen, s katerim se je revizor lotil naloge, ne sme odstopati od načrtovanega, ne glede na vpliv in želje drugih.

Neodvisnost zagotavljajo posebni status notranjih revizorjev, ki omogoča samostojno strokovno odločanje, neodvisno od posloводства; posebni pogoji za imenovanje in razreševanje notranjih revizorjev; samostojnost pri izvajanju revizij; samostojno poročanje; predlaganje izboljšav poslovodu in pomoč pri izvajanju njegove funkcije.

3.3. Načrtovanje revizijskega pregleda

Notranji revizor mora najprej zbrati vse informacije, ki so potrebne za pripravo načrta poteka revizijskega pregleda. Osredotočiti se mora na pomembne zadeve, ki jih je treba vključiti v revizijski pregled. Opredeliti mora tudi čas za revizijo posameznih področij.

Uspešnost raziskave temelji na dobri predpripravi. Notranji revizor mora imeti jasno predstavo o potrebnih informacijah. Na teh informacijah bosta temeljila obseg in vsebina revizijskega poročila. Vse pridobljene informacije, izsledke in ostale rezultate raziskave si mora skrbno dokumentirati.

Namen načrtovanja je določiti prednostne naloge in opredeliti stroškovno najučinkovitejši način doseganja ciljev. Z načrtovanjem dobimo pomoč pri usmerjanju in nadziranju revizijskega dela. S tem je delo končano v skladu z vnaprej določenimi merili. Dobimo tudi zadostne dokaze, da podamo ustrezno revizijsko mnenje. Pri tem moramo predvideti dovolj časa in razpoložljivih virov za pregled kakovosti opravljenega dela na vseh stopnjah revizije, s čimer zagotovimo učinkovito obvladovanje kakovosti v reviziji (Načrtovanje in ocenjevanje tveganj – vidik vodje notranjerevizijske službe, 2006, str. 4).

Za ustrezno načrtovanje je pomembno, da notranji revizor pridobi osnovne informacije o ciljnih in načrtih proračunskega uporabnika, usmeritvah, načrtih, postopkih ter zakonskih in drugih predpisih, ki lahko odločujoče vplivajo na delovanje proračunskega uporabnika. Informacije zajemajo tudi število in imena zaposlencev, opise delovnih mest ter podrobne podatke o preteklih spremembah v organiziranosti, večjih spremembah in načrtih, informacije o predračunih, poslovnih izidih in računovodskih podatkih o organizacijski enoti oziroma področju, ki naj bi se revidiralo. Notranji

revizor mora pridobiti delovna gradiva prejšnjih notranjih in zunanjih revizij, vso dokumentacijo o dopisovanju med posameznimi organizacijskimi enotami ter strokovno literaturo o obravnavani dejavnosti (Lesjak, 2002, str. 14).

Načrtovanje revizije se deli na strateško, taktično in operativno načrtovanje (Vidovič, 1995, str. 64–66). Strateško načrtovanje obsega določitev ciljev revidiranja in postopke za doseganje teh ciljev. Strateški načrt se lahko spreminja, zato je pomembno, da je prilagodljiv, kar pomeni, da časovnega intervala ne določamo. V Sloveniji mora biti strateški revizijski načrt pripravljen ob upoštevanju razpoložljivih virov, tako da so pokrite revizijsko ocenjene prednostne naloge v dogovorjenem revizijskem ciklu. Strateški načrt mora biti pripravljen in potrjen do 20. decembra vsakega leta, istočasno kot letni načrt revidiranja (Usmeritve, 2003, str. 23). Taktični – letni – načrt pokriva izbrano obdobje dela, ponavadi eno leto. Taktično načrtovanje oceni bremena strateškega načrta ter jih poskuša čim bolj uskladiti s sredstvi in kadri, ki so mu na voljo. Zaradi tega je pri taktičnem načrtovanju ključnega pomena prilagodljivost. Operativni načrt – revizijski program – deli taktični načrt na več delov. Vodja notranjerevizijske službe bo pri odločanju, katere revizijske naloge vključiti v operativni načrt, upošteval: čas, lokacijo, koristnost posebnih strokovnjakov, posebne dogodke, sezonskost, primernost dela, dobljene informacije in javni interes.

Strateški načrt in letni načrt, ki temelji na strateškem načrtu, morata ustrezati potrebam proračunskega uporabnika. Vodja notranjerevizijske službe mora zato zagotoviti, da se načrti uresničujejo. V ta namen nadzira izvajanje letnega načrta revizij. To nadziranje poteka mesečno z informacijami revizorjev ali informacijami, ki jih pridobi med nadzorovanjem poteka revizijske naloge. Revizorji vodji notranjerevizijske službe sporočajo možne in dejanske težave ali tveganja, ki bi lahko ogrožala doseganje načrtovanih ciljev. Tveganja so lahko različna, na primer: neupoštevanje rokov in/ali proračuna, omejen dostop do revidiranca, nezmožnost opravljanja nalog, ki so opredeljene v revizijskem načrtu, nestrinjanje revidiranca z revizijskimi ugotovitvami in/ali priporočili (Priročnik notranjerevizijske službe, 2007, str. 10).

Poleg tega si mora notranji revizor pripraviti tudi finančni načrt. Le-ta mora vključevati vse postavke, vključno s plačili notranjih revizorjev.

Ti načrti se uporabljajo za odločitve o utemeljenosti izvedbe posameznega revizijskega pregleda. Primerjamo stroške revizije s pričakovanimi koristmi revizije.

3.4. Pridobivanje informacij

3.4.1. Vrste in viri revizijskih informacij

Pri vsakem pridobivanju informacij je treba uvesti kriterije za presojo. S temi kriteriji določimo, ali je informacija zanesljiva, ustrežna in koristna. Kriterij objektivnosti oziroma nepristranskosti zahteva preverjanje in zbiranje revizijskih informacij. Te informacije bodo zagotovile pravilne zaključke revizijskega pregleda. Zanesljiva informacija je tista, ki je ustrežna in najlažje oziroma najhitreje dosegljiva z uporabo ustreznih metod. Informacija je zanesljiva takrat, ko lahko izsledke notranjega revizorja preverijo in potrdijo druge neodvisne osebe. Zanesljiva informacija ima tudi vrednost, ker ustrezno predstavlja opazovani objekt.

Da opredelimo ustreznost informacije, se moramo opreti na cilje revizijskega pregleda. Zbrati moramo vse informacije, ki sodijo v okvir revizijskega pregleda. Ustrezna informacija ima logično povezavo z dejstvom, ki ga pojasnjuje. Koristna informacija je tista, ki pomaga podjetju pri doseganju ciljev.

Vrste informacij

Notranji revizorji pri svojem delu uporabljajo različne vrste informacij. Ločimo fizične informacije, pričevanja, dokumentirane in analitične informacije.

Fizične informacije izvirajo iz neposrednih opazovanj in pregledov ljudi, imetja in dejavnosti. Izvede jih notranji revizor. To so: načrti, diagrami, narisi, ogledi-obhodi poslovnih prostorov ipd.

Pričevanja – intervjuji – so sestavljeni iz zapisanih ali ustno izrečenih izjav revidiranca ter drugih oseb, ki jih le-ti navajajo v odgovorih na revizorjeva vprašanja.

Dokumentarne informacije obstajajo v standardizirani obliki, kot npr. čeki, računi, dobavnice, naročilnice ipd. Zato so najobičajnejša oblika podatkov in informacij, ki jih zbira notranji revizor. Dokumentarne informacije so lahko notranje ali zunanje.

Analitične informacije se pridobivajo na predpostavki medsebojne odvisnosti podatkov, npr. povezava med politikami in postopki.

Viri informacij

Revizor lahko dobi različne vire informacij. Poznamo notranje, notranje-zunanje, zunanje-notranje in zunanje informacije.

Notranje informacije izvirajo od revidiranca in se tudi nahajajo pri njem. To so npr. plačilne liste, ker se izdelujejo pri revidirancu, kjer so tudi shranjene.

Notranje-zunanje informacije izvirajo od revidiranca, vendar so jih obdelale tudi tretje osebe.

Zunanje-notranje informacije so posredovane od tretje osebe, vendar jih je kasneje obdelal tudi revidiranec. To so npr. računi dobaviteljev.

Zunanje informacije so posredovane od neodvisne tretje osebe, in to neposredno notranjemu revizorju. To so npr. potrditve stanj, ki jih zahteva in pridobi notranji revizor.

Pridobivanje informacij

Notranji revizorji lahko uporabijo različne postopke pridobivanja informacij: intervju, preračunavanje, podrobno testiranje, opazovanje, skeniranje, natančno pregledovanje, statistično vzorčenje in potrditve stanj.

Intervju spada med osnovne revizijske veščine. Med intervjujem pridobijo notranji revizorji revizijsko pričevanje. Notranji revizorji morajo obvladati odnose in komunikacijo z ljudmi. Intervjuji se izvajajo z osebjem revidiranca, drugimi osebami, ki imajo stike z revidirancem, in z neodvisnimi tretjimi

osebami. Vsak intervju mora biti načrtovan. Revizorji morajo postaviti jasne cilje s podrobnimi informacijami, ki jih želijo dobiti. Intervjuvanec mora biti najprimernejša oseba za podajanje odgovorov. Revizorji pojasnijo, katero dokumentacijo bodo potrebovali med intervjujem. Za intervjuvanca pripravijo tudi povzetek področij, ki bodo predmet intervjuja. Postaviti morajo različne vrste vprašanj, da dobijo odgovore, ki jih iščejo. Odprta vprašanja uporabljajo, ko želijo intervjuvanca spodbuditi k pogovoru; zaprta, ko želijo ugotoviti določena dejstva. Raziskovalna vprašanja postavljajo pri ugotavljanju in preverjanju podrobnosti o dogodkih ter pridobivanju nadaljnjih informacij. Vprašanja, s katerimi iščejo mnenje, so namenjena odkrivanju odnosov, občutkov in prepričanj. Ko revizorji dobijo vse potrebne informacije, morajo sogovorniku ponuditi priložnost, če želi še kaj dodati.

S preračunavanjem kvantitativnih podatkov pridobijo notranji revizorji zanesljivo in točno informacijo. Podrobno testiranje vključuje proučevanje dokumentacije, ki je bila izstavljen kot podlaga posameznim poslovnim dejavnostim in transakcijam. Te poslovne dejavnosti in transakcije so bile pred tem pregledane. Ta dokumentacija je vir informacij, ki so običajno zanesljivejše od golih pričevanj, da je bila posamezna transakcija ali kontrola dejansko izvedena.

Imamo dve obliki naknadnih preverjanj. To sta preverjanje temeljnic in sledenje transakcijam. Preverjanje temeljnic vključuje preverjanje knjižb v podrejeni dokumentaciji. Revizijski cilj pri teh povratnih raziskovanjih je v potrditvi, da knjiženi zneski temeljijo na dejanskih transakcijah. Temeljnice dokazujejo obstoj oziroma resničnost revizijske domneve, a ne zagotavljajo popolnosti revizijskih domnev. Knjiženje posameznih transakcij še ne zagotavlja, da so bile ustrezno knjižene vse transakcije. Sledenje transakcijam vključuje spremljanje posamezne transakcije od izvirnega dokumenta do zaključnih sintetičnih knjižb. Zato je smer sledenja transakcijam nasprotna od smeri preverjanja temeljnic. Revizijski cilj je zagotovitev popolnosti revizijskih domnev.

Fizične informacije notranji revizorji preverjajo z opazovanjem in inspiciranjem. Za iskanje očitnih izjem v veliki populaciji podatkov notranji revizorji uporabljajo tako imenovani sistem skeniranja podatkov.

Natančno pregledovanje je uporabno, ko je mogoče neobičajne postavke natančno opredeliti. Notranji revizorji so opremljeni za iskanje večjega obsega možnih neobičajnih postavk.

Statistično vzorčenje notranjim revizorjem omogoča izvesti kvantitativno oceno o tem, kako natančno izbrani vzorec predstavlja celotno populacijo. Pri tem predpostavi stopnjo zanesljivosti take ocene.

Potrditve stanj so zahtevki, ki jih notranji revizor naslovi na zunanje stranke revidiranca.

Končni cilj pridobivanja informacij je zagotovitev zadostne podlage za oblikovanje revizijskih ugotovitev, zaključkov in priporočil. Notranji revizorji se lahko popolnoma zanesejo na posamezno informacijo, ko je ni treba dodatno preverjati. Npr.: notranji revizor se lahko odloči, da bo z lastnim štetjem zalog prišel do zadostnih, zanesljivih in uporabnih podatkov. Vendar je večina informacij zanesljiva le delno. Zato jih je treba dodatno preverjati. Npr.: pričevanja, ki so bila pridobljena z intervjuji z revidirancem, je treba podkrepiti z izsledki podrobnega testiranja in analitičnimi postopki.

3.5. Delovni zapiski

Organiziranje, načrt in vsebina delovnih zapiskov – ali širše: revizijske mape za posamezen revizijski pregled – so odvisni od narave pregleda. Revizijska mapa spisov vsebuje dokumente o celotnem poteku revidiranja. Delovni zapiski morajo vsebovati vse opravljene postopke, ki jih revizorji izvajajo v posameznem revizijskem pregledu. Ti postopki so: načrtovanje, preiskovanje in ovrednotenje ustreznosti ter uspešnosti ureditve notranjih kontrolnih postopkov, pridobljene informacije, oblikovane revizijske ugotovitve ter priporočila, oblikovanje revizijskega poročila ter kasnejše spremljanje popravljalnega ukrepanja.

Delovni zapiski morajo biti izdelani zelo skrbno. Biti morajo urejeni, pregledni in pisani le na licu vsake strani. So standardizirane oblike – po velikosti in videzu – ter ekonomični – ni nepotrebne kopiranja. Zabeležke morajo biti jasne, strnjene in popolne – omejene le na zadeve, ki so vezane na obseg in vsebino revizijskega pregleda. Zapisane morajo biti na enostaven način.

Sestanki z revidiranci morajo biti zapisani takoj. Prav tako moramo takoj zapisati posamezne izsledke in revizijske ugotovitve.

Najpomembnejši del revizijskih zapiskov so zabeležke in povzetki pomembnih izpostavljenosti tveganjem. Tem zabeležkam je namenjena največja pozornost. Njihova narava in pomembnost morata biti jasno razvidni.

Označevalni sistem za delovne zapiske mora biti enostaven. Omogočati mora vstavljanje in širitev delovnih zapiskov.

Delovne zapiske pregleduje in nadzira vodja notranjerevizijske službe. Le-ta mora preveriti, ali so notranji revizorji upoštevali revizijski program. Preveri, ali so upoštevali vsa navodila, ki so jih prejeli v zvezi z izvedbo revizijskega pregleda. Preveriti mora tudi, ali delovni zapiski izkazujejo, da je bilo delo opravljeno na ustrezen način, in ali so revizijski izsledki in ugotovitve skladni oziroma ali temeljijo na prejetih informacijah. Nadzornika zanima tudi, ali so bile izvedene vse načrtovane revizijske dejavnosti in ali so bili posamezni izsledki, revizijske ugotovitve in priporočila predhodno usklajevani z revidirancem. Revizorjeve povratne informacije in pripombe morajo biti zapisane in usklajene. Nadzornik preveri tudi, ali so se upoštevali napotki za pripravo delovnih zapiskov.

3.6. Revizijsko poročanje

Namen poročil je zagotoviti nepristranske in pravočasne informacije ter podati razumna priporočila. Ta priporočila naj bi predstojnike oziroma poslovodne organe proračunskih uporabnikov spodbudila ter jim omogočila sprejemanje kakovostnih in pravočasnih poslovnih odločitev.

Notranji revizorji po opravljeni notranji reviziji pripravijo osnutek revizijskega poročila o opravljeni notranji reviziji. Po standardih notranjega revidiranja morajo biti poslovna poročila: točna, nepristranska, jasna, popolna in pravočasna.

Oblika revizijskega poročila ni natančno predpisana. Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju predpisujejo minimalno vsebino revizijskega poročila. Podajajo tudi dodatne sugestije

glede ostalih oblik revizijskega poročanja. Formalna poročila morajo imeti natančno opredeljeno obliko. Neformalno sporočanje pa vključuje dopise in sporočila vodstvu. Vmesna poročila ali informacije o napredku oziroma poteku vključujejo navedbe zadev, ki terjajo takojšnje ukrepanje. Ustno sporočanje vključuje formalne avdiovizualne predstavitve ter tudi neformalne pripombe in komentarje. Končna poročila podajajo zaključke, revizijske ocene o stanju revidiranih dejavnosti. Poročila o napakah in pomanjkljivostih pa se ukvarjajo samo s tistimi zadevami, ki terjajo popravljivo ukrepanje. Operativna poročila se ukvarjajo z ustreznostjo in učinkovitostjo obvladovanja tveganj. Ukvarjajo se tudi s kontrolnimi postopki v povezavi z učinkovitostjo operativnih postopkov in njihovo primernostjo za doseganje zastavljenih ciljev.

Vsebina revizijskega poročila je odvisna od:

- vrste revizijskega pregleda,
- rezultatov,
- potreb posloводства,
- vrste podjetja in dejstva, ali je decentralizirano ali centralizirano, ter
- odnosa, ki ga ima posloводство na različnih ravneh do notranjerevizijske dejavnosti.

Revizijsko poročilo oblikujemo tako, da temelji na dejstvih. Ne sme vsebovati predsodkov in nepreverjenih ali potvorjenih navedb. Biti mora pravočasno in konstruktivno. Poročana dejstva morajo biti najprej jasna in razumljiva notranjemu revizorju.

Pred izdajo končnega revizijskega poročila mora notranji revizor skrbno pretehtati, komu bo poslal osnutek revizijskega poročila. Ugotoviti mora smiselnost in možnost izvedbe skupne obravnave osnutka revizijskega poročila ter najti čas za posredovanje pripomb revidiranja. Lahko tudi pošlje osnutek revizijskega poročila pred zaključnim sestankom z revidirancem. Pretehtati mora tudi potrebo po skupni obravnavi osnutka revizijskega poročila z revidirancem in ugotoviti, ali jo je mogoče nadomestiti s posredovanjem pisnih pripomb revidiranja (Turk, 2005, str. 4–26).

Notranji revizorji morajo posloводство sproti obveščati o svojih ugotovitvah in priporočilih. Poročilo mora vsebovati cilje, področje in rezultate revidiranja, mnenje o ustreznosti, zanesljivosti in uspešnosti kontrol v revidiranem sistemu ter priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti. Omejeno mora biti na objektivne ugotovitve in imeti navedena priporočila oziroma ukrepe, ki jih je v revidirani enoti treba sprejeti. Podprto je z evidencami, ki so priloga dosjeju posamezne notranje revizije. Je tudi podlaga za izboljšanje kakovosti sistema notranjih kontrol. Sestavljeno je iz: povzetka, področja revidiranja, metode revidiranja, ugotovitve, ocene ugotovitve in priporočila za prihodnje ukrepe (Usmeritve, 2003, str. 27).

Oblika revizijskega poročila ni natančno predpisana, in jo določi notranji revizor. Na splošno naj bi imelo poročilo naslednjo strukturo:

- Uvod, v katerem navedemo podlago za izvajanje pregleda, ali je bil pregled reden ali izreden, imena revizorjev, ki so opravili pregled, in imena sodelujočih na strani revidiranja.
- Povzetek, v katerem naredimo kratek uvod, navedemo glavne cilje in področja revizije, metode in postopke, ki smo jih uporabljali pri izvedbi revizije, pomembna odkritja in vsa pomembna priporočila.

- Namen in področja revizije, kjer podrobno predstavimo cilje in področje revizije, revidirane organizacijske enote ali dejavnosti, razlog njihove izbire in izvedena preverjanja.
- Postopki in metode pri izvajanju revizije – predstavimo in opišemo metode, ki smo jih uporabljali pri opravljanju revizije.
- Podrobnejša odkritja in ugotovitve (revizijska ocena stanja) – ocena stanja in odkritja morajo biti jasna in razumljiva; za posamezne ugotovitve opišemo nepravilnosti ali slabosti in tveganja, povezana z njimi.
- Priporočila – poročilo mora obvezno vsebovati priporočila predstojniku za možne izboljšave, popravljalne ukrepe za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti, slabosti in nepravilnosti.

Ko vodja notranjerevizijske službe oziroma državni notranji revizor, ki je izvajal revizijo ali bil vodja revizijske skupine, podpiše poročilo, postane le-to dokončno in veljavno.

Če se pri revidiranju ugotovi goljufija ali večja škoda za proračunskega uporabnika ali državno premoženje ali ugled države, morajo notranji revizorji takoj ukrepati, tako da obvestijo predstojnika oziroma poslovodni organ. Pripravi se poročilo o nepravilnostih.

Do konca februarja mora vodja notranjerevizijske službe pripraviti letno poročilo za preteklo leto. V letnem poročilu opiše splošno ustreznost obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja proračunskega uporabnika. Poleg tega oceni izvajanje funkcije notranjega revidiranja, poroča o opravljenem delu za zagotovitev upoštevanja standardov notranjega revidiranja ter navede vsa pomembna priporočila vodstvu, ugotovitve naknadnih revizij o izvajanju priporočil in vsa področja, na katerih je vodstvo proračunskega uporabnika sprejelo tveganja, ki so bila ugotovljena med izvajanjem revizijskih nalog.

3.7. Nadziranje revizijskega pregleda

Cilj notranjega nadzora (Pravilnik, 2002) je zagotoviti, da finančno poslovanje in notranje kontrole delujejo urejeno, po načelih zakonitosti, preglednosti, gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. To pomeni, da se zagotovijo urejeno načrtovanje in izvajanje proračunov in finančnih načrtov, računovodenje, poročanje in predhodna finančna kontrola.

Nadzor je najpomembnejša stopnja v revizijskem ciklu. Njegova naloga je oceniti stopnjo izpolnjenosti načrta glede količine in kakovosti. Vsaki reviziji je treba dodeliti osebo, vodjo skupine, ki bo revidiranje spremljala od začetka do konca. Zagotovila o kakovosti spremlja vodja notranjerevizijske službe. Pomembno je, da je vodja notranjerevizijske službe prepričan o dobrem načrtovanju revizije in ustrezni usposobljenosti notranjih revizorjev. Pomembno je tudi, da je revidirano področje primerno in da so dejavniki revizije gospodarno uporabljeni, da pomembne pomanjkljivosti niso spregledane in da so revizijske ugotovitve trdno podprte (Priročnik za notranje revidiranje, 1999, str. 12, 35).

Vodja notranjerevizijske službe mora nenehno spremljati izvajanje letnega načrta z namenom, da preverja ustreznost načrta in prilagaja načrt spremembam načrta revizij ter splošnim potrebam revizorjev in notranjerevizijske službe. Spremljanje izvajanja letnega načrta se opravlja četrletno. Na koncu leta se pripravi povzetek izvajanja letnega načrta, v katerem se navedejo stopnja realizacije načrta in vzroki morebitnih odstopanj. Pri splošnem ocenjevanju kakovosti izvajanja načrta vodja

notranjerevizijske službe upošteva mnenja, ki so jih dali revizorji (Priročnik notranjerevizijske službe, 2007, str. 13).

Vodja notranjerevizijske službe zagotavlja, da je vsak revizijski pregled ustrezno nadziran. Nadziranje zagotavlja, da imajo revizorji potrebno znanje, izkušnje in druge sposobnosti za izvedbo revizijskega pregleda. Z nadzorom se preveri, ali se potrjeni načrt revizijskega pregleda izvaja. Preveri se tudi, ali so v delovnih zapiskih ustrezno evidentirani vsa opažanja, sklepi in priporočila. Nadzor revizijskega pregleda zagotovi, da so revizijska poročila točna, nepristranska, jasna, jedrnata, ustvarjalna in pravočasna. Nadzor zagotovi, da so cilji revizijskega pregleda uresničeni. Vse delovno gradivo mora biti pregledano. Delovno gradivo predstavlja podlago za oblikovanje revizijskega poročila, hkrati pa je dokaz, da so bili opravljeni vsi potrebni revizijski postopki.

Vsi revizijski pregledi morajo biti formalno odobreni. Za vsak revizijski pregled mora obstajati načrt revizijskega pregleda. Iz revizijskega načrta morajo biti razvidne revizijska skupina, odobrena sredstva in načrtovana poraba časa. Vsak revizijski pregled mora imeti svoj naziv. Prav tako morata obstajati referenčna številka in oznaka. Razvidno mora biti, ali gre za redni ali za izredni revizijski pregled, svetovanje ali preiskavo prevare oziroma zlorabe (Turk, 2005, str. 46, 47).

Kadar proračunski uporabnik pridobi sredstva Evropske unije, morajo notranji revizorji sodelovati z Uradom Republike Slovenije za nadzor proračuna, upoštevati njegove predloge pri načrtovanju revizij in poročati o vseh revizijah, ki se nanašajo na porabo sredstev Evropske unije. Nadzor nad proračunskimi uporabniki, ki so vključeni v izvajanje programov ali nalog, sofinanciranih iz sredstev Evropske unije, opravlja Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna. Proračunski uporabniki, ki so prejemniki sredstev Evropske unije, morajo pri izvajanju neodvisnega nadzora revizorjem ministrstva za finance, Uradu Republike Slovenije za nadzor proračuna, kontrolorjem Evropske komisije in revizorjem Računskega sodišča Evropske unije omogočiti neoviran dostop do vseh informacij, prostorov in osebja (Pravilnik, 2002).

4. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano

4.1. Predstavitev Ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano

Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano je neposredni proračunski uporabnik. Ustanovljeno je bilo z Zakonom o Vladi Republike Slovenije. Opravlja vse zadeve, ki se nanašajo na kmetijstvo, podeželje, prehrano, krmo, varstvo rastlin, veterinarstvo, zootehniko, gozdarstvo, lovstvo in ribištvo.

Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano izvaja vse upravne in strokovne naloge, ki se nanašajo na njegovo področje delovanja. Sem štejemo: pripravo predlogov predpisov, izvajanje zakonov in predpisov, pripravo in izvajanje ukrepov kmetijske politike, inšpekcijski nadzor nad izvajanjem predpisov, spremljanje stanja na posameznih področjih, vodenje, vzdrževanje in povezovanje zbirk podatkov in evidenc, spodbujanje in usmerjanje razvoja ter zagotavljanje izvajanja javnih služb.

Naloge in pristojnosti ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano so opredeljene v zakonu o državni upravi, naloge in pristojnosti posameznih organizacijskih enot tega ministrstva pa v aktu o

notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest. V aktu so opredeljeni tudi način vodenja organizacijskih enot, pooblastila in odgovornosti zaposlencev pri opravljanju nalog ter način dela.

Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano vodi in predstavlja minister, ki je tudi odgovorna oseba. Imenuje ga Državni zbor na predlog Vlade Republike Slovenije. Njej je minister odgovoren za zakonitost, namenskost, učinkovitost in gospodarnost razpolaganja s proračunskimi sredstvi.

Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano sestavljajo: kabinet ministra, notranjerevizijska služba, služba za EU-koordinacijo in mednarodne zadeve, služba za odnose z javnostmi in promocijo, direktorat za kmetijstvo, direktorat za varno hrano, direktorat za gozdarstvo, lovstvo in ribištvo ter sekretariat.

Služba za EU-koordinacijo in mednarodne zadeve skrbi za odnose med nacionalnimi in mednarodnimi institucijami ter ureja sodelovanje med njimi. Skrbi za prenos izkušenj, praks, znanj, politik in normativnih ureditev, ki pokrivajo področje dvo- in večstranskih odnosov ter predstavljanja in delovanja ministrstva v organih Evropske unije. Naloge in poslanstva službe izvajata oddelek za mednarodne odnose in razvojno pomoč ter oddelek za EU-zadeve.

Direktorat za kmetijstvo sestavljajo sektorji za kmetijske trge, za strukturno politiko in podeželje, za sonaravno kmetijstvo, za naravne nesreče in za šolstvo ter nevladne organizacije in knjigovodstvo na kmetijah.

Direktorat za varno hrano sestavljajo sektorji za varnost in kakovost hrane in krme, za identifikacijo in registracijo živali ter za zootehniko.

Direktorat za gozdarstvo, lovstvo in ribištvo sestavljata sektor za gozdarstvo ter za lovstvo in ribištvo. V sekretariatu je organiziranih pet služb: za pravne zadeve, za proračun in finance, za investicije in splošne zadeve, za kadrovske zahteve ter za informacijsko tehnologijo.

Iz organizacijske strukture je razvidno, da ima ministrstvo vključeno še štiri proračunske uporabnike, to so:

- Fitosanitarna uprava Republike Slovenije,
- Veterinarska uprava Republike Slovenije,
- Agencija Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja ter
- Inšpektorat za kmetijstvo, gozdarstvo in hrano.

Fitosanitarna uprava Republike Slovenije

Fitosanitarna uprava Republike Slovenije skrbi za področje varstva rastlin pred škodljivimi organizmi ter za varstvo rastlinskih pridelkov in rastlinskih proizvodov na način, s katerim se preprečijo škodljive posledice uporabe fitofarmaceutskih sredstev in gnojil. Skrbi za izvajanje drugih ukrepov varstva rastlin, pomembnih za zdravje ljudi in živali ter za okolje, zlasti pa še za varstvo potrošnikov s pridelavo varne hrane.

Na področju semenarstva skrbi za pridelavo in trženje zdravega in kakovostnega semena in sadik sort kmetijskih rastlin, ki so primerne za pridelavo v Sloveniji, ter varstvo žlahtniteljskih pravic za nove sorte rastlin.

Veterinarska uprava Republike Slovenije

Upravne naloge in inšpekcijsko nadzorstvo na področju veterinarstva opravlja Veterinarska uprava Republike Slovenije, ki je organ v sestavi ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. Med najpomembnejše upravne naloge spadajo:

- skrb za izvajanje predpisov o veterinarstvu in zagotavljanje izobraževanja na tem področju,
- spremljanje gibanja živalskih kužnih boleznih v državi in v tujini ter obveščanje vseh zainteresiranih v Sloveniji in tujini,
- sprejemanje programov, usklajevanje dela in določanje ukrepov za izvajanje programov obvladovanja in preprečevanja širjenja živalskih kužnih boleznih in epidemij,
- zagotavljanje izvajanja in organizacija monitoringa nad ostanki škodljivih snovi v živilih,
- zagotavljanje izvajanja in organizacija monitoringa nad ostanki škodljivih snovi v živalih in krmi,
- možnost prepovedi uporabe določenih škodljivih snovi in zdravil,
- zagotavljanje letne analize rezultatov monitoringa škodljivih snovi v živilih, izdelave ocene tveganja glede teh ostankov v živilih in priprave letnega poročila ter
- registriranje in vodenje registra prevoznikov živali.

Poleg upravnih nalog opravlja Veterinarska uprava Republike Slovenije tudi inšpekcijsko nadzorstvo nad izvajanjem zakonov, drugih predpisov in mednarodnih pogodb.

Agencija Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja

Vlada Republike Slovenije je 7. 1. 1999 sprejela sklep o ustanovitvi Agencije Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja. Le-ta je bila ustanovljena po evropskem zgledu z namenom izvajanja programov reforme kmetijske politike in izplačevanja sredstev iz predpristopnega programa SAPARD.

Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo je samostojno izvajanje kmetijske politike nadomestila skupna kmetijska politika Evropske unije. Sredstva za njeno izvajanje zagotavlja Evropski kmetijski usmerjevalni in jamstveni sklad (European Agriculture Guidance and Guarantee Fund, EAGGF), ki združuje vse proračunske izdatke Evropske unije na področju kmetijstva. Agencija Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja lahko od 1. 5. 2004 izvaja okoli 100 ukrepov skupne kmetijske politike, za kar je morala pridobiti tako imenovano akreditacijo za izplačevanje sredstev iz Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada. Akreditacijo je pridobila 19. 10. 2004, kar pomeni zaključek procesa priprave in pregleda izpolnjevanja pogojev, zapisanih v Uredbi o pogojih za pridobitev akreditacije plačilne agencije za izplačevanje sredstev Jamstvenega oddelka Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ki jo je Vlada Republike Slovenije sprejela leta 2003. Agencija je tako polno akreditirana za izvajanje najzahtevnejših postopkov pri dodeljevanju finančnih sredstev na področju kmetijstva, živilskopredelovalne industrije in razvoja podeželja. Izvaja ukrepe neposrednih plačil, razvoja podeželja in kmetijskih trgov ter ukrepe za odpravo posledic naravnih nesreč.

Agencija Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja je ključna inštitucija za črpanje nacionalnih in evropskih proračunskih sredstev za razvoj kmetijstva in podeželja. Del finančnih sredstev je namenjen tudi za razvoj živilskopredelovalne industrije, gozdarstva in ribištva. Od

ustanovitve dalje agencija izvaja ukrepe kmetijske politike, od leta 2001 upravlja z evropskimi in nacionalnimi sredstvi predpristopnega programa SAPARD, ki se je končal leta 2006.

Agencija Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja lahko danes izvaja 100 ukrepov s šestih področij. Izvajanje ukrepov v posameznem letu je odvisno od pravnih podlag, ki natančno določijo, kateri ukrepi se v posameznem letu izvajajo in kateri ne. Izvajanje nekaterih ukrepov je odvisno od razmer na trgu s kmetijskimi pridelki in živali.

Izvajanje ukrepov je razdeljeno v tri notranjeorganizacijske enote agencije:

- sektor za neposredna plačila,
- sektor za razvoj podeželja in
- sektor za kmetijske trge.

Agencija temeljito preverja administrativno in vsebinsko ustreznost prispelih vlog in zahtevkov. Pri obravnavi vlog izvaja vrsto kontrol, na osnovi katerih obračuna plačila oziroma določa zneske za izplačilo v skladu z nacionalno in evropsko zakonodajo. Skrbi za pravilno in pravočasno izplačevanje odobrenih sredstev končnim prejemnikom ter o tem poroča vladnim in evropskim institucijam.

Skladno z določili evropske uredbe opravlja naslednje naloge:

- odobritev plačila oziroma določitev zneska, ki bo izplačan po predpisih Evropske unije;
- izvedba plačila oziroma dajanje navodil ministrstvu za finance, da se upravičencu izplača odobreni znesek; ter
- obračunavanje plačil oziroma računovodsko beleženje izplačil in priprava periodičnih pregledov izplačil.

Temeljne naloge agencije so tako:

- izvajanje ukrepov kmetijske strukturne politike in politike razvoja podeželja,
- vzpostavitev in izvajanje integriranega administrativnega in kontrolnega sistema oziroma neposrednih plačil v kmetijstvu,
- izvajanje pomoči in izplačil ob naravnih nesrečah,
- izvajanje ukrepov kmetijske tržne cenovne politike, zbiranje podatkov za tržni informacijski sistem za področje mleka in mlečnih izdelkov, govejega in prašičjega mesa, drobnice, perutnine in jajc, sadja in zelenjave, vina, žit, etilnega alkohola ter vzpostavitev in izvajanje tržnega informacijskega sistema ter
- izvajanje notranje kontrole in notranje revizije.

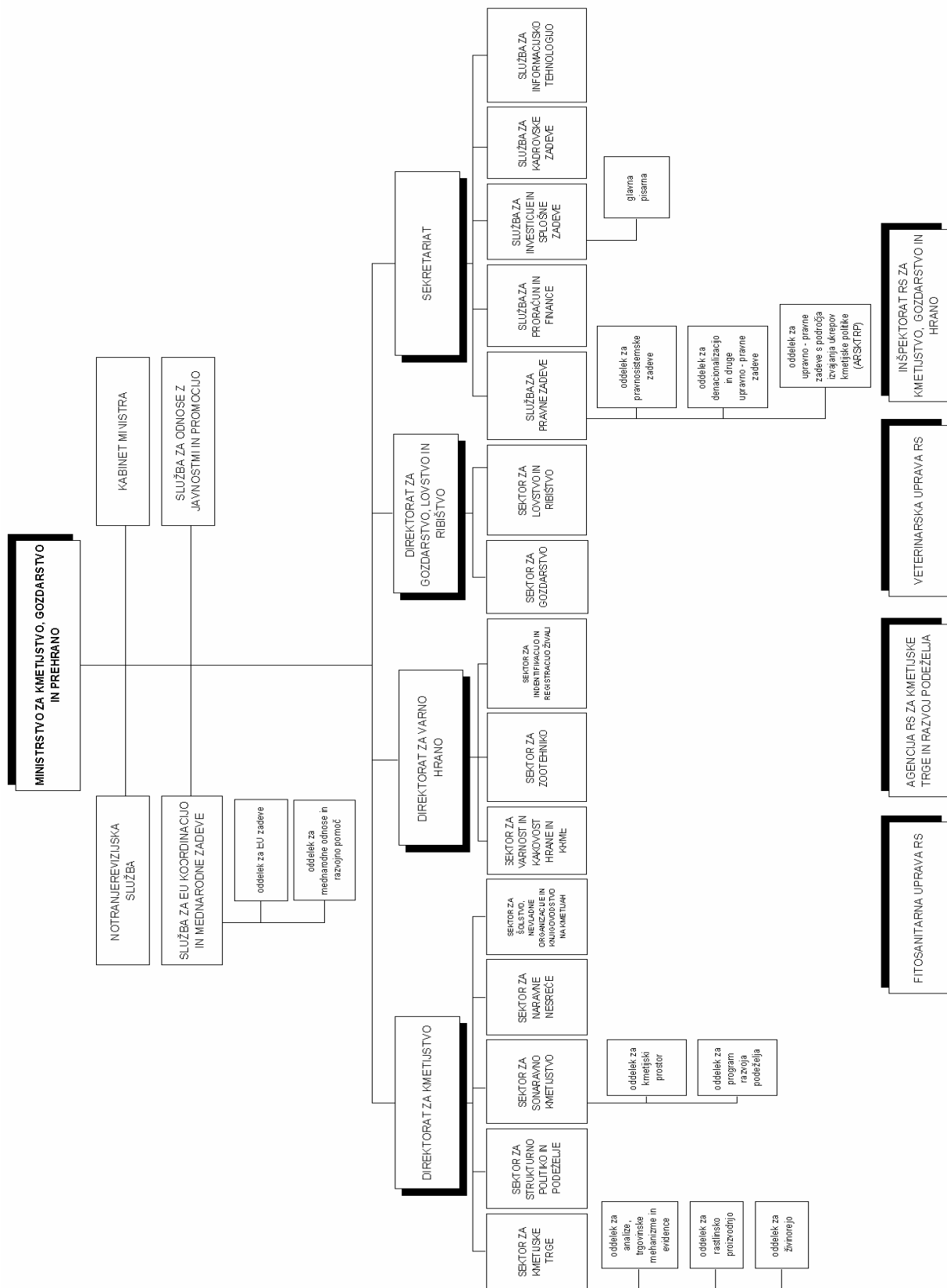
Inšpektorat Republike Slovenije za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano

Inšpektorat Republike Slovenije za kmetijstvo, gozdarstvo in hrano je ustanovljen za opravljanje nadzorstva nad izvajanjem zakonov, drugih predpisov in aktov z delovnega področja ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. Inšpektorat nadzoruje izvajanje zakonov, drugih predpisov in splošnih aktov, ki urejajo kmetijstvo, razvoj podeželja, ukrepe kmetijske politike, kakovosti kmetijskih pridelkov in živil, krme, zootehnike, gensko spremenjenih organizmov, varstva rastlin, mineralnih gnojil, semenskega materiala kmetijskih rastlin, vina in drugih proizvodov iz grozdja in vin, gozdarstva, lovstva in ribištva, primarne proizvodnje in pridelave živil oziroma hrane ter dobre

kmetijske prakse, lahko pa opravlja tudi kontrolo v postopkih izvajanja ukrepov iz pristojnosti Agencije Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja.

Inšpektorat opravlja dela inšpekcijskega nadzora v Republiki Sloveniji, in sicer je organiziran na osmih območnih enotah in pripadajočih izpostavah ter skladno z določili Evropske unije tudi na šestih vstopnih mestih.

Slika 1: Organizacijska struktura ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano



Vir: Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, organiziranost, 2007.

4.2. Delo notranjega revizorja na Ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano

4.2.1. Notranja revizijska služba

S pravilnikom o notranji organizaciji in sistematizaciji delovnih mest ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano je bila 22. 11. 2000 služba za notranji nadzor umeščena v organizacijsko strukturo ministrstva. Služba se je z aktom o spremembah in dopolnitvah akta o notranji organizaciji in sistematizaciji delovnih mest v ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano 12. 6. 2006 preimenovala v notranjerevizijsko službo. Ob njeni ustanovitvi sta bila zaposlena dva javna uslužbenca. To je tudi največje število zaposlenih v tej službi. Danes sta v njej zaposlena dva notranja revizorja, ki imata naziv 'državni notranji revizor'.⁹ En revizor je vključen v izobraževalni proces za pridobitev naziva 'preizkušeni državni notranji revizor'. Notranjerevizijska služba pri ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano je organizirana kot lastna služba. Funkcionalno in organizacijsko je ločena od drugih organizacijskih enot. Ustanovljena je bila z namenom, da opravlja funkcijo notranjega revidiranja.

Notranjerevizijske funkcije ne opravlja zunanji izvajalec, prav tako nimajo pomoči zunanjega izvajalca. Pri svojem delu notranji revizorji uporabljajo pravilnik o organiziranosti in delovanju notranjerevizijske službe ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano ter priročnik notranjerevizijske službe. Ta priročnik je vodja notranjerevizijske službe prilagodil razmeram na ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, ter je interni dokument.

Notranjerevizijska služba izvaja notranje revidiranje za ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, Veterinarsko upravo Republike Slovenije, Inšpektorat Republike Slovenije za kmetijstvo, gozdarstvo in hrano ter Fitosanitarno upravo Republike Slovenije.

Naloge vodje notranjerevizijske službe so, da poroča neposredno predstojniku oziroma poslovodnemu organu proračunskega uporabnika. Pripraviti mora ocene potreb revidiranja. Pri tem mora upoštevati področja in tveganja, ki jih bo revidiranje zajemalo, ter prednostne naloge in pogostost revizij. Poleg tega mora pripraviti interni priročnik za notranje revidiranje ter strateške in letne načrte revidiranja. Skrbi tudi za redno izobraževanje zaposlencev v notranjerevizijski službi ter vodi sestanke z zaposlenci zaradi uspešnega komuniciranja in posvetovanja. Praviloma prevzame zapletene in občutljive revizijske naloge. Naloge vodje so tudi izdajanje revizijskih poročil, opravljanje razgovorov z vodstvom ter izdelava in pošiljanje letnih poročil predstojniku oziroma poslovodnemu organu.

4.2.2. Načrtovanje revizije

Vodja notranjerevizijske službe opredeli področje revidiranja, ki je podlaga za strateško in letno načrtovanje, ter ga predstavi predstojniku.¹⁰

⁹ Pogoj za pridobitev naziva državni notranji revizor je univerzitetna izobrazba, najmanj tri leta delovnih izkušenj, od tega eno leto na področju revizije, računovodenja ali finančnega poslovanja, opravljeno izobraževanje in opravljen izpit za državnega notranjega revizorja ali preizkušenega državnega revizorja. Pogoje za pridobitev naziva je določil minister, pristojen za finance, v Pravilniku o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor.

¹⁰ Če se revizija izvaja v Veterinarski upravi Republike Slovenije, se vodja notranjerevizijske službe pogovori z generalnim direktorjem Veterinarske uprave Republike Slovenije. Če se revizija izvaja v ožjem ministrstvu, se vodja notranjerevizijske službe pogovarja z ministrom.

Strateški načrt pri ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano vsebuje informacije glede potrebnih kadrov za izvajanje notranje revizije in porabe finančnih sredstev. Ko vodja notranjerevizijske službe pridobi te informacije, predloži strateški in letni načrt predstojniku. Le-ta se posvetuje z vodjo notranjerevizijske službe ter odobri strateški in letni načrt. Odobritev pomeni tudi podelitev pooblastila notranjerevizijski službi za izvajanje revizij.

Letni načrt mora vsebovati predmet, obseg in cilj revizije. Prav tako mora prikazati načrtovani čas za posamezno revizijo in za revizijsko svetovanje.

Vodja notranjerevizijske službe mora pripraviti tudi načrt izobraževanja in strokovnega izpopolnjevanja. Ta načrt vključuje vse zaposlene v notranjerevizijski službi. Vodja mora oceniti tudi skupne potrebe notranjerevizijske službe po izobraževanju.

Vodja skrbi, da se načrti uresničujejo. V ta namen mesečno nadzira potek revizijske naloge. Nadzor dela poteka tako, da preverja informacije, ki jih pridobi od revizorjev. Upošteva tudi informacije, ki jih pridobi med nadzorovanjem poteka revizijske naloge. Revizorji mu morajo poročati o vseh težavah in tveganjih, ki jih srečajo pri izvajanju revizijske naloge. Te težave in tveganja so na primer neupoštevanje rokov ter omejen dostop do revidiranja in dokumentacije.

Na koncu leta vodja pripravi povzetek izvajanja letnega načrta. V njem navede stopnjo realizacije načrte in vzroke odstopanj. Pri tem upošteva tudi mnenja revizorjev. Ta povzetek je tudi osnova za pripravo načrta za naslednje leto.

Revizorji pri ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano pri svojem delu uporabljajo revizijsko mapo. Le-to sestavljajo sproti z izvajanjem revizijske naloge. Revizijska mapa vsebuje dopis z najavo začetka postopka notranje revizije, vprašalnik o notranjih kontrolah, ki ga izpolni revidiranec, seznam zahtevanih, prejetih in ustvarjenih dokumentov, načrt izvajanja revizije ter zapisnik uvodnega sestanka z revidirancem. Poleg tega vsebuje še vprašalnik o notranjih kontrolah, liste testov notranjih kontrol in vsa potrebna dokazila, zapisnik zaključnega sestanka, odgovore revidiranja, pripombe revizorja, končno poročilo, spremni dopis, nadzor posameznega koraka poteka revizije, list za ocenjevanje revizorja ter tabelo za nadzor nad izvajanjem priporočil.

4.2.3. Postopek revizije

Revizor, zadolžen za revizijo, pripravi dopis z najavo začetka postopka notranje revizije. Najava mora vsebovati predmet revizije, ime revizorja, ime osebe, zadolžene za nadzor kakovosti revizijskega dela, seznam zahtevanih informacij in dokumentov ter datum uvodnega sestanka. Nato se najava o začetku revizije pošlje revidirancu.

Spoznavanje revidiranja je osnova za določitev ciljev revizije. V ta namen morajo revizorji pridobiti interne dokumente revidiranja, ugotovitve prejšnjih revizij ... Vse dokumente si zagotovijo s pomočjo seznama dokumentov. Revidiranec mora izpolniti tudi vprašalnik, s pomočjo katerega si revizor izdelava diagram poteka procesov.

Ko revidiranec vrne vprašalnik in pošlje dokumente, revizor oceni možna tveganja in pripravi načrt izvajanja revizije. Ta načrt mora odobriti tudi vodja notranjerevizijske službe. Ko vodja potrди načrt, se organizira uvodni sestanek z revidirancem. Na tem sestanku se določita okvirni načrt revizije in predvideni datum, do katerega bodo revizorji predstavili svoje ugotovitve. Revidiranec določi predstavnika, ki bo sodeloval z revizorji. Po sestanku se napiše zapisnik.

Glede na pridobljene dokumente in izpolnjene vprašalnike notranji revizor pripravi oceno sistema notranjih kontrol in sestavi matriko tveganj. Nato pripravi načrt dela. V ta namen se izvajajo podrobni testi. Le-ti omogočijo revizorju, da vrednoti tveganje pri kontroliranju. Za ocenjevanje notranjih kontrol je včasih treba izbrati vzorce. Način vzorčenja odobri vodja notranjerevizijske službe. S pridobljenimi rezultati revizor primerja uresničevanje postopkov notranjega kontroliranja z njihovo učinkovitostjo. To omogoči oceno stopnje pomembnosti tveganja notranjih kontrol. Revizor revizijsko mapo dograjuje in dopolnjuje sproti. Vodja notranjerevizijske službe pa jo nadzira. S tem preverja, ali revizor ustrezno izvaja svojo nalogo.

Revizor mora za vsako ugotovitev nepravilnosti oziroma nesmotrnosti analizirati slabosti in vzroke ter oceniti tveganje.

Na koncu revizije se pripravi zaključni sestanek. Na njem se predstavijo revizijske ugotovitve, sklepi in priporočila. Revizor pripravi tudi zapisnik sestanka, ki ga odobri vodja notranjerevizijske službe. Zapisnik potrди tudi revidiranec.

4.2.4. Poročanje

Vodja notranjerevizijske službe mora zagotoviti, da se revizija zaključi v predvidenem roku. Prav tako mora zagotoviti, da se upoštevajo standardi poročanja ter da je poročilo jasno in utemeljeno. Nadzor se dokumentira na listu za nadzor, ki ga podpiše vodja notranjerevizijske službe.

Končno poročilo mora vsebovati obseg revizije, opredeljena morajo biti tveganja, navedene morajo biti uporabljene metode revidiranja, ugotovitve, revizijske ocene ugotovitev in vsebine priporočil.

Revizor datira osnutek poročila in ga skupaj s spremnim pismom pošlje revidirancu. Spremno pismo podpiše vodja notranjerevizijske službe. Poleg osnutka poročila se pošlje revidirancu tudi list za pripombe. Glede na pripombe revizor dopolni poročilo. Vodja notranjerevizijske službe potrди in odobri spremembe poročila.

Po potrebi se z revidirancem organizira razčiščevalni sestanek. Njegov namen je, da se dogovorijo in da odpravijo nesoglasja.

4.2.5. Nadzor kakovosti dela

Vodja notranjerevizijske službe je odgovoren za zagotavljanje nadzora in ocenjevanja opravljenega dela. Nadzor se dokumentira z listom za nadzor. Nadzor izvajamo sproti. Po koncu vsake revizijske naloge vodja notranjerevizijske službe oceni revizorja in izpolni ocenjevalni list. Ocenjevalni list podpišeta revizor in vodja notranjerevizijske službe.

4.3. Revidiranje sredstev Evropske Unije

Potek dela pri revidiranju sredstev Evropske unije je treba skrbno dokumentirati. Ta dokumentacija predstavlja dokazilo o opravljenem delu in o ugotovitvah, ki so podlaga za priporočila revizije. Dokumentacija se lahko uporablja kot dokazilo v sodnih postopkih ali za zunanjo revizijo.

Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano je vključeno v izvajanje programov finančne pomoči Evropske unije (na primer: Evropski kmetijski jamstveni sklad). Notranjerevizijska služba mora sodelovati z Uradom Republike Slovenije za nadzor proračuna in Evropskim kmetijskim skladom za razvoj podeželja, upoštevati njune predloge pri načrtovanju revizij in jima posebej poročati o vseh revizijah, ki se nanašajo na porabo sredstev Evropske unije.

4.3.1. Načrtovanje in postopek revizije

Vodja notranjerevizijske službe najprej določi revizorje, ki bodo izvajali revizijo. Nato izda nalog za notranjo revizijo in izpolni vprašalnik o neodvisnosti notranjega revizorja. Pripraviti mora tudi zapis o načrtovanju izvedbe naloga o notranji reviziji in izdelati izdelati obračun načrtovanih delovnih dni rednega revizijskega pregleda.

Ko je vse to pripravljeno, mora revizor zbrati dokumente. Pridobiti mora rezultate prejšnjih revizijskih pregledov službe za notranjo revizijo in poročila zunanjih revizorjev. Notranji revizor mora zbrati in proučiti vse razpoložljive informacije. Z razpoložljivimi informacijami mislimo na vse priročnike in navodila za delo, zakone ter ostale dostopne vire informacij. Revizor mora pridobiti informacije tudi od svojih sodelavcev, če imajo ti strokovno znanje o področju, ki ga revidira.

Ko revizor pridobi vse potrebne informacije, pošlje dopis o napovedi revizije revidirancu. V tem dopisu se dogovori za uvodni sestanek. Na uvodnem sestanku se z revidirancem pogovorita glede terminov revidiranja in trajanja revizije. Določi se tudi potek revizije. Notranji revizor pa mora opozoriti na možnost razširitve in spremembe poteka revizije. Na uvodnem sestanku morata revidiranec in notranji revizor razmejiti odgovornost oziroma pristojnost na strokovnem področju. To razmejita na pravnem oddelku, pri elektronski obdelavi podatkov, v ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano – pravni oddelek in v finančnoračunovodski službi. Notranjega revizorja zanimajo tudi število in skupna višina plačil v zadnjem proračunskem obdobju ter število vloženih vlog.

Po uvodnem sestanku mora notranji revizor pripraviti revizijski program in vprašalnike. Te izpolni revidiranec. S tem pripravi cilj revizije, opredeli matrike tveganj in določi obseg preizkušanja. Revizijski program mora odobriti in potrditi vodja notranjerevizijske službe.

Po odobritvi revizijskega programa notranji revizor preveri izpolnjevanje priporočil iz prejšnjega revizijskega pregleda in pregleda notranje kontrole. Določiti mora tudi osnovne skupine podatkov in metode za izbor vzorca ter obseg preizkušanja podatkov.

V sklopu tekoče revizije je včasih potreben revizijski pregled drugih ustanov, ki so vključene na področju vlaganja vlog, odobravanja, kontrole, izvajanja in knjiženja izplačil.

4.3.2. Poročanje

Po potrebi lahko notranji revizor samostojni delni rezultat sporoči revidirancu pred zaključkom revizije. To je smiselno, če poizvedovanja trajajo dlje časa, pomanjkljivosti pa je treba odpraviti takoj.

Notranji revizor mora dokumentirati vse korake preverjanja. V delovnem gradivu mora prikazati povzetek vseh delovnih papirjev in interno dokumentacijo celotnega poteka preverjanja. Ta dokumentacija vsebuje vse prejete dokumente, delovne zvezke, zapisnike kontrole, evidence o pogovorih in kontrolne liste.

Takoj po zaključku revizije se sestavi osnutek revizijskega poročila. Pri tem se upoštevajo ugotovitve revizijskega pregleda. Osnutek se pošlje revidirancu. Hkrati se napove tudi zaključni sestanek. Na zaključnem sestanku se pregledajo ugotovitve revizijskega poročila in potrdi njegova točnost. Določijo se roki za izvedbo odprave napak. Nato se sestavi končno poročilo, ki je posredovano revidirancu.

4.4. Primer notranjerevizijskega pregleda za področje javnega naročanja

Naslednji primer je prikazan na podlagi notranjerevizijskega pregleda, izvedenega za področje javnih naročil v letu 2006. To je pred spremembo zakonodaje na tem področju. Vsebinsko se je z vidika javnega naročanja spremenilo marsikaj. Področje javnega naročanja je manj regulirano kot je bilo prej, veliko več odločitev je v pristojnosti naročnikov. Pri notranjem revidiranju pa to ne pomeni velikih sprememb.

Namen notranjerevizijskega pregleda je:

- pridobiti ustrezne in zadostne dokaze za oblikovanje mnenja, če so v obdobju, na katerega se nanaša revizija, kontrole pri finančnem in materialnem poslovanju obstajale, delovale in so bile zadostne,
- ugotoviti usklajenost poslovanja z zakoni in drugimi predpisi ter
- s strokovnim svetovanjem prispevati k izboljšanju obvladovanja tveganj in ustroja notranjih kontrol.

Cilj notranjerevizijskega pregleda za področje oddaje javnih naročil je preveriti obstoj in pravilnost postopkov izplačil, uspešnost in ustreznost sistema notranjih kontrol ter o tem podati mnenje.

4.4.1. Pravna podlaga

Zakona o javnih financah določa v 53. členu, da se sme skleniti pogodba za nabavo blaga, naročilo storitev in oddajo gradenj v breme proračunskih sredstev, samo v skladu s predpisi o javnem naročanju.

Področje javnih naročil je bilo v letu 2006 urejeno z zakonom o javnih naročilih (v nadaljevanju: ZJN-1), z zakonom o izvrševanju proračuna Republike Slovenije za leto 2006 in 2007 (v nadaljevanju: ZIPRS0607) in z podzakonskimi akti, kot so uredba o skupnih osnovah za pripravo notranjega akta za oddajo javnih naročil male vrednosti, pravilnik o vrstah finančnih zavarovanj, s katerimi ponudnik zavaruje izpolnitev svoje obveznosti v postopku oddaje javnega naročila, pravilnik o natančnejši vsebini sklepa za začetek postopka oddaje javnega naročila. Postopek je bil urejen z navodili za oddajo

javnih naročil male vrednosti in delno s pravilnikom o finančnem poslovanju ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, ki predvideva notranje kontrole pri izplačilih iz državnega proračuna. Pomembno je poudariti, da obstaja tudi zakon o reviziji postopkov javnega naročanja, ki poleg navedenih zakonov določa roke za vložitev zahtevka za revizijo postopka oddaje javnega naročila.¹¹ To pomeni, da naročnik prej kot v navedenem roku ne sme skleniti pogodbe. Rok se sme podaljšati za kakšen dan, zaradi oddaje po priporočeni pošti.

ZIPRS0607 (2005) določa v 20. členu najvišje vrednosti, do katerih se je javno naročilo sme oddati po pravilih za oddajo javnih naročil malih vrednosti. Določene so bile naslednje vrednosti (brez davka na dodano vrednost):

- 10.000.000 tolarjev za oddajo naročila za blago in storitve in
- 20.000.000 tolarjev za oddajo naročila za gradnje.

Revidirano področje je široko, zato bom obravnavala le bistvene dele.¹²

Pri notranjerevizijem pregledu najprej preverimo, ali je sistem formalno pravilno vzpostavljen. Preverimo, če obstaja notranji akt za področje javnega naročanja ter skladnost tega akta z zakonskimi in podzakonskimi predpisi, ter obstoj potrebnih evidenc, ki jih določa zakon. Poleg pregleda o vzpostavljenem sistemu je pregled zajel tudi preverjanje pravilnosti in smotrnosti posameznih javnih naročil. Podlaga za te preglede je bila izbira revizijskega vzorca.

Izplačila so bila najprej razvrščena v razrede glede na vrednost pogodbe oziroma naročilnice. Revizijski vzorec izberemo tako, da so z revizijo pokriti vsi razredi, oblikovani po Navodilih za oddajo javnih naročil male vrednosti ter razredi, ki so določeni z ZJN-1. Osnova za izbor izplačil je bil izpis iz enotnega računovodskega sistema MFERAC.

Oblikovani razredi za naročila blaga in storitev (brez DDV):

- do 200.000 tolarjev,
- nad 200.000 do 1.000.000 tolarjev,
- nad 1.000.000 do 8.000.000 tolarjev,
- nad 8.000.000 do 10.000.000 tolarjev,
- nad 10.000.000 tolarjev in
- 137.000 oziroma 211.000 evrov kot mejna vrednost za objave po direktivi EU (2004/18/ES).

Za gradnje pa:

- do 2.000.000 tolarjev,
- nad 2.000.000 do 10.000.000 tolarjev,

¹¹ Na podlagi tega člena se zahtevke za revizijo lahko vložijo v vseh stopnjah postopka oddaje javnega naročila, zoper vsako ravnanje naročnika, razen če zakon, ki ureja oddajo javnih naročil in ta zakon, ne določata drugače. Zahtevek za revizijo mora biti obrazložen.

¹² Da je revidirano področje obsežno, prikazujem na naslednjem primeru - naročniki morajo skladno z ZJN-1 zbirati in voditi podatke o oddanih javnih naročilih, pri čemer morajo voditi podatke ločeno za oddana naročila nad in pod vrednostjo, od katere dalje se objavi javni razpis v uradnem glasilu Evropskih skupnosti in ločeno za blago, gradnje ali storitve ter ločeno o oddanih javnih naročilih male vrednosti. Dodatne zahteve glede vrste in načina zbiranja podatkov določa pravilnik o vrstah in načinu zbiranja podatkov ter enotnih obrazcih za sporočanje podatkov o oddanih javnih naročilih v preteklem letu. V 2. členu določa, da je naročnik dolžan zbirati podatke o oddanih javnih naročilih in pogodbah, sklenjenih na podlagi izvedenega odprtega postopka, omejenega postopka in postopka s pogajanjem brez ali s predhodno objavo ter izvedenih postopkih javnega natečaja. Določa tudi vrste in obliko podatkov, ki jih mora naročnik za ta namen zbirati.

- nad 10.000.000 do 20.000.000 tolarjev in
- 5.278.000 evrov kot mejna vrednost za objave po direktivi EU.

Če je izplačilo na podlagi naročilnice oziroma vrednost pogodbe v navedenih razredih, potem je zanj opravljena notranja revizija.

Poleg baze izplačil je podlaga za izbor v vzorec tudi evidenca javnih naročil. Namen tega je preveriti, ali so revidirana javna naročila ustrezno zavedena tudi v računovodskem sistemu. Revizijski vzorec je izbran naključno.

Sledi podrobno preizkušanje in sicer z vidika pravilnosti poslovanja, delovanja notranjih kontrol in smotrnosti.

4.4.2. Pravilnost poslovanja

Pri pregledu oddaje javnega naročila preverimo, če so bile upoštevane zakonske in podzakonske določbe ter notranji akti. Nekaj primerov:

- Ali so bila v finančnem načrtu v ta namen zagotovljena sredstva in v zadostni višini? (2. člen ZJF)
- Ali je bila naročilnica odobrena in izdana, preden je bilo javno naročilo izvedeno oziroma pogodba sklenjena, pred začetkom opravljanja storitve? (105. člen Pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije)
- Ali naročilnica, ki je bila izdana za naročila, ne presega vrednosti določene v notranjem navodilu za oddajo javnih naročil male vrednosti in tudi ne vrednosti določene v uredbi o skupnih osnovah za pripravo notranjega akta za oddajo javnih naročil male vrednosti?
- Ali se je postopek javnega naročanja pričel s sklepom o začetku postopka? (21. člen ZJN-1)
- Ali je bilo plačilo obveznosti izvedeno za plačevanje že opravljenih nabav blaga, storitev in gradbenih del? (52. člen ZJF)
- Ali vrednost pogodbe ni presežena?
- Ali je bil obrazec FEP potrjen najkasneje v 5 dneh po podpisu pogodbe? (115. člen Pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije)
- Ali je bila opremljena dodeljena inventarna številka?
- Ali je bil nakup opreme zaveden v bazi osnovnih sredstev?

4.4.3. Delovanje notranjih kontrol

Notranje kontrole zagotavljajo, da so postopki ustrezno izpeljani in da je predmet javnega naročanja zagotovljen skladno s pogodbenimi določili. To pomeni, da morajo notranje kontrole zagotoviti, da ne prihaja do kršitev pravilnosti poslovanja. Poleg tega morajo notranje kontrole preveriti ali je blago, storitev oziroma gradnja dobavljena oziroma izvedena v rokih, količini, zahtevani kvaliteti ter dogovorjeni ceni. Pravilnik o finančnem poslovanju določa še dodatne kontrole, ki se morajo izvesti pred odobritvijo izplačila. Ti postopki preprečijo nepravilnosti na finančnem področju. Odredbo oziroma nalog za izplačilo pregledajo in podpišejo predlagatelj oziroma nosilec, njegov nadrejeni ali vodja ter finančna služba.

Primeri delovanja notranjih kontrol:

- Ali je količina na dobavnici enaka količini po pogodbi?
- Ali je cena na enoto na računu enaka ceni po pogodbi?

- Ali je dobavnica podpisana?
- Ali iz dobavnice izhajajo isti elementi kot so na računu?
- Ali so odredbo za izplačilo podpisali predlagatelj oziroma skrbnik, strokovna služba in jo je pregledala finančna služba pred podpisom odredbodajalca?

4.4.4. Smotrnost

Ključni finančni cilj organizacije javnega sektorja je smotrno poslovati s svojimi sredstvi. Odgovornost revizorjev je zagotoviti, da se sprejemajo odločitve, katerih cilj je doseči smotrnost poslovanja. Ta se meri z:

- gospodarnostjo,
- učinkovitostjo in
- uspešnostjo.

Gospodarnost pomeni, da se viri ustrezne kakovosti in količine nabavljajo z najnižjimi stroški. To ne pomeni nabavo najcenejših virov, temveč virov, ki služijo svojemu namenu po najnižjih možnih stroških. Nikomur ne koristi nakup izredno poceni mrežnega tiskalnika, če zanj ni zagotovljenega servisa, hkrati pa gre tudi za kvalitetno slabši proizvod. Gospodarnost ne določa nakupa najcenejšega tiskalnika. Zaradi pogostega nedelovanja tiskalnika bi dejansko prišlo do negospodarne rabe javnih sredstev. Nakup je potrebno prilagoditi dejanskim potrebam.

Učinkovitost pomeni zagotavljanje najboljše izrabe razpoložljivih kapacitet. Pomeni, da se razpoložljiva sredstva uporabijo na najbolj učinkovit način oziroma da se nek rezultat doseže z najmanjšim obsegom kapacitet.

Uspešnost pomeni, da rezultati, pridobljeni na osnovi razpoložljivih kapacitet, izpolnjujejo naše cilje. Ni smiselno z viri doseči gospodarnost in učinkovitost, če ti viri niso izrabljeni, ali če z njimi ne moremo doseči ciljev.

Revidiranje smotrnosti je zahtevno, saj gre v največji meri za subjektivno presojo vsakega posameznega revizorja.

Primeri vprašanj glede smotrnosti:

- Ali so merila primerna?
- Ali so oblikovani sklopi ustrezni?
- Ali bi se lahko ista naloga izvedla tudi na drugačen način?

4.4.5. Ugotovitve in priporočila

Notranji revizor oblikuje poročilo, s katerim seznanijo vodstvo. V njem navede ugotovitve in priporočila. To je eden od ciljev notranjega revidiranja. Presoditi je potrebno, ali je neka ugotovitev zares bistvena in je o njej potrebno obvestiti vodstvo, ali gre le za majhno pomanjkljivost. V tem primeru se je potrebno zavedati, da je potrebno zagotoviti, da se neka pomanjkljivost ne bo več ponavljala, tudi če ni bistvena.

Priporočila so razvrščena po stopnjah tveganja. Oznaka „visoka stopnja tveganja“ pomeni, da je priporočilo nujno za poslovanje in ga je potrebno izvesti takoj. „Srednja stopnja tveganja“ pomeni, da

naj se priporočilo upošteva in izvede v najkrajšem možnem roku. „Majhna stopnja tveganja“ pomeni, da je izvedba priporočila zaželeno. Odločitev o obsegu in izvedbi priporočil je v pristojnosti vodstva.

Poročilo o izvedeni notranji reviziji je namenjeno vodstvu.

SKLEP

Zakon o javnih financah in pravilnik o usmeritvah predstavljata okvir za notranji nadzor javnih financ. Kljub temu je treba zagotoviti še izvajanje teh predpisov v praksi.

Razlog, da primanjkuje notranjih revizorjev ter ljudi z izkušnjami in praktičnim znanjem, je v tem, da se je uveljavljanje funkcij notranjega revidiranja začelo šele v letu 1999, ko je bila uvedena obveznost notranje revizije pri neposrednih proračunskih uporabnikih, oziroma v letu 2002, ko je bila uvedena obvezna notranja revizija pri posrednih proračunskih uporabnikih.

Ministrstva so vzpostavila notranjerevizijske službe. Večinoma so imele te službe samo enega zaposlenega notranjega revizorja. En revizor ni mogel v celoti zagotavljati ustrezne kakovosti dela. Na problem premajhnega števila notranjih revizorjev še posebej opozarja SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management)¹³ v svojem poročilu.

Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna je večino svojih kadrov zaradi zahtev Evropske unije pri porabi evropskih sredstev usmeril v revidiranje teh sredstev, saj so vplivi tveganj, tudi zahteve po vrnitvi prejetih (in tudi že porabljenih) sredstev, na tem področju največji. Posledica tega je, da sta za vse ostale naloge, ki naj bi jih Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna opravljal, na voljo le dva revizorja. Ta dva revizorja pa ne moreta zadovoljivo izvajati vsega, kar je predvideno v predpisih.

Cilj je povečati število notranjih revizorjev pri ministrstvih. Ministrstva in drugi večji proračunski uporabniki naj imajo najmanj štiri zaposlene notranje revizorje, za katere je treba zagotoviti kakovostno izobraževanje.

Da bi dosegli te cilje, je treba povečati število usposobljenih državnih notranjih revizorjev in hkrati poskrbeti za ustrezno izobraževanje. Ustrezno je treba organizirati notranjerevizijske službe glede na število notranjih revizorjev. Poskrbeti je treba za ustrezno delovanje notranjerevizijskih služb proračunskih uporabnikov in Urada Republike Slovenije za nadzor proračuna. Prav tako moramo primerjati stroške delovanja notranjerevizijskih služb s koristmi za proračunske uporabnike, ki jih prinašajo. Te koristi morajo biti večje od stroškov.

¹³ SIGMA se je pridružila OECD in Evropski uniji, financira jo Evropska unija.

LITERATURA

1. BATTERY Roger, SIMPSON Robert K.: *Audit in the public sector*. 2. izdaja. Cambridge (UK) : Woodhead – Faulkner, 1990. 290 str.
2. DEFLEISE Philip L. et al.: *Montgomery's Auditing*. 11th ed. New York : John Wiley & Sons, 1990. 887 str.
3. HERMANSON Roger H., STRAWSER Jerry R., STRAWSER Robert H.: *Auditing Theory and Practise*. 6th ed. Boston : R.R. Donolly & Sons Company, 1993. 865 str.
4. JAMNIK Silva: Revidiranje neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov. Zbornik referatov. Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 69–90.
5. KOLETNIK Franc: Soodvisnost in različnost notranje in zunanje revizije. Zbornik referatov 5. letne konference revizorjev. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 31-43.
6. KORPIČ Horvat Etelka: Pomen delovanja notranjerevizijskih služb. 11. Strokovno srečanje ekonomistov in poslovnih delavcev v zdravstvu. Maribor : Zbornik referatov s strokovnega srečanja ekonomistov in poslovnih delavcev v zdravstvu, 2004, str. 55–59.
7. LAVRIČ Anja: Podobnosti in razlike med zunanjo in notranjo revizijo. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005, 44 str.
8. LESJAK Mira: Ustroj notranjih kontrol in ureditev notranjega revidiranja pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna. *Revizor*, Ljubljana, 11(2000), 12, str. 15-36.
9. LESJAK Mira: Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjih revizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. *Revizor*, Ljubljana 13(2002), 5, str. 7-23.
10. LESJAK Mira: Enotna metodika za notranje revizorje v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. *Revizor*, Ljubljana, 13(2002a), 8, str. 9–29.
11. MIKUŽ Jasna: Vključenost in delovanje notranje revizije. *Revizor*, Ljubljana, 8(1997), 8, str. 11-23.
12. NEMEC Anica: Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev. *Revizor*, Ljubljana, 9(1998), 2, str. 35-49.
13. POTOČNIK Rudolf: Notranja revizija: Zagotavljanje prihodnosti podjetja, nadzor, revizija (notranja in zunanja) in controlling. *Revizor*. Ljubljana, 3(1992), 4, str. 41–44.
14. SPREMIČ Ivo: Notranja revizija. *Revizor*, Ljubljana 8(1997), 2, str. 7–22.
15. SUHADOLNIK Valenka: Vloga in pomen notranjega revidiranja v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 102 str.
16. ŠERJAK Sonia Vera: Primerjava vplivnosti notranje in zunanje revizije na kakovost (odličnost) poslovanja podjetja. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 38 str.
17. TURK Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. 2. izd. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 282 str.
18. TURK Ivan: Notranje revidiranje, notranja revizija in notranjerevizijska služba. *Revizor*, Ljubljana, 9(1998), 11, str. 7-13.
19. VIDOVIČ Zdenka: Revidiranje zdravstvenih zavodov. Gradivo za metodiko revidiranja, 5. zvezek. Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 1995, str. 64–66.
20. VIDOVIČ Zdenka: Notranje kontrole in notranja revizija v javnem sektorju. *Revizor*, Ljubljana, 9(1998), 2, str. 7-34.
21. VIDOVIČ Zdenka: Problemi delovanja notranjerevizijskih služb v državnih organih. Zbornik referatov. K večji preglednosti javnih financ. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 89–111.

22. Whittington Ray O., Pany Kurt: Principles of Auditing and Other Assurance Services. 13th ed. Singapore : McGraw-Hill, 2001, 816 str.

VIRI

1. Agencija Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželje. [URL: http://www.arsktrp.gov.si/si/o_nas/]. 15.10.2007.
2. Bizilj Mateja, Sistem javnih financ v Sloveniji, Izobraževanje za naziv Državni notranji revizor : Ministrstvo za finance, 2005, 8 str.
3. European Confederation of Institutes of Internal Auditing – ECIIA. [URL: <http://www.eciia.org/content/view/12/118>], 12.11.2007.
4. Evropsko računsko sodišče.
5. [URL: <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/aboutus/abouttheeca>], 16.10.2007.
6. Fitosanitarna uprava Republike Slovenije. [URL: <http://www.furs.si>], 15.10.2007.
7. Inšpektorat Republike Slovenije za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. [URL: <http://www.mkgp.gov.si/index.php?id=2214>], 15.10.2007.
8. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 7 str.
9. Kontrole tveganja in pomembnost. Notranje revidiranje I. Ljubljana : Center za razvoj financ, 2006, 22 str.
10. Milatovič Jurij: Zahteva Evropske Unije za ureditev notranjega nadzora, Izobraževanje za naziv Državni notranji revizor : Ministrstvo za finance, Ljubljana, 2005, 27 str.
11. Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. [URL: http://www.mkgp.gov.si/si/o_ministrstvu/organiziranost/], 9.10.2007.
12. MSR, Mednarodni standard revidiranja 610. [URL: http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/MSR/prirocnik_medn_objav/4-MSR/610_msr_06.pdf], 12.9.2007.
13. Načrtovanje in ocenjevanje tveganj – vidik vodje notranjerevizijske službe. Notranje revidiranje I. Ljubljana : Center za razvoj financ, 2006, 23 str.
14. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziva državni notranji revizor in preizkušeni notranji revizor (Uradni list RS, št. 112/02).
15. Pravilnik o organiziranosti in delovanju notranjerevizijske službe Ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano (Uradni list RS, št. 89/2006).
16. Pravilnik o usmeritvi za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).
17. Priročnik Notranjerevizijske službe. Ljubljana : Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna, 2007, 32 str.
18. Proračunska inšpekcija. [URL: <http://www.unp.gov.si/slov/inspekcija/inspekcija.htm>], 9.10.2007.
19. Revidiranje projektov, financiranih s sredstvi financerjev. Notranje revidiranje I. Ljubljana : Center za razvoj financ, 2006, 24 str.
20. Revizijska sled. [URL: http://www.si-revizija.si/isaca/datoteka/rev-sled_0503.ppt], 16.10.2007.
21. Smernice INTOSAI za standarde notranjega kontroliranja. [URL: http://www.intosai.org/en/portal/about_us/], 30.9.2007.
22. Standardi notranjega revidiranja. Druga izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003, 19 str.
23. Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008.

[URL:

http://www.unp.gov.si/slov/zakonske_podlage/strategija_razvoja_notranjega_nadzora_javnih_financ.pdf], 21.11.2007.

24. The Institute of Internal Auditors. [URL: <http://www.si-revizija.si/iaa/index.php>], 12.10.2007.
25. Turk Metka: Organizacijsko okolje, načela in etika notranjega revizorja, Izobraževanje za naziv Državni notranji revizor : Ministrstvo za finance, Ljubljana, 2005, 26 str.
26. Turk Metka: Postopek notranjega revidiranja, Izobraževanje za naziv Državni notranji revizor : Ministrstvo za finance, Ljubljana, 2005a, 48 str.
27. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Ministrstvo za finance, 2003, 44 str.
28. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 13/2006).
29. Veterinarska uprava Republike Slovenije. [URL: http://www.vurs.gov.si/si/o_veterinarski_upravi/naloge_in_cilji], 15.10.2007.
30. Vidovič Zdenka: INTOSAI smernice za standarde notranje kontrole, Izobraževanje za naziv Državni notranji revizor : Ministrstvo za finance, Ljubljana, 2005, 12 str.
31. Vloga in odgovornost revizorja. Notranje revidiranje I. Ljubljana : Center za razvoj financ, 2006, 17 str.
32. Zakon o državni upravi (Uradni list RS, št. 113/2005).
33. Zakon o izvrševanju proračuna za leto 2006 in 2007 (Uradni list RS, št. 116/05).
34. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 124/00, 46 -2247/2003).
35. Zakon o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 102/2000).
36. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 30/02).

PRILOGE

Priloga 1:	Zanesljivost različnih vrst informacij	2
Priloga 2:	Zgradba delovnih zapiskov	3
Priloga 3:	Anketa	4
Priloga 4:	Tveganja pri uresničitvi cilja in ukrepi, s katerimi se bodo tveganja obvladovala	6

Priloga 1: Zanesljivost različnih vrst informacij

MOČNE	ŠIBKE
Objektivne	Subjektivne
Dokumenti	Mnenja
Strokovna mnenja	Laična mnenja
Neposredne	Posredne
Iz okolij z močnim notranjim kontrolnim sistemom	Iz okolij s šibkim notranjim kontrolnim sistemom
Neodvisne od revidiranja	Pripravljene s strani revidiranja
Statistični vzorci	Nestatistični vzorci
Dodatno podprte	Nepodprte
Iz pravočasno pripravljenih evidenc	Iz nepravočasno pripravljenih evidenc

Vir: Turk, 2005a.

Priloga 2: Zgradba delovnih zapiskov

- I. Kazalo
- II. Seznam načrtovanih revizijskih postopkov
- III. Odobritev revizijskega pregleda
- IV. Obvestilo revidirancu o vsebini in začetku revizijskega pregleda
- V. Tekoče dopisovanje z revidirancem ter njegova kasnejša obvestila o izvršitvi revizijskih priporočil
- VI. Pripombe revidiranca na osnutek revizijskega poročila
- VII. Pripombe in zabeležke nadzornika revizijskega pregleda o opravljenem nadzornem pregledu
- VIII. Revizijski program
- IX. Povzetek revizijskih ugotovitev in priporočil
- X. Predhodna analiza
 - A. Zapisnik uvodnega sestanka z revidirancem
 - B. Povzetek revizijskih ugotovitev, zbranih pri revidirancu
 - C. Izpiski iz posameznih gradiv, kopije gradiv in ostala podporna dokumentacija
 - D. Pisni opis poslovnih procesov in posameznih postopkov pri revidirancu
- XI. Pregled notranjega kontrolnega sistema
 - A. Izpolnjen vprašalnik za pregled notranjega kontrolnega sistema
 - B. Narisi poteka in opisi notranjih kontrol
 - C. Zapiski opravljenih celovitih testiranj
 - D. Zapiski opravljenih delnih testiranj
 - E. Matrika odgovornih oseb za delovanje notranjih kontrol
- XII. Zabeležke razširjenih testiranj
- XIII. Ostale zabeležke in dokumenti
- XIV. Zabeležke iz ponovnega pregleda, oziroma poročila revidiranca o izvršitvi revizijskih priporočil

Vir: Turk, 2005a.

Priloga 3: Anketa

Podatki o osebju in NRS Organiziranost NRS:

število vseh zaposlenih v NRS na dan 31. 12. 2006	2
število revizorjev, ki imajo potrdilo »državni notranji revizor«	2
število revizorjev, ki so vključeni v izobraževalni proces za pridobitev naziva »državni notranji revizor«	0
število let delovanja NRS na dan 31. 12. 2006	6

Organiziranost NRS:

lastna služba, neposredno podrejena predstojniku	DA
skupna notranjerevizijska služba za več PU	DA
notranjerevizijsko funkcijo opravlja zunanji izvajalec	NE
Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti NRS:	
podrejenost samo predstojniku PU	DA
neoviran dostop do predstojnika PU	DA
poročanje neposredno predstojniku PU (z revizijskimi, letnimi poročili)	DA
okolje dela zagotavlja izogibanje konfliktom interesov	DA
pri komunikaciji z okoljem so težave	NE
obveščenos o pomembnih sestankih je stalna	NE
dostop na pomembne sestanke je neoviran (kolegiji, upravni odbor,...)	DA
Obstoj pravnih in strokovnih podlag za delo NRS	
sprejet je pravilnik o organizaciji in delovanju NRS	DA
pravilnik organizaciji in delovanju NRS je bil v letu 2006 prenovljen	DA
NRS ima priročnik za notranje revidiranje	DA
priročnik za notranje revidiranje vsebuje revizijske programe dela	DA
revizijski programi dela se posodablajo	DA

Načrtovanje

Ali so v strateškem načrtu zagotovljene naslednje vsebine:

dnevi za revizije	NE
dnevi za svetovanje	NE
dnevi za naknadne revizije	NE
potrebni / načrtovani kadri za izvajanje notranjerevizijske funkcije	DA
načrtovana poraba finančnih sredstev	DA
načrt potrebnega izobraževanja in izpopolnjevanja	DELNO
dejavnike možnih razširitev ali omejitev revizij	NE
drugo (navedi)	
Ali je strateški načrt odobril predstojnik PU?	DA
Ali je letni načrt temeljil na strateškem načrtu?	DA
Ali so v letnem načrtu zagotovljene naslednje vsebine:	
predmet vsake posamezne revizije	DA
obseg vsake posamezne revizije	DA
cilj vsake posamezne revizije	DA
načrtovan čas za vsako posamezno revizijo	DA
načrtovan čas za druge revizijske naloge in / oz. svetovanje	DA

letni načrt kadrovanja	DELNO
letni načrt finančnih sredstev	DELNO
letni načrt izobraževanja in strokovnega izpopolnjevanja	DA
Ali je letni načrt odobril predstojnik PU?	DA
Ali NRS zagotavlja pripravo načrtov za posamezne revizije?	DA
Ali so v načrtih posameznih revizij zagotovljene naslednje vsebine:	
usklajenost predmeta, obsega in cilja revizije s strateškim in / oz. letnim načrtom	DA
tveganja, zaradi katerih je bila revizija uvedena	NE
metodološki pristop k reviziji	NE
načrt potrebnih kadrov za izvedbo revizije	NE
načrtovano porabo finančnih sredstev	NE
časovni raspored izvajanja revizije	DA
pričakovane rezultate revizije	NE
delovni program revizije	NE
Ali je revizijske načrte odobril vodja NRS?	DA
Poročanje	
Ali je NRS vročala osnutke poročil predstojnikom revidiranih enot?	DA
Ali je NRS obravnavala možne sprejete pripombe na osnutke poročil?	DA
Ali je NRS po prejetih pripombah na osnutke poročil po potrebi organizirala razčiščevalne sestanke z vodstvi revidiranih enot?	DA
Ali so v končnih poročilih revizij zagotovljene vsebine:	
o obsegu revizije	DA
o opredelitvi tveganj	DA
o uporabljenih metodah revidiranja	DA
o ugotovitvah	DA
o revizijski oceni ugotovitev	DA
o priporočilih	DA

Vir: Rezultati ankete na Ministrstvu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, 2007

Priloga 4: Tveganje pri uresničitvi cilja in ukrepi, s katerimi se bodo tveganja obvladovala

Tveganje	Vpliv	Verjetnost	Obvladovanje	Ukrep
nezanimanje za zaposlitev v Notranje revizijski službi	pomemben	velika	da	-ureditev plač; vzpostavitev konkurenčnosti z ostalimi revizijskimi institucijami, -ustrezna predstavitev prednosti, ki jih prinaša poklic notranjega revizorja
predstojniki ne sprejemajo notranjega revizorja kot svojega pomočnika, ampak kot nujno zlo - zaradi predpisov	pomemben	velika	da	- aktivnosti v zvezi z odgovornostjo predstojnikov za sistem notranjih kontrol -V izobraževanje notranjih revizorjev je treba vključiti tudi znanja za ustrezno komunikacijo s predstojniki in na začetku več pozornosti posvečati svetovalnim dejavnostim, manj pa preverjalnim,...
nejasne koristi Notranje revizijske službe v primerjavi z merljivimi stroški Notranje revizijske službe	pomemben	srednja	da	V letna poročila Notranje revizijske službe je potrebno vključiti tudi ta element delovanja Notranje revizijske službe
nezadostna strokovna usposobljenost zaradi neuspešnega izobraževanja	pomemben	srednja	da	Sprotno spremljanje uspešnosti izobraževanja in primerjava z najnaprednejšimi državami na tem področju
Urad za nadzor proračuna se ne bo pravočasno oziroma v zadostni meri prilagodil novi pomembnejši vlogi	pomemben	srednja	da	Ministrstvo za finance zagotovi vse resurse, potrebno strokovno pomoč (tudi iz tujine) in spremlja delo Urada za nadzor proračuna. Ministrstvo za finance zagotovi v letu 2006 zunanjo oceno ene od priznanih inštitucij (npr.: SIGMA, peer review)

Vir: Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008, Vlada Republike Slovenije, 2005, str. 17