

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**NOTRANJE REVIDIRANJE PRI PRORAČUNSKIH
UPORABNIKIH V SLOVENIJI IN VELIKI BRITANIJI**

Ljubljana, avgust 2005

NIKA PREZELJ

IZJAVA

Študentka Nika Prezelj izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Maje Zaman in dovolim objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POMEN NOTRANJE REVIZIJE IN DELOVANJA NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB	2
1.1 Pojmovanje in vloga notranjega nadzora in notranje revizije	2
1.1.1 Opredelitev pojmov nadziranja in revidiranja	2
1.1.2 Notranja revizija.....	4
1.2 Pomen notranjerevizijske službe	7
1.2.1 Pomen delovanja notranjerevizijskih služb v gospodarskih družbah	10
1.2.2 Pomen delovanja notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih.....	11
1.2.2.1 Lastna notranjerevizijska služba	13
1.2.2.2 Zunanje izvajanje notranje revizije	14
2 Potek notranje revizije pri proračunskih uporabnikih	15
2.1 Cilj in namen notranje revizije pri proračunskih uporabnikih	15
2.1.1. Neodvisnost pri notranji reviziji	15
2.2 Postopek izvedbe in potek notranje revizije	17
2.2.1 Priprava načrta	17
2.2.2 Izvedba	18
2.2.3 Nadzor	19
2.2.4 Pregledovanje.....	19
3 NOTRANJE REVIDIRANJE PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH V SLOVENIJI IN VELIKI BRITANiji	20
3.1 Notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih v Sloveniji	20
3.1.1 Notranji revizor	20
3.1.2 Komuniciranje notranjega revizorja.....	22
3.1.2.1 Odnos med poslovodstvom in notranjim revizorjem.....	22
3.1.2.2 Odnosi z drugimi notranjimi revizorji	23
3.1.2.3 Odnosi z zunanjimi revizorji in s proračunskimi inšpektorji.....	23
3.1.3 Področje in načrtovanje revidiranja ter ocena tveganja	23
3.1.4 Poročanje in spremljanje v prihodnje.....	26
3.1.5 Nadzor	28
3.2 Notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih v Veliki Britaniji	30
3.2.1 Notranji revizor	31
3.2.2 Revizijski odbor	33
3.2.3 Komuniciranje notranjega revizorja.....	34
3.2.3.1 Odnos med poslovodstvom, revizijskim odborom in notranjim revizorjem ..	34
3.2.3.2 Odnos z drugimi notranjimi revizorji.....	34
3.2.3.3 Odnos z zunanjimi revizorji in drugimi preiskovalnimi organi	35
3.2.4 Razvijanje strategij notranjega revidiranja, načrtovanje in izvajanje	35
3.2.5 Poročanje in spremljanje v prihodnje.....	37
3.2.6 Nadzor	39
3.3 Povzetek razlik med sistemoma notranjega revidiranja v Sloveniji in Veliki Britaniji	41
SKLEP	42
LITERATURA	44

VIRI..... 45

PRILOGE

SEZNAM SLIK

Slika 1:	Delitev revidiranja glede na to, kdo ga opravlja in kakšne vrste revizij vključuje	4
Slika 2:	Dosežki porabljenega denarja (Value for money - VFM) in 3E-ji	5
Slika 3:	Sodila za presojanje in določanje postopkov presojanja poslovanja podjetja	7
Slika 4:	Organiziranost in neodvisnost notranjerevizijske službe	8
Slika 5:	Izobrazba zaposlenih v notranjerevizijski službi	9
Slika 6:	Akti o delovanju notranjerevizijske službe	9
Slika 7:	Umestitev notranjerevizijske službe v gospodarski družbi	10
Slika 8:	Razvrstitev revizijskih opravil znotraj notranjerevizijske službe	11
Slika 9:	Umestitev notranjerevizijske službe	13
Slika 10:	Organizacijska sestava notranjerevizijske službe	14
Slika 11:	Krožni prikaz glavnih notranjerevizijskih stopenj	17

UVOD

Razvite države že dalj časa razvijajo metode in izgrajujejo sisteme za učinkovito upravljanje in poslovanje tako gospodarskih kot tudi državnih in javnih organizacij. Pri opravljanju svojega poslanstva težijo predvsem k načelom transparentnosti, odgovornosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti, ki so znani tudi kot načela dobrega upravljanja (angl. good governance). V praksi njihovo upoštevanje in izvajanje zagotavlja predvsem smotno uporabo davkoplačevalskega denarja, to pa krepi zaupanje javnosti v delo državne in javne uprave. Temeljni pogoj dobrega upravljanja pri vseh proračunskih uporabnikih je vzpostavitev primerne in učinkovitega notranjega nadzora kot skupek poslovodno-kontrolnega sistema, ki temelji na sprejetih pravilih in standardih. Poslovodstvo organizacije oziroma predstojniki uporabljajo različne inštrumente, s katerimi zagotavljajo zanesljivost, stvarnost in neoporečnost računovodskih in drugih informacij ter priporočila in nasvete za izboljšanje poslovanja. Veliko in pomembno vlogo med temi inštrumenti ima notranje revidiranje. Notranje revidiranje izvajajo notranji revizorji, ki so pridobili ustrezen strokovni naziv in so lahko uslužbenci organizacije, katere delovanje ocenjujejo. Revidirajo tako skladnost s predpisi kot poslovanje. Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno in nepristransko svetovanje poslovodstvu za boljše obvladovanje tveganj, izvajanje notranjih kontrol in postopkov poslovanja, zlasti pri razvoju novih sistemov in metod.

Izsledki notranjih revizij s svojimi strokovnimi ugotovitvami in priporočili za odpravo napak in ocenjevanjem ustreznosti poslovanja in notranjih kontrol, ki so na razpolago poslovodstvu, veliko pripomorejo k temu, da poslovodstvo lažje prevzame in nosi odgovornost za delovanje notranjih kontrol ter s tem izboljšujejo učinkovitost, gospodarnost in uspešnost izvajanja javnih funkcij.

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

V diplomskem delu primerjam notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih v Sloveniji in Veliki Britaniji. Razlog za tako primerjavo je v tem, da se je notranja revizija kot stroka v Sloveniji začela šele dobro razvijati, medtem ko v Veliki Britaniji uživa že večdesetletno tradicijo in igra pri nadzoru javne porabe pomembno vlogo. Cilj diplomskega dela je prikazati način notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih v obravnavanih sistemih in izpostaviti ključne razlike.

V prvem poglavju se osredotočim na sam pojem in pomen notranje revizije, na njeno delovanje, ki poteka v okviru notranjerevizijskih služb. Na kratko primerjam organiziranost služb notranjih revizij v gospodarskih družbah z organizacijo služb pri proračunski uporabnikih.

Proračunskim uporabnikom namenjam drugo poglavje. Tu prikažem sam potek, izvedbo in ureditev notranje revizije.

Glavni del diplomskega dela, notranje revidiranje proračunskih uporabnikov, je tema tretjega poglavja. V prvi točki tega poglavja prikažem usmeritve notranjega revidiranja v Sloveniji, v drugi točki nadaljujem z Veliko Britanijo. Prikažem, kakšne lastnosti mora imeti notranji revizor in kako pridobi naziv državni notranji revizor; katere so uspešne metode in načini komuniciranja med notranjim revizorjem in drugimi zainteresiranimi uporabniki njegovih storitev; kako načrtuje in izvede notranje revidiranje ter oceni tveganje; na kakšen način pripravi poročila o svojem delu, kaj mora poročilo vsebovati in nazadnje, kdo nadzoruje delo notranjega revizorja ter kakšne oblike nadzora poznamo v Sloveniji in Veliki Britaniji. V zadnji točki tretjega poglavja povzamem bistvene razlike med obema obravnavanimi sistemoma.

1 POMEN NOTRANJE REVIZIJE IN DELOVANJA NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB

1.1 Pojmovanje in vloga notranjega nadzora in notranje revizije

Nadziranje je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti, revidiranje pa je posebna vrsta nadziranja. Pojem notranja revizija moramo razlikovati od notranjega revidiranja in od notranjerevizijske službe. Notranja revizija je del strukturiranega notranjega revidiranja, notranje revidiranje je notranjerevizijsko delovanje, medtem ko je notranjerevizijska služba oddelek organizacije, ki se ukvarja z notranjim revidiranjem in opravlja nize notranjih revizij. Notranje revidiranje se po organizacijski strani izvaja v nizu posameznih notranjih revizij kot ločenih poslov (Turk, 1998, str. 10-12).

1.1.1 Opredelitev pojmov nadziranja in revidiranja

Nadziranje je odločevalska funkcija, in sicer presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja s stališči tistih, ki sprejemajo odločitve, pa tudi odkrivanje in odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti. Nadziranje je tudi informacijska funkcija, ki zagotavlja pravilnost podatkov in informacij; v tem smislu najpogosteje govorimo o računovodskem nadziranju. V okviru izvajalne funkcije je nadziranje sestavina vsake temeljne poslovne funkcije in se običajno pojavlja kot kontroliranje. Razlikovati moramo tri vrste nadziranja: kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje¹ (Odar, 2001, str. 201).

¹ Inšpiciranje je pretežno popravljalo, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano poznejše (naknadno) revidiranje. Kontroliranje je preventivno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano sprotno (vzporedno) revidiranje (Vidovič et al., 2001, str. 8-9).

Sistem notranjega nadziranja pomaga družbam pri obvladovanju poslovnih tveganj in je običajno sestavljen iz (Koletnik, 2004, str. 84):

- a. Sistema notranjih kontrol:
 - kontrolno okolje,
 - splošne kontrole,
 - računovodske kontrole.
- b. Revidiranja:
 - notranje revidiranje.

a) Notranje kontrole

Pri notranjih kontrolah gre za organizacijske ukrepe ter usklajeno delovanje metod in postopkov, potrebnih pri vsakdanjem delovanju pravnega subjekta. Njihov namen je zagotoviti čim večjo točnost, urejenost in učinkovitost delovanja vseh delov organizacije. Z delovanjem notranjih kontrol tako razumemo načrtno in sistematično vgrajene postopke in metode, ki podjetju zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc, pripravo pravih in resničnih računovodskih izkazov. Notranje kontrole omogočajo varovanje premoženja; preprečujejo in odkrivajo napake in prevare v delovanju in poslovanju podjetja; zagotavljajo spoštovanje in izvajanje zakonov in načel, sprejetih v splošnih aktih podjetja (Menard et al., 1994, str. 11).

b) Revidiranje

Revidiranje je definirano kot neodvisno preiskovanje računovodskih informacij podjetja, neodvisno od tega, ali je namen podjetja pridobivanje dobička ali ne, in tudi ne glede na njegovo velikost in pravno obliko (Odar, 2001, str. 201). Po Turku je revidiranje vrsta delovanja, ki ga na splošno lahko pojasnimo kot pretežno popravljalo, na izvedenskem obravnavanju zasnovano nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso vključeni v predmet nadziranja in ki pri njem ne delujejo po načelu stalnosti; obsega oblikovanje in ovrednotenje dokazov v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah uporabnikom, ki se zanje zanimajo, da bi na tej podlagi ustrezno ukrepali (Turk, 1998, str. 7-8).

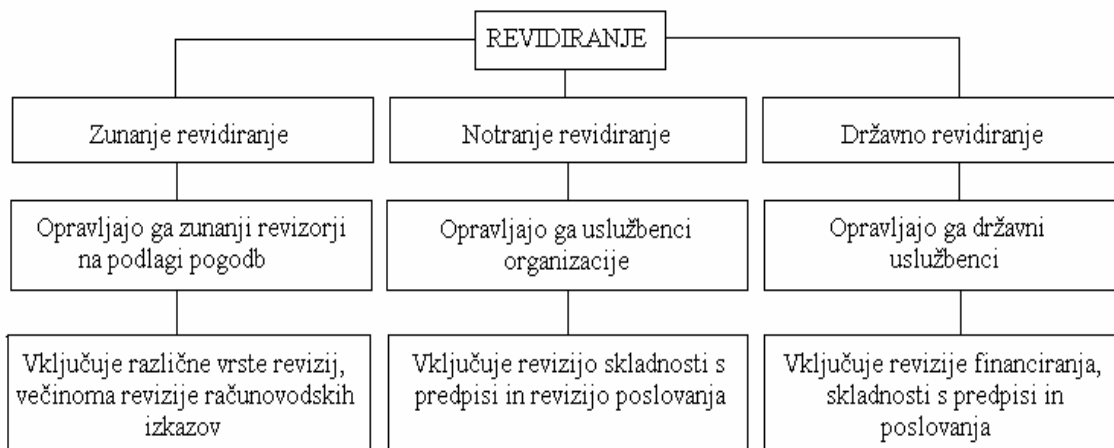
Revidiranje pomeni ponoven pregled (drugi pregled), pregledovanje posnetih poslovnih dogodkov od njihovega začetka in izpeljave do evidentiranja in analiziranja in poročanja. Je torej postopek preverjanja, presojanja in ocenjevanja (Kavčič, 2000. str. 108).

Zakon o revidiranju (2001) opredeljuje revidiranje kot revidiranje računovodskih izkazov, preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.

Zunanje revidiranje opravljajo revizijske družbe. Večinoma je določeno z zakonom in pretežno obsega revidiranje letnih računovodskih izkazov. Z zakonom je določeno tudi revidiranje

skladnosti s predpisi (državno revidiranje), če ga opravljajo davčni ali drugi pristojni organi. Državno revidiranje vključuje revizije financiranja in poslovanja. Notranje revidiranje (opravljajo ga uslužbenci organizacije) temelji predvsem na revidiranju poslovanja, vključuje pa tudi revizijo skladnosti s predpisi.

Slika 1: Delitev revidiranja glede na to, kdo ga opravlja in kakšne vrste revizij vključuje



Vir: Taylor, Glezen, 1996, str. 38.

V ožjem pomenu lahko revidiranje razvrstimo glede na cilje njegovega delovanja. Tako poznamo revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja.

Najpogostejša delitev revidiranja je glede na predmet revidiranja (Kavčič, 2000, str. 111-112):

- revidiranje računovodskih izkazov – revizor poda mnenje o letnih izkazih organizacije;
- revidiranje skladnosti s predpisi – revizor preverja skladnost poslovanja z zakoni, podzakonskimi akti in drugimi uredbami in notranjimi pravilniki;
- revidiranje poslovanja (izvajanja nalog) – njegov cilj je izboljšati postopke poslovanja in ugotoviti, ali je bila organizacija vodena učinkovito, gospodarno in uspešno;
- davčno revidiranje – revizor preverja pravilnost obračuna davkov in prispevkov glede na zahteve davčne uprave in drugih državnih organov;
- revidiranje javne porabe (proračunsko revidiranje) – revizor presoja porabo javnih sredstev, gospodarnost in uresničevanje ciljev pravnih oseb, katerim so bila sredstva dodeljena.

1.1.2 Notranja revizija

Potočnik (1992, str. 43) notranjo revizijo opredeli kot »neodvisno ocenjevanje sistema notranjih kontrol v okviru organizacije ter je pripomoček pri delu na vseh ravneh vodenja in upravljanja; meri in ugotavlja učinkovitost in uspešnost kontrol, ki so zasidrane v organizaciji sami«. Po definiciji Inštituta notranjih revizorjev (Institute of Internal Auditors, v nadaljevanju: IIA) pa je

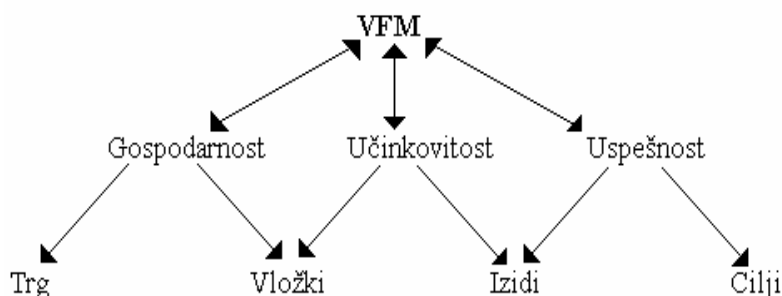
notranje revidiranje »neodvisno presojanje, uvedeno v organizaciji za preiskovanje in vrednotenje njenega delovanja kot storitev zanjo«.

Evropsko združenje inštitutov za notranjo revizijo (European Confederation on Institutes of Internal Auditing, ECIIA) opredeljuje, da se pri notranjem revidiranju »proučuje organiziranost in delovanje računovodske ureditve in s tem povezanih notranjih kontrol pa tudi verodostojnost računovodskih in izvajalnih informacij ter presojujejo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovnih operacij in kontrol, pa tudi uporaba usmeritev, načrtov in postopkov, poleg tega pa se izvajajo še posebni pregledi«.

Zakon o javnih financah (2000) v 100. členu določa, da je notranja revizija naknadna računovodsko-finančna revizija (angl. financial audit) ter revizija učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti² (revizija izvajanja nalog, angl. performance audit, value for money audit).

Buttery in Simpson (1990, str. 83) dosežke porabljenega denarja (Slika 3) definirata kot: »*Value for money* je neke vrste brenčeča fraza, ki se stalno ponavlja v skoraj vseh strokovnih in političnih govorih. Ta fraza pomeni koristen cilj, ob pomoči katerega se usmeri pozornost na izbrani pojem ali predmet pogovora. Nič ni pri tem pomembnejšega, kot je *value for money*«.

Slika 2: Dosežki porabljenega denarja (Value for money - VFM) in 3E-ji



Vir: Buttery, Simpson, 1990, str. 85.

Gospodarnost lahko definiramo (Kamnar, 2000, str. 142) kot največje možno zmanjšanje stroškov, ki so bili porabljeni za neko dejavnost oziroma aktivnost ob upoštevanju ustrezne kakovosti. Osrednje vprašanje, ki si ga revizor zastavi je, ali so bila sredstva proračunskega uporabnika zahtevana, pridobljena in uporabljena gospodarno, oziroma ali so bila sredstva upravičeno porabljena (Bitenc, 2003, str. 67). Učinkovitost je povezana z gospodarnostjo in je razmerje med vložki in izidi. Učinkovita izraba dejavnikov podjetja ne pomeni, da podjetje posluje uspešno. Učinkovitost je odgovor na vprašanje, kako dobro podjetje uporablja finančne, materialne, človeške dejavnike (Buttery, Simpson, 1990, str. 84). Uspešnost je določena z

² Gospodarnost (angl. Economy), učinkovitost (angl. Efficiency), uspešnost (angl. Effectiveness) so tako imenovani 3E-ji. Na nekaterih področjih se zadnje čase pojavljajo še dodatni 3E-ji in sicer: pravičnost (angl. Equity), okolje (angl. Environment) in etika (angl. Ethics). Tako naj bi se govorilo o šestih E-jih kot temeljnih ciljih poslovanja (Odar, 2001, str. 203-204).

doseganjem temeljnih ciljev podjetja;³ koliko je organizacija z izidi, politiko in doseženimi postopki oddaljena od postavljenih ciljev (Tušek, Žager, 1999, str. 25).

Notranjo revizijo organizira poslovodstvo s ciljem nadziranja sestava računovodenja in sestava notranjega kontroliranja, da bi pomagala pri uresničevanju načrtovanih ciljev, ki jih ob upoštevanju dejavnikov okolja poslovodstvo želi uresničiti (Spremić, 1997, str. 10). Posamezno notranjo revizijo izvajajo pooblašeni notranji revizor ali skupina notranjih revizorjev, ki so veščaki (strokovnjaki) za notranje revidiranje v organizaciji in delujejo v skladu s pravili notranje revizijske stroke oziroma v skladu z najboljšimi vedenji in znanji, razvitimi iz notranje revizijske teorije in prakse. Posamezna notranja revizija se pojavlja kot inštrument preverjanja, ali računovodski obračuni, predračuni in kontrole ustrezajo potrebam notranjih uporabnikov, še posebej poslovodstva. Notranja revizija ni skoncentrirana le na opazovanje računovodskega delovanja na posameznem področju, temveč gre pri njej tudi za druge metode delovanja (Turk, 1998, str. 10-11).

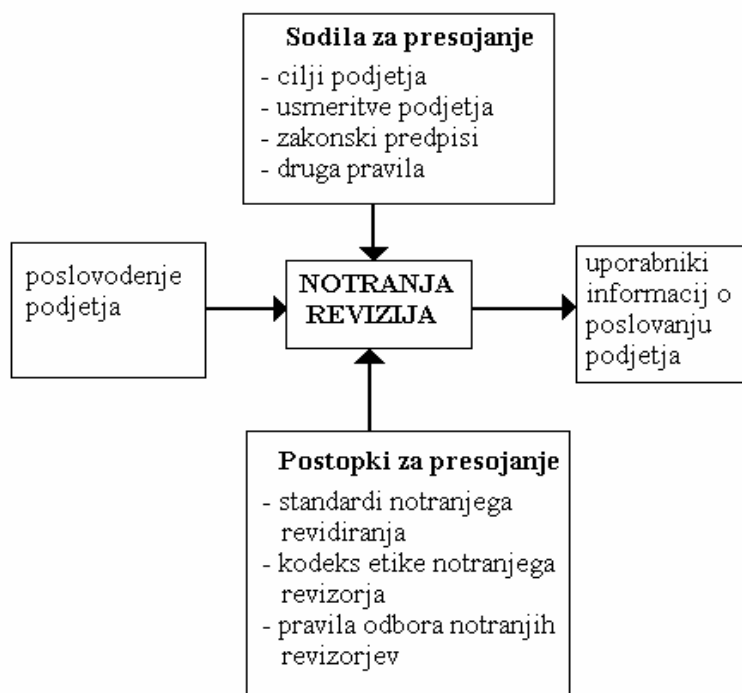
Vsako notranjo revizijo lahko razumemo kot posebno revizijsko nalogo ali poseben revizijski projekt, ki se nanaša na določeno poslovno področje, na katerem moramo preveriti:

- skladnost s postavljenimi cilji in nalogami;
- zanesljivost in neoporečnosti računovodskih in drugih informacij skupaj z načinom njihovega oblikovanja;
- gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja.

Predmet presojanja notranje revizije je v najširšem pomenu besede opazovanje poslovanja podjetja. Vsako podjetje se ukvarja z izbrano dejavnostjo, katere predmet je poslovanje, v okviru katerega se postavijo cilji, h katerim podjetje teži. Poslovanje podjetja obsega celotno delovanje, ki je usmerjeno k uresničevanju ciljev. Notranja revizija predaja svoje ugotovitve vsem vodstvenim ravnam, njihova poročila pa lahko uporabljajo tudi zunanji revizorji. Sodila preizkušanja in ocenjevanja, ki jih notranja revizija uporablja, so različna in odvisna od področja njenega delovanja. Sodila so lahko politika podjetja, predračuni, usmeritve, predpisi, pravila, kodeksi. Postopki preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporablja notranja revizija (standardi, kodeks poklicne etike, pravila), so specifični in se razlikujejo od postopkov zunanje revizije (Spremić, 1997, str. 11).

³ V glavnem zadeva obseg, do katerega se na področju vladnega delovanja, enot, programov ali aktivnosti dosega zastavljeni cilji (Bitenc, 2004, str. 68).

Slika 3: Sodila za presojanje in določanje postopkov presojanja poslovanja podjetja



Vir: Tušek, Žager, 1999, str. 26.

1.2 Pomen notranjerevizijske službe

Poslanstvo notranjerevizijske službe (v nadaljevanju: NRS) je predvsem poskrbeti za neodvisno in objektivno revidiranje in svetovanje z namenom, da se ustvari dodano vrednost in izboljša poslovanje organizacije. Pomembno je, da je pri oblikovanju sodb, ki so bistvenega pomena pri pravilnem izvajanju poslov, notranji revizor neodvisen, nepristranski in brez predsodkov. Hitro spreminjanje pogojev gospodarjenja vodi do tega, da se družbe soočajo z vrsto tveganj, ki bolj ali manj ogrožajo njihovo poslovanje in obstoj. Večje družbe se zato čedalje bolj nagibajo k ustanovitvi lastne NRS, saj le-ta omogoča stalen in celovit nadzor nad poslovanjem.

NRS je oddelek v posamezni organizaciji, ki se ukvarja z notranjim revidiranjem. Pri organizaciji te službe je ključnega pomena, da le-ta deluje neodvisno. Pomembno je, da je NRS ločena od preostalih oddelkov, kar pomeni, da organizacijsko ne sme biti vključena v katerokoli drugo službo, saj s tem lahko trpi njena neodvisnost.

Priporočljivo je, da si NRS v podjetju ali drugi organizaciji zagotovi tak položaj, da jo poslovodstvo podpira pri njeni neodvisnosti. Pomembno je, da poslovodstvo z njo neposredno komunicira, da sprejme njeno ustanovitveno listino in odobri revizijski načrt. Običajno jo imenuje in razpusti poslovodstvo, kateremu o svojih izsledkih tudi poroča (Jagrič, 2000, str. 29). Kot vsaka druga služba ima tudi NRS svojega vodjo. V velikih organizacijah se lahko imenuje poslovodja, ki je predstojnik te službe in je po pravilu vezan na vrhovno poslovodstvo organizacije. Zakon o bančništvu (2004) in Zakon o zavarovalništvu (2004) pa bankam oziroma zavarovalnicam narekujejo ustanovitev lastne NRS, ki bo izvajala stalen in celovit nadzor nad

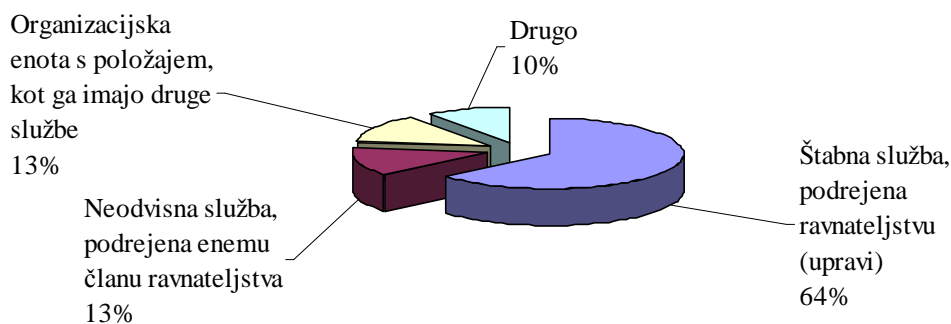
njenim poslovanjem. Potrebo po delovanju NRS, njen nadzor ter področje njenega delovanja opredeljujejo Standardi notranjega revidiranja.

Naloge NRS so vedno bolj usmerjene v svetovanje in ocenjevanje obvladovanja tveganj, kar je v pomoč poslovodstvu pri sprejemanju pomembnih odločitev. Naloge se lahko vrednotijo glede na kvaliteto njenega dela ter skladnosti s standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju in kodeksom poklicne etike notranjega revizorja, kakor tudi glede na njen prispevek k dodani vrednosti in povečanju dobičkonosnosti poslovanja. NRS torej deluje v organizaciji, kjer je ustanovljena, z namenom, da s svojimi storitvami pripomore k povečevanju vrednosti v njej. To se ugotavlja zlasti z ocenjevanjem učinkovitosti NRS (Nemec, 2002, str. 9).

NRS je lahko organizirana centralizirano ali decentralizirano. Centralizirana NRS je organizirana kot samostojna organizacijska enota ali služba, ponavadi na sedežu pravne osebe ali tam, kjer je notranje revidiranje najbolj intenzivno. Decentraliziran način pa vodjo notranje revizije postavlja znotraj vrhovnega poslovodstva, preostale notranje revizorje pa v drugih pomembnejših organizacijskih enotah organizacije (Beale, Bradford, 1993, str. 14).

Leta 2001 je bila opravljena raziskava o kakovosti NRS, ki je potekala od septembra do konca decembra (Kovač, 2002, str. 7-29). Vzorec je zajemal 65 slovenskih organizacij, za katere je bila največja verjetnost, da NRS pri njih obstaja. Raziskava je zajela predvsem poslovne sisteme, ki imajo notranje revidiranje zakonsko predpisano (banke, zavarovalnice, ministrstva; 51 primerov), ter gospodarske družbe, katerih predstavniki so se pojavili na strokovnih izobraževanjih na temo notranjega revidiranja (14 gospodarskih družb). 30 izpolnjenih vprašalnikov je bilo vrnjenih, kar pomeni, da je bila odzivnost 49 %. Na podlagi ankete je bilo ugotovljeno, da 25 od 30 (83 %) anketirancev izhaja iz poslovnih sistemov, kjer je notranje revidiranje predpisano z zakonom.

Slika 4: Organiziranost in neodvisnost NRS



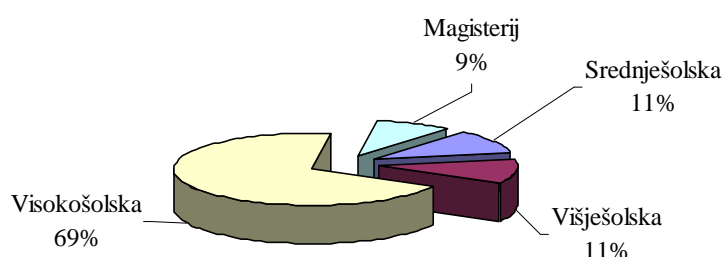
Vir: Kovač, 2002, str. 15.

Izsledki ankete (Slika 4) so pokazali, da je 64 % NRS organiziranih v obliki štabnih služb, ki so podrejene ravnateljstvu. 13 % jih je organiziranih kot organizacijske enote z enakovrednim položajem, kot ga imajo druge službe, oziroma kot neodvisne službe, ki so podrejene enemu članu ravnateljstva - uprave (13 %). V preostalih primerih so bili navedeni različni odgovori: kot

neodvisna služba, podrejena upravi; kot služba, podrejena generalnemu direktorju; kot zaposleni v kabinetu ministra.

NRS mora za večjo učinkovitost in neodvisnost imeti ustrezen položaj v organizaciji, predvsem pa podporo posloводства in revizijskega odbora. Revizijski odbor je odbor nadzornega sveta gospodarske družbe in je sestavljen v celoti ali pretežno iz zunanjih članov nadzornega sveta. Odgovoren je za pregledovanje računovodskih izkazov in je mehanizem, s katerim nadzorni svet nadzira poslovanje gospodarske družbe (Duhovnik, 1997, str. 11). Uspešnost notranjega revidiranja torej ni odvisna samo od strokovnosti notranjih revizorjev, temveč tudi od podpore najvišjih ravni organizacije. Ustroj NRS je odvisen od področja in obsega delovanja in organiziranja ter od njene prostorske razpršenosti, v kateri se lahko pojavljajo tudi različne hierarhične ravni (Priročnik za notranje revidiranje, 2000, str. 10).

Slika 5: Izobrazba zaposlenih v NRS

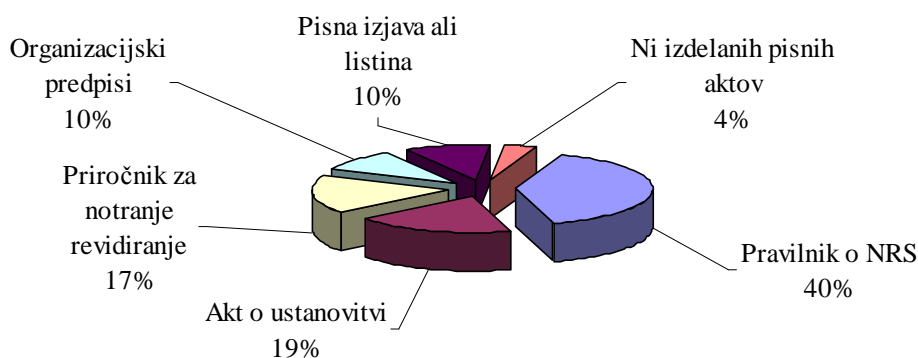


Vir: Kovač, 2002, str. 11.

Na podlagi ankete je bilo ugotovljeno, da ima velika večina zaposlenih v NRS, kar 69 %, visokošolsko izobrazbo, 11 % srednješolsko, 11 % višješolsko, 9 % pa ima magistrski naziv (Slika 5).

Predpisi so tisti, ki običajno opredeljujejo delovanje NRS; ti imajo veliko vlogo zlasti pri presojanju kakovosti delovanja. Akti se pripravljajo in sprejemajo sistematično ter se po potrebi spreminjajo in dopolnjujejo skladno z razvijanjem NRS.

Slika 6: Akti o delovanju NRS



Vir: Kovač, 2002, str. 20.

Na podlagi opravljene ankete (Slika 6 na strani 9) lahko ugotovimo, da je delovanje NRS največkrat opredeljeno s pravilnikom o NRS (40 %), manj pogosto z aktom o ustanovitvi (19 %) in priročnikom za notranje revidiranje (17 %). 10 % anketirancev ima NRS opredeljeno z organizacijskimi predpisi oziroma s pisno izjavo ali listino, 4 % pa pisnih aktov, po katerih bi se pri svojem delovanju ravnali, nimajo izdelanih. Pri teh 4 % gre običajno za novoustanovljene NRS, katerih akti se še pripravljajo.

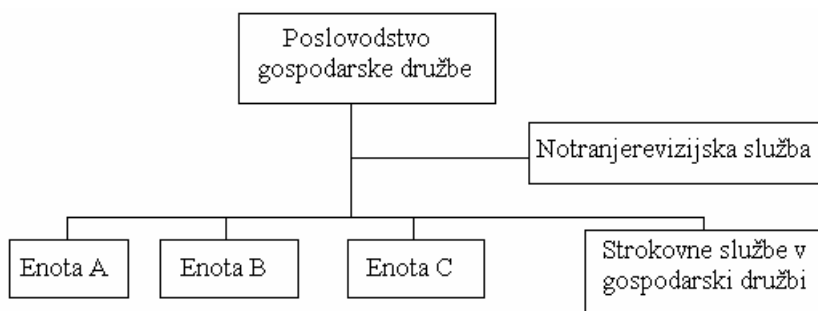
1.2.1 Pomen delovanja notranjerevizijskih služb v gospodarskih družbah

Potrebe po izboljšanju informacij za poslovno odločanje so povzročile razvoj posebne neodvisne strokovne NRS, ki je del poslovnega sistema, katerega revidira. NRS se ukvarja z notranjim revidiranjem kot dejavnostjo, njegovo organiziranostjo in načinom dela, sama neposredno ni vključena v izvajanje poslovnih dejavnosti, saj je njen namen zgolj ocenjevanje.

Večje organizacije imajo večje število poslovnih enot, ki so med seboj povezane z različnimi cilji in interesi. V primeru, ko nadzor nad temi enotami ni dovolj dober, lahko pride do prevar ali napak.⁴ Pomembno vlogo pri delovanju organizacij ima nadziranje kot upravljalna funkcija, ki ukrepa, ko se prikažejo razlike med uresničenim in načrtovanim (Turk, 1995, str. 21, 214).

NRS je koristno organizirati v vseh večjih gospodarskih družbah. Manjše družbe pa lahko po potrebi najamejo zunanje izvajalce notranje revizije. Poslovodstvo je odgovorno za poslovanje podjetja, vendar samo ponavadi ni zmožno nadzirati vseh operacij, ki se v družbi izvajajo, zato se lahko poslužuje informacij, pripravljenih s strani NRS. NRS v gospodarskih družbah je lahko organizirana na več načinov. Umeščena je lahko znotraj strokovnih služb v matični družbi, kamor bi lahko umestili tudi službo za razvoj, računovodstvo, posebno finančno službo, službo za trženje in druge strokovne službe, ali pa je popolnoma samostojna enota (Slika 7).

Slika 7: Umestitev NRS v gospodarski družbi

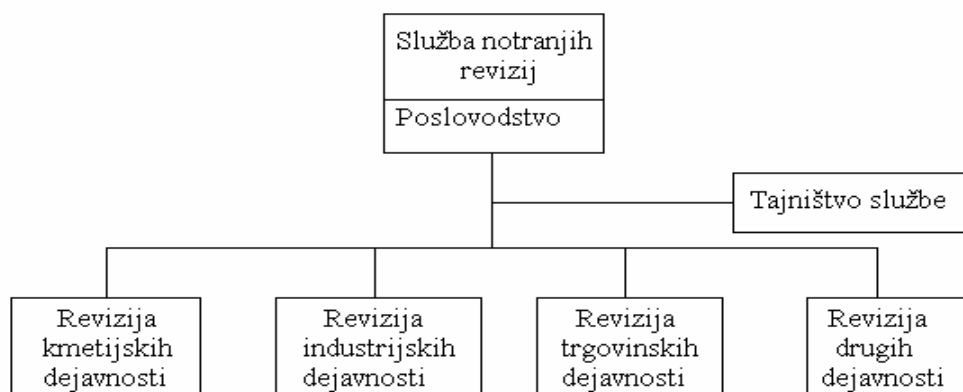


Vir: Turk, 1995, str. 216.

⁴ Prevara lahko vključuje neresnično predstavitev pomembnega dejstva, namerno zavajanje in ima lahko škodljive posledice, medtem ko so napake na drugi strani večinoma nenamerne napačne navedbe ali izpustitve zneskov in razkritij v računovodskih izkazih (Taylor, 1996, str. 173, 197).

Znotraj NRS lahko oblikujemo večje število organizacijskih enot za posamezne vrste (Slika 8) ali stopnje opravil, kjer posebej predvidimo pripravljalna in izvajalna opravila v njej (Slika 10 na strani 14). Razvrščamo jih lahko po temeljnih dejavnostih, po stopnjah revizijskih del ali po zemljepisnih območjih.

Slika 8: Razvrstitev revizijskih opravil znotraj NRS



Vir: Turk, 1995, str. 217.

NRS lahko pomaga revizijskemu odboru, v kolikor ga, predvsem večja podjetja in finančne institucije, imajo ustanovljenega, pri izpolnjevanju odgovornosti do nadzornega sveta in lastnikov. Revizijski odbor lahko pripomore k večji neodvisnosti NRS.

1.2.2 Pomen delovanja notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih

V diplomskem delu sem se osredotočila na proračunske uporabnike, zato je najprej smiselno povedati, kako so pri nas zakonsko opredeljeni. V Zakonu o javnih financah (2000) so opredeljeni neposredni in posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov:

1. Neposredni uporabniki so državni oziroma občinski organi ali organizacije in občinska uprava.
2. Posredni uporabniki pa so javni skladi, javni zavodi in agencije, ustanovljeni s strani države ali občine.

K prejemnikom proračunskih sredstev sodijo še vse fizične ali pravne osebe, ki prejemajo proračunska sredstva bodisi na podlagi pogodbe, sklenjene z neposrednim uporabnikom, bodisi na podlagi odločbe ali sklepa neposrednega uporabnika. Ti uporabniki proračunskih sredstev ne sodijo niti k posrednim, niti k neposrednim uporabnikom proračuna.

Na podlagi Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, ki je bil sprejet leta 2002 (v nadaljevanju: Pravilnik), mora biti delovanje NRS v skladu z Usmeritvami za državno notranje revidiranje (v nadaljevanju: Usmeritve), ki jih izdaja finančni minister, standardi notranjega revidiranja in kodeksom poklicne etike notranjega revizorja, ki jih izdaja Slovenski inštitut za revizijo.

V nadaljevanju te točke se bom posvetila pomenu NRS pri proračunskih uporabnikih, njenih nalogah, delovanju in organizaciji. Naloga NRS je, da preverja ustreznost notranjih kontrol in uspešnost njihovega delovanja in tako opravlja eno najpomembnejših funkcij v procesu nadziranja delovanja sistemov notranjega kontroliranja, uvedenih s strani posloводства organizacije, za lažje obvladovanje tveganj in uspešnejše doseganje ciljev⁵ (Vidovič, 2004, str. 90). NRS svetuje poslovodstvu organizacije na podlagi tveganja pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju, kako tveganje obvladovati, da uporabnik proračunska sredstva najučinkoviteje uporablja in jih ustrezno varuje. Odločitve sprejema na podlagi zanesljivih in sprotnih informacij NRS ter usklajuje usmeritve in postopke skladno z zakonskimi in drugimi predpisi (Lesjak, 2000, str. 15).

V Sloveniji je bil sprejet decentraliziran način organiziranja NRS, kar pomeni, da so proračunskim uporabnikom dane široke možnosti glede odločitev o NRS (Korpič Horvat, 2004, str. 57). Proračunski uporabniki se lahko v skladu s Pravilnikom in Zakonom o javnih financah odločijo, ali bodo ustanovili lastno NRS, skupne NRS, oziroma se odločijo za zunanje izvajanje notranjega revidiranja. Pravilnik v desetem členu določa, da so proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 500 mio SIT, dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja vsako

leto z lastno NRS ali v skladu z 11. in 12. členom⁶ tega pravilnika. Ostali proračunski uporabniki pa so notranjo revizijo svojega poslovanja dolžni zagotoviti najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.⁷

Pri ustanovitvi NRS, kot pri organiziranju in izvajanju notranjega revidiranja, morajo proračunski uporabniki upoštevati (Milatovič, 2004, str. 12):

- temeljne usmeritve notranjega revidiranja javnih financ,
- obseg prevzetih proračunskih obveznosti in velikost postavk finančnega načrta,
- obseg razvojnih programov,
- organiziranost,
- obseg in zahtevnost nalog, ki jim jih določajo zakoni ali drugi predpisi,

⁵ Sistem finančnega poslovoidenja in kontrol v primerjavi z notranjo revizijo je potrebno razlikovati. Odgovornost pri sistemu finančnega poslovoidenja in kontrol pripisujemo poslovodstvu, medtem ko notranja revizija ocenjuje, ali je odgovornost v skladu z načeli urejenega finančnega upravljanja, ali je poslovodstvo obveščeno o ugotovitvah ter so dana priporočila za izboljšanje sistema. Notranji revizorji so pristojni za opravljanje notranjega revidiranja (Lah, 2005, str. 12).

⁶ 11. člen Pravilnika (2002) določa, da proračunski uporabniki lahko organizirajo skupno NRS, izvajalci revidiranja v skupni NRS o svojih ugotovitvah poročajo neposredno poslovodstvu proračunskih uporabnikov; 12. člen pa, da proračunski uporabniki lahko za izvajanje notranjerevizijskih storitev pod določenimi pogoji najamejo zunanje izvajalce notranje revizije.

⁷ Obveznost organiziranja NRS v Sloveniji imajo vsa ministrstva in nekateri drugi državni organi, na primer Državni Zbor Republike Slovenije (v nadaljevanju; DZ RS), Urad predsednika Vlade, Urad predsednika države, Vrhovno sodišče, Državno sodišče, Senat za prekrške ter večje občine in večji posredni proračunski uporabniki (Korpič Horvat, 2003, str. 172; Korpič Horvat, 2004, str. 57).

- število zaposlencev,
- način poročanja o doseženih ciljih in rezultatih, ki je predpisan z zakonom, ter
- tveganja, ki jim je proračunski uporabnik izpostavljen.

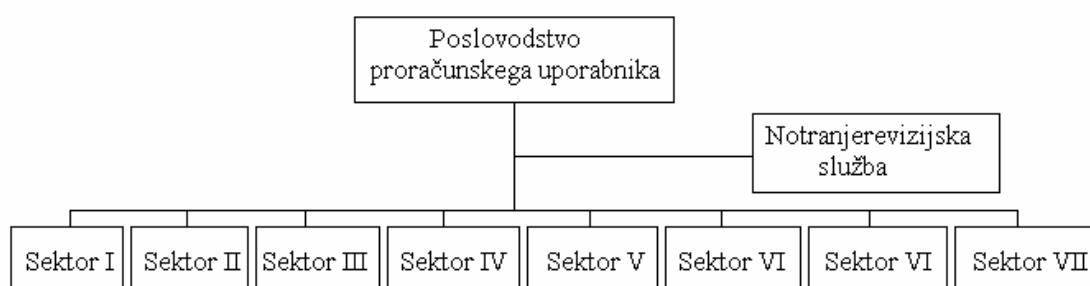
Za vse velike in kompleksne organizacije je ustanovitev lastne NRS verjetno najracionalnejša pot do zagotovitve notranjega revidiranja. Notranji revizorji, ki so del organizacije, imajo boljše pogoje za spoznavanje poslovnih procesov in delovnih postopkov, lažje prepoznavajo in analizirajo tveganja ter dolgoročno načrtujejo revidiranje. V primeru manjših in manj kompleksnih organizacij ima izvedba notranjega revidiranja z zunanjimi izvajalci stroškovno prednost.

1.2.2.1 Lastna notranjerevizijska služba

V kolikor se posamezna organizacija odloči za organiziranje lastne NRS, je treba upoštevati neodvisnost. NRS naj bo organizirana kot samostojna enota (Slika 9), kar pomeni, da je funkcionalno in organizacijsko ločena od drugih služb ter je neposredno podrejena in odgovorna poslovodstvu proračunskega uporabnika, mu neposredno poroča in je odgovorna za vse naloge v zvezi z notranjim revidiranjem (Lesjak, 2002, str. 9). Naloga vodje NRS je, da zagotovi kakovostno izvajanje notranjih revizij, jasno opredeli postopke in metode dela, ki so v skladu z načeli notranjega revidiranja, standardi za notranje revidiranje Slovenskega inštituta za revizijo in Usmeritvami.

Vodja NRS mora imeti ustrezna znanja, izkušnje, primerno formalno izobrazbo ter naziv »preizkušeni državni notranji revizor« ali »državni notranji revizor«. Pripraviti mora dolgoročni in kratkoročni načrt notranjega revidiranja za tekoče leto in za proračunsko obdobje do petih let (Pravilnik, 2002).

Slika 9: Umestitev NRS pri proračunskih uporabnikih



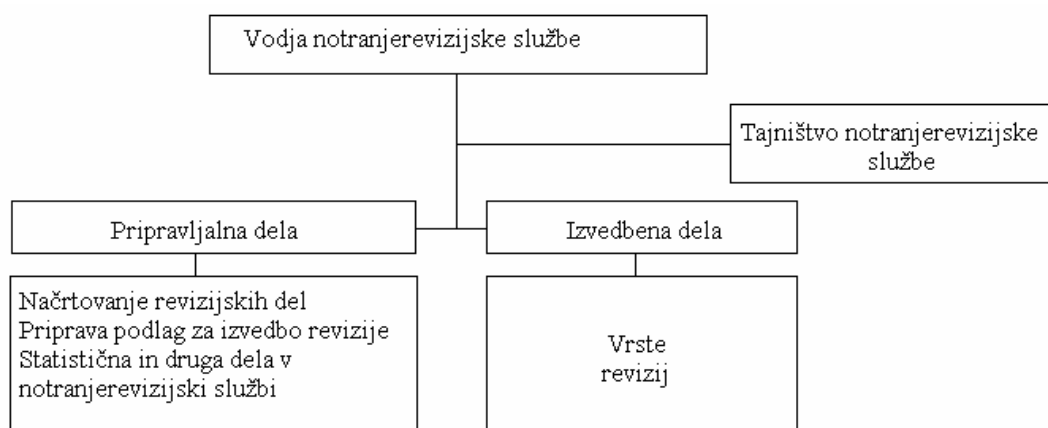
Vir: Lesjak, 2002, str. 9.

NRS delujejo kot službe poslovodstva. Organizacija NRS mora biti določena v pravilniku o delovanju NRS, ki je interni predpis proračunskega uporabnika in temeljni akt za njeno delovanje (Korpič Horvat, 2004, str. 57). Pravilnik opredeljuje položaj in organiziranost službe, njen način dela, poročanje, pravice in dolžnosti zaposlenih ter obveščenost zaposlenih v službi

(Lesjak, 2002, str. 13). NRS izdaja pisna poročila (povzetek sklepov, področje revizije, ugotovitve, ocene ugotovitev, priporočila) predloge in priporočila.

V Sliki 10 je upoštevan stopenjski način dela, kjer so predvidena pripravljalna in izvedbena dela. V pripravljalna dela sodi načrtovanje revizijskih del, priprava podlag za izvedbo revizije ter statistična in druga dela v NRS. Izvedbena dela lahko organiziramo na primer kot revizijo poslovanja, revizijo skladnosti s predpisi ali revizijo računovodstva. NRS lahko seveda organiziramo tudi po posameznih poslovnih področjih ali organizacijskih enotah (Slika 8 na strani 11).

Slika 10: Organizacijska sestava NRS



Vir: Lesjak, 2002, str. 10.

1.2.2.2 Zunanje izvajanje notranje revizije

Za večino organizacij, ki ne nameravajo organizirati lastne NRS, je izvajanje notranjega revidiranja z zunanjimi izvajalci verjetno najhitrejši način zagotavljanja zakonskih obveznosti s tega področja. Za najem zunanjih izvajalcev izvedejo proračunski uporabniki postopke v skladu s predpisi javnega naročanja in z Zakonom o javnih financah. Zunanji izvajalci morajo imeti primerno znanje, veščine, sposobnosti in strokovne izkušnje in jih je smiselno izbrati za daljše časovno obdobje. Usmeritve (2003, str. 17) navajajo: »V primeru, ko izvajanje funkcije notranjega revidiranja v organizaciji ne opravičuje stroškov zaposlovanja in usposabljanja ter stroškov za prostore in delovno opremo, potrebno za izvajanje te funkcije, se lahko celotna funkcija notranjega revidiranja prenese na zunanjega izvajalca«.

Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna (v nadaljevanju: Urad),⁸ ki deluje znotraj ministrstva za finance, lahko izvaja notranje revidiranje proračunskih uporabnikov v skladu s sprejetim letnim načrtom, v katerem je določeno, pri katerih proračunskih uporabnikih bo, glede na svoje zmogljivosti, notranjo revizijo izvedla (Pravilnik, 2002).

⁸ Urad je centralni organ za sistem notranjega nadzora javnih financ in je zadolžen za razvoj in preverjanje finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih (Urad RS za nadzor proračuna, 2005).

2 Potek notranje revizije pri proračunskih uporabnikih

S sprejetjem Zakona o javnih financah septembra 1999 so bile vzpostavljene tri oblike proračunskega nadzora, med njimi tudi notranja revizija. Na področju javnih financ sicer stalno prihaja do sprememb. Do sprememb prihaja tudi v reviziji javnih financ, saj naj bi se revizorji v prihodnosti pretežno ukvarjali z revidiranjem smotrnosti poslovanja, pri načrtovanju in izvajanju revizij pa se opirali na oceno tveganj, ki postaja vedno bolj pomembno področje (Vidovič, 2004, str. 89).

2.1 Cilj in namen notranje revizije pri proračunskih uporabnikih

Notranja revizija je še posebej pomembna za organizacije javnega sektorja, saj notranji revizorji lahko pripomorejo k večji kakovosti dela na več področjih. Naloga notranje revizije je opozarjanje posloводства na slabosti pri delovanju, predlaganje rešitev za njihovo odpravo, pomoč pri opredeljevanju tveganj, ki ogrožajo poslovanje organizacije. Svetujejo o primernem ustroju notranjih kontrol, vendar ne dajejo zagotovil za delovanje in niso nadomestek za notranje kontrole. Pomembna naloga notranje revizije je tudi neodvisno in nepristransko preverjanje in svetovanje županom ali poslovodstvu, kako izboljšati poslovanje (Korpič Horvat, 2003, str. 173).

Proračunskim uporabnikom pomaga doseči cilje z uvajanjem sistematičnega in urejenega pristopa za vrednotenje in izboljšanje učinkovitosti obvladovanja tveganj, kontrol in procesov upravljanja. Cilji se od posloводства do posloводства razlikujejo, saj se razlikuje način razmišljanja in tako se razlikujejo cilji, ki jih posloводство želi doseči in so vrednostno izraženi ter so lahko kratkoročni ali dolgoročni (Spremić, 1997, str. 9; Vidovič, 2004, str. 90). Temeljni cilji notranje revizije so spremljanje doseganja ciljev, ugotavljanje in ocenjevanje tveganj, preverjanje pravilnosti poslovanja, obveščanje posloводства, dajanje priporočil in svetovanje. Dejansko pa je cilj notranje revizije dosežen takrat, ko proračunski uporabnik izboljša svoje poslovanje ter odpravi ugotovljene pomanjkljivosti, na katere ga opozori notranji revizor.

2.1.1. Neodvisnost pri notranji reviziji

Pomembno je, da je pri proračunskih uporabnikih zagotovljeno zadostno število notranjih revizij v vseh organizacijskih enotah oziroma na vseh področjih. Notranji revizijski pregledi morajo biti skrbno načrtovani in v skladu s strategijo proračunskega uporabnika (Lesjak, 2002, str. 14). Kot sem že poudarila, mora biti notranji revizor pri opravljanju svojega dela neodvisen in nepristranski. Neodvisni so notranji revizorji takrat, kadar lahko svoje delo opravljajo svobodno in nepristransko ter brez predsodkov. Neodvisnost dovoljuje, da oblikujejo sodbe, ki so še posebej pomembne pri pravilnem izvajanju poslov (Standardi notranjega revidiranja, 2003). Neodvisnost je pri notranji reviziji bistvenega pomena, zlasti neodvisnost pri sledečem (Buttery, Simpson, 1990, str. 9-11):

a) *Neodvisnost področja, obsega delovanja*

Delo notranjega revizorja se ne sme omejevati. Pregleduje in poroča lahko o aktivnostih v katerem koli oddelku in katerem koli delu oddelka posamezne organizacije ter se sam odloča, v katerih službah v organizaciji bo revizijo opravil.

b) *Neodvisnost dostopa*

Da bi svojo nalogo opravil kar najbolj celovito, ima notranji revizor vso pravico dostopa do vseh potrebnih finančnih in drugih podatkov v organizaciji v razumnem času. Imeti mora vso pravico do pregledov sredstev, tako zemljišč kot tudi stavbe, zalog, vrednostnih papirjev, opreme, drobnega inventarja in denarnih sredstev. Od vseh zaposlencev mora dobiti odgovore na postavljena vprašanja.

c) *Neodvisnost poročanja*

Svoja poročila lahko poda pisno ali ustno, na vseh ravneh organizacije. Izrednega pomena je predvsem komunikacija med notranjim revizorjem in predstojnikom, ki mora biti neposredna.

d) *Neodvisnost dejavnosti*

Notranji revizorji nikakor in nikdar ne smejo delovati na področjih ali opravljati naloge v organizaciji, katere delo kasneje revidirajo. Vendar se kljub temu občasno najdejo primeri, ko notranje revizijske službe delujejo tudi na področju finančnih in poslovodskih kontrol, pri oblikovanju finančnih sistemov ter drugih in tako postajajo neposredno vpleteni v sisteme, katere bi morali pregledovati.

e) *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 v preteklosti bili na vodilnem položaju.

f) *Neodvisnost namena*

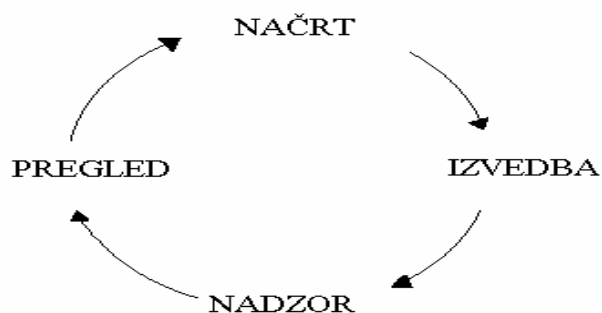
To načelo je lahko tudi samostojno načelo, ki si prizadeva za čim večjo neodvisnost revizijske funkcije. Namen, s katerim se je revizor lotil naloge, mora ostati v okviru načrtovanega, ne glede na vplive in želje drugih, da se od njega odmakne.

Notranja revizija mora biti neodvisna od dejavnosti, pri katerih ima pristojnost revidiranja, samostojno in brez vpliva poslovodstva, čeprav mu je neposredno podrejena, se odloča o reviziji področij (Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS, 2002, str. 9). Funkcionalna neodvisnost mora biti zagotovljena z zakonom. Neodvisnost zagotavljajo: posebni status notranjega revizorja, ki omogoča samostojno strokovno odločanje, neodvisno od poslovodstva, posebni pogoji za imenovanje in razreševanje notranjih revizorjev, samostojnost pri izvajanju revizij, samostojno poročanje in predlaganje izboljšav poslovodstvu ter pomoč pri izvajanju njegove funkcije.

2.2 Postopek izvedbe in potek notranje revizije

Notranji revizorji so usposobljeni ter imajo pooblastila, da v organizaciji preizkusijo in raziščejo katerokoli dejavnost, tudi tisto, ki ima računovodsko ali izvajalno naravo. Bistveni pomen notranjega revidiranja oziroma namen preizkušanja je zagotoviti in predati poslovodstvu ocene, priporočila, nasvete in informacije o dejavnostih, ki so predmet preizkušanja (Sawyer, Vinten, 1996, str. 23). V Usmeritvah so določeni temeljni postopki notranjega revidiranja in se nanašajo zlasti na: načrtovanje revizije; preizkušanje, preiskovanje in dajanje predlogov za izboljšanje poslovanja; sporočanje rezultatov in dajanje priporočil za izboljšave ter na spremljanje v prihodnje. Buttery in Simpson (1990, str. 21) pravita: »za doseganje največje učinkovitosti moramo notranjo revizijo obravnavati kot cikel, ki poleg načrta (angl. Plan), vsebuje tudi izvedbo (angl. Execute), nadzor (angl. Monitor) in pregled (angl. Review)«.

Slika 11: Krožni prikaz glavnih notranjerevizijskih stopenj



Vir: Buttery, Simpson, 1990, str. 21.

2.2.1 Priprava načrta

Standardi notranjega revidiranja (2003) pravijo: »notranji revizorji naj razvijajo in razvidujejo načrt vsakega posla, vključno z obsegom delovanja, cilji in dejavniki razporeditve«. Za ustrezno načrtovanje je pomembno, da notranji revizor pridobi osnovne informacije o ciljih 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 in 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 načrtovanje, taktično načrtovanje in operativno načrtovanje (Vidovič, 1995, str. 64-66):

a) *Priprava strateškega načrta*

Strateško načrtovanje je najpomembnejše, ker z njim določimo cilje 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.

b) *Priprava taktičnega načrta*

Taktično načrtovanje na drugi strani pokriva izbrano obdobje dela, ki ponavadi zajema obdobje enega leta. Naloga taktičnega načrtovanja je, da oceni bremena strateškega načrta, jih poskuša tem boljše uskladiti s sredstvi in kadri, ki so mu na voljo, za kar je tudi pri taktičnem načrtovanju prilagodljivost ključnega pomena.

c) *Priprava operativnega načrta (načrta poslovanja)*

Operativni načrt deli taktičnega na več delov. Vodja NRS bo pri odločanju, katere revizijske naloge vključiti v operativni načrt, upošteval: čas, lokacijo, koristnost posebnih veščakov, posebne dogodke, sezonskost, primernost dela, dobljene informacije, javni interes.

2.2.2 Izvedba

Pred izvedbo notranje revizije, notranji revizor pripravi revizijski program, ki ga potrdi poslovodstvo. V revizijskem programu so zajeti vsi postopki revidiranja in okvir revizije. Vse spremembe pred samo izvedbo notranje revizije morajo biti evidentirane. V nadaljevanju se notranji revizor ali revizijska skupina, ki bo opravljala notranjo revizijo, seznanijo z nalogami revidirane organizacijske enote. Dobro poznavanje predmeta notranjega revidiranja je namreč ključnega pomena za doseganje visoke kakovosti notranje revizije. Sledi informativni sestanek s predstavniki revidirane enote oziroma revidiranega področja, začetno ocenjevanje tveganja pri notranji reviziji in zabeležka o načrtovanju notranje revizije (Lesjak, 2002a, str. 12-15, 26). Izvajanje notranje revizije v organizacijskih enotah oziroma revidiranem področju poteka takole:

1. Izdela se revizijski program v skladu z letnim načrtom notranjih revizij. Napoved revizije se preda poslovodstvu.
2. Opravi se usklajevalni sestanek, kjer so upoštewane vse pripombe in so pridobljene osnovne informacije o delovanju notranjih kontrol.
3. Napravi se matrika tveganja (glej Priloga I na strani 1), pri čemer prve štiri stolpce izpolni notranji revizor, potrdi pa vodja NRS.
4. V skladu s sprejetimi revizijskimi metodami se opravijo revizijski postopki.
5. Notranji revizor izdela osnutek poročila o opravljeni notranji reviziji in ga uskladi z mnenjem vodje NRS.
6. Ko je osnutek poročila o opravljeni notranji reviziji usklajen, se napove usklajevalni sestanek z namenom uskladitve mnenj z vodjo revidirane organizacijske enote oziroma revidiranega področja (lahko so navzoči tudi drugi udeleženci).
7. Po uskladitvi mnenj notranji revizor izdela končno poročilo o opravljeni notranji reviziji.

2.2.3 Nadzor

Nadzor je najpomembnejša stopnja v revizijskem ciklusu, 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 v zvezi s kakovostjo spremlja vodja NRS. Pomembno je, da je vodja NRS prepričan o dobrem načrtovanju revizije, ustrezni usposobljenosti notranjih revizorjev ter da je revidirano področje primerno in da so dejavniki revizije gospodarno uporabljene, da pomembne pomanjkljivosti niso spregledane in da so revizijske ugotovitve trdno podprte (Priročnik za notranje revidiranje, 1999, str. 12, 35).

Vodja NRS je odgovoren, da se notranje revizije izvajajo v skladu s sprejetimi standardi, dolgoročnim in kratkoročnim načrtom notranjih revizij in revizijskim programom (Lesjak, 2002, str. 25). Preveriti mora skladnost standardov in izvedbo notranjih revizij, ali ugotovitve notranjega revidiranja zadoščajo merilom iz standardov, ali so ugotovitve notranjega revidiranja podprte z listinami, ali so notranje revizije opravljene v skladu z letnim načrtom in načrtovanim revizijskim programom in ali so notranje revizije učinkovite.

V okviru nadzora je treba preveriti, ali je bila pri izvajanju revizij kakovost zagotovljena v vseh fazah in v načrtovanih rokih. Sama notranja revizija poteka tako, da se na podlagi letnega načrta pripravi načrt izvedbe revizije, revidirancu pa se pošlje obvestilo o nameravane revidiranju. Po opravljenem začetnem sestanku s poslovodstvom revidiranca se upoštevajo pripombe, ki se dotikajo načrta izvajanja revizije in pridobijo zadostne informacije za začetno oceno notranjih kontrol. Vodja NRS pripravi merila za ocenjevanje sistema notranjih kontrol, to pomeni seznam meril in kazalnikov metod notranjega revidiranja, ki se bodo uporabljale. Notranji revizor pripravi dokumentacijo o revizijskih razkritjih in predlog poročila, ki ga uskladi z vodjo NRS. Potem, ko se revidirancu pošlje osnutek poročila, se z njim opravi zaključni sestanek in se nato pripravi končno poročilo, ki mora vedno vključevati tudi pripombe revidiranca. Končno poročilo vodja NRS pošlje poslovodstvu, ki ukrepa na podlagi priporočil. Poslovodstvo v roku, ki ni daljši od 90 dni, sprejme program ukrepov ter o tem obvesti vodjo NRS. V primeru, da se proračunski uporabnik na priporočila notranjih revizorjev ne odziva, mora vodja NRS o tem s posebnim sporočilom obvestiti Urad. Vodja NRS se na podlagi ocene tveganja odloči za spremljanje v prihodnje (naknadno revizijo) (Usmeritve, 2003, str. 26).

2.2.4 Pregledovanje

Zadnja faza notranje revizije je pregledovanje, ki je ključnega pomena za zagotavljanje čim večje kakovosti notranjih revizij, in se deli na notranje in zunanje pregledovanje. *Notranje pregledovanje* izvaja član NRS; njegova naloga je, da oceni, ali posamezna revizijska skupina deluje v skladu s sprejetimi usmeritvami in postopki. Oceno poda na podlagi delovnega gradiva, v katerem je zajet celoten potek revizije, torej od sprejema posla do končnega poročila, ki se dostavi vodji NRS. *Zunanje pregledovanje* izvajajo notranji revizorji drugih organizacij, zunanji revizorji oziroma revizijske družbe ali zunanji svetovalci NRS, ki imajo potrebno usposobljenost

in znanje. Njihova naloga je, za potrebe posloводства oceniti uspešnost NRS in ugotoviti, ali deluje v skladu s standardi notranjega revidiranja.

3 NOTRANJE REVIDIRANJE PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKI V SLOVENIJI IN VELIKI BRITANJI

3.1 Notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih v Sloveniji

Leta 2003 je Urad pri ministrstvu za finance izdal Usmeritve za državno notranje revidiranje. Namen Usmeritev je opredeliti notranje revidiranje v sistemu notranjega nadzora; opisati njegovo strukturo, ki se vzpostavi pri proračunskih uporabnikih, ter usmerjati in pomagati notranjim revizorjem pri organizaciji in izvedbi notranjih revizij (Usmeritve, 2003, str.1).

Usmeritve so sestavljene iz šestih poglavij, in zajemajo:

1. Uvod
2. Opredelitev in cilje organizacije notranjega revidiranja
3. Vloge in odgovornosti predstojnika, Urad za nadzor proračuna, vodje notranje revizijske službe in notranjih revizorjev
4. Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev
5. Standarde notranjega revidiranja, ki temeljijo na mednarodnih standardih notranjega revidiranja
6. Prakso in postopke, ki opisujejo organizacijo in postopke notranjih revizij

Sestavni del Usmeritev so tudi priloge, pregled standardov notranjega kontroliranja, vsebina letnega poročila, ki se pošlje Uradu, in opisi delovnih mest v NRS.

3.1.1 Notranji revizor

Pravilnik o izdajanju potrdil za naziva državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (2002) določa, da morajo naziv »državni notranji revizor« ali »preizkušeni državni notranji« revizor imeti vsi notranji revizorji, zaposleni v Uradu in v NRS pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih, kjer je to določeno v internih aktih. Državni notranji revizor lahko postane oseba, ki je opravilno sposobna, ima univerzitetno izobrazbo, ki jo priznava država, je moralno neoporečna in ima teoretično znanje, ki je potrebno za poklic notranjega revizorja. Kadar pa se proračunski uporabnik odloči za zunanje izvajanje notranje revizije, mora imeti vsaj vodja notranje revizije potrdilo o nazivu »preizkušeni notranji revizor« in/ali »preizkušeni državni notranji revizor« ali »preizkušeni državni revizor« ali »državni revizor«.

Naziv »državni notranji revizor« se ob predložitvi ustreznih dokazil prizna osebam, ki so primerljiv revizorski naziv pridobile v tujini ali v Sloveniji, in če je bil naziv pridobljen pod enakimi pogoji, kakršne zahteva Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in

preizkušeni državni notranji revizor (2002). Naziv kandidati pridobijo tako, da končajo ustrezni izobraževalni program za državne notranje revizorje, kjer si pridobijo poznavanje:

- revizijskih načel in revizijske metodike ter standardov INTOSAI⁹ in IIA,
- različnih dejavnosti, ki se izvajajo na področju pristojnosti njegove organizacije,
- zakonodaje za državno upravo, javno upravo in lokalno samoupravo, javne službe in poslovanje proračunskega uporabnika ter poznavanje zakonodaje s področja notranjega revidiranja javnih financ,
- sistemov kontrol in disciplinskega postopka,
- finančnega poslovanja, finančnega računovodstva in upravljalnega računovodstva,
- informacijskih sistemov; usposobljenost za delo z računalniškimi programi in podatkovnimi bazami, ki se zahtevajo za delo na tem delovnem mestu,
- poslovedenja in vodstvenih sposobnosti, potrebnih za delo na delovnem mestu v skladu z opisom delovnega mesta, sposobnost za delo z ljudmi in za učinkovito komuniciranje ter sposobnost pomagati vodstvu pri iskanju najboljših rešitev za vzpostavljanje, delovanje in izboljševanje sistema notranjih kontrol.

Poleg naštetega morajo imeti sposobnost pravilnega in učinkovitega ustnega in pisnega komuniciranja, znanje tujega jezika, ki je potrebno za poklicno komuniciranje in dopisovanje. Pri revidiranju pravilnosti poslovanja, kjer gre predvsem za presojo pravilne uporabe predpisov, so potrebna predvsem ekonomska in pravna znanja ter poznavanje proračunskega poslovanja. Pri reviziji smotrnosti poslovanja pa notranji revizor potrebuje tudi znanja drugih strok (na primer: veterinarsko, zdravniško, gradbeno in druga).

Notranji revizorji opravljajo revizijo proračunskih uporabnikov na podlagi Usmeritev. Standardi notranjega revidiranja za proračunske uporabnike temeljijo na mednarodnih standardih IIA, uporabljajo pa se tudi standardi INTOSAI. Notranji revizorji se morajo ravnati po Kodeksu poklicne etike notranjega revizorja, ki pomeni minimum pri zahtevah in njihovem ravnanju.

Notranji revizorji, ki so zaposleni v posameznih državnih organih, njihovih službah, občinskih upravah in drugih osebah javnega prava (javnih zavodih, javnih skladih, javnih agencijah), in so pridobili ustrezen naziv (»preizkušeni državni notranji revizor« oziroma »državni notranji revizor«), imajo po Zakonu o javnih uslužbencih status javnih uslužbencev (2002). Naloge državnih notranjih revizorjev se lahko uredijo z Uredbo o notranji organizaciji, sistematizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in pravosodnih organih (2003).

⁹ Odbor za revizijske standarde pri Mednarodni organizaciji vrhovnih revizijskih inštitucij (International Organization of Supreme Audit Institutions, 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). Pristojnosti v posameznih državah pa so različne glede na subjekte, katerih poslovanje lahko revidirajo, kot tudi glede na vrste revizij, ki jih lahko izvajajo. Omejitve veljajo zlasti za revizije smotrnosti poslovanja. Evropsko računsko sodišče (European Court of Auditors, v nadaljevanju: ECA) preverja pravilnost in smotrnost porabe proračunskih sredstev Evropske unije (v nadaljevanju: EU) (Korpič Horvat, 2003, str. 181).

V skladu z Usmeritvami naj notranji revizor ne bi revidiral področij, za katere je bil pred tem odgovoren najmanj eno leto od dne, ko je začel delati kot notranji revizor, prav tako tudi ne sme sodelovati pri izvajanju funkcij, ki niso del notranjega revidiranja, pri poslovanju in izvajanju kontrolnih postopkov. Ne sme biti odgovoren za izvršilne funkcije ali za razvoj in vzpostavitev sistemov kontrol (Korpič Horvat, 2004, str. 56). Notranji revizor torej ne sme opravljati nobenih drugih operativnih nalog in ne sme opravljati revizije v postopkih, v katerih je poprej sodeloval. Gre za uresničevanje načela nepristranskosti. Notranji revizor v tem času lahko svetuje na področju, kjer je v preteklem letu deloval (Usmeritve, 2003, str.7). Pomembno je, da svoje delo notranji revizor opravlja s potrebno poklicno skrbnostjo. O sumu namernih prevar, napak, škode in neuspešnosti mora obvestiti osebo, odgovorno za revidirano področje.

Zaradi širjenja področja revidiranja se nenehno zahteva razvijanje, povečevanje kakovosti delovanja in vedno večja seznanjenost z najnovejšimi strokovnimi dosežki pri revidiranju. V interesu NRS proračunskega uporabnika je, da je notranji revizor za delo strokovno usposobljen, za kar mora nenehno poglobljati svoje strokovno znanje. Revizor ima za ta namen več oblik izpopolnjevanja znanja (Lesjak, 2000, str. 16), na primer usposabljanje na domu, udeležba pri zunanjih programih, na mednarodnih seminarjih in spremljanje dogajanj prek mednarodnih strokovnih revij, razvijanje sposobnosti za uspešnejše komuniciranje, udeležba na organiziranih sestankih za seznanjanje z novimi metodami dela in spodbujanje notranjih revizorjev, da si pridobijo potrdila o strokovni usposobljenosti.

Pravilnik (2002) v drugem členu določa, da državni notranji revizorji sistematično analizirajo in vrednotijo obvladovanje tveganj, kontrole in postopkov vodenja, ki obsegajo usmeritve in postopke za določitev in spremljanje doseganja ciljev, ugotavljanje in ocenjevanje tveganj, smotrno uporabo virov, spoštovanje sprejetih usmeritev, postopkov, zakonov in drugih predpisov, varovanje premoženja in interesov pred izgubami zaradi vrst nepravilnosti, zagotavljanje zanesljivosti in celovitosti informacij, obračunov, podatkov, vključno z notranjimi in zunanjimi postopki poročanja.

3.1.2 Komuniciranje notranjega revizorja

Pri komuniciranju gre predvsem za odnose notranjih revizorjev s poslovodstvom, ostalimi notranjimi in zunanjimi revizorji, proračunskimi inšpektorji ter drugimi nadzornimi organi, s katerimi mora vodja NRS usklajevati načrte in druge dejavnosti, da se zagotovi čim večje revizijsko pokritje in je podvajanje dela čim manjše, kar pomeni, da je treba razvijati zaupanje, sodelovanje ter razumeti vloge vsakega izmed njih.

3.1.2.1 Odnos med poslovodstvom in notranjim revizorjem

Notranji revizor se mora zavedati, da je pri svojem izvajanju revizijskih nalog samostojen in neodvisen. Proučiti mora mnenja poslovodstva, zavrne jih lahko le na podlagi strokovnih argumentov. Ni pa notranji revizor samostojen glede delovnopravnega položaja, saj zanj enako

kot za vse druge javne uslužbenke veljajo splošni akti delodajalca, v katerih so določene pravice, obveznosti in odgovornosti iz delovnega razmerja. Kot vsi ostali zaposleni mora tudi notranji revizor upoštevati pravilnik organizacije in je disciplinsko odgovoren. V odnosu poslovodstvo - notranji revizor je pomembno, da se natančno določijo pristojnosti in odgovornosti glede delovnopravnega položaja in revidiranja. Pri prvem gre zlasti za odnos nadrejenosti in podrejenosti, pri drugem pa za neodvisen položaj notranjega revizorja, v delo katerega poslovodstvo ne sme posegati in/ali ga pri tem ovirati (Korpič Horvat, 2004, str. 58).

Zelo pomembno je torej, da se med notranjim revizorjem in poslovodstvom razvije odnos, ki temelji na zaupanju in sodelovanju, kar vpliva na to, da je izvajanje dolžnosti in nalog obeh uspešno. Odgovornost poslovodstva se nanaša predvsem na zakonito in smotrno poslovanje, medtem ko notranji revizor preverja, ali je takšno poslovanje resnično zagotovljeno.

3.1.2.2 Odnosi z drugimi notranjimi revizorji

Kadar pride do sodelovanja notranjih revizorjev proračunskega uporabnika z drugimi notranjimi revizorji ali Uradom, mora njihovo vlogo potrditi poslovodstvo proračunskega uporabnika. Vodja NRS za delo, ki ga opravlja druga oseba, bodisi ker je bila naloga nanjo prenešana, bodisi na podlagi pogodbe, določi postopek za dostop, skupno delo ali upoštevanje dela drugih notranjih revizorjev na področjih, za katera je proračunski uporabnik finančno odgovoren (Usmeritve, 2003, str. 30).

3.1.2.3 Odnosi z zunanjimi revizorji in s proračunskimi inšpektorji

Vodja NRS se mora redno sestajati z zunanjimi revizorji, s katerimi razpravljajo o zadevah skupnega interesa, da uskladijo medsebojne informacije in načrte revidiranja ter razpravljajo o poenotenju razumevanja revizijskih tehnik, metodike in terminologije. Notranji revizor lahko sodeluje pri delu zunanjega revizorja, v kolikor to ne vpliva na njegovo neodvisnost in ne ogroža izvajanja prednostnih nalog NRS pri dajanju zagotovil poslovodstvu glede tveganj, kontrol in postopkov poslovođenja. Vodja NRS mora pridobiti povratne informacije o delu ostalih nadzornih organov s področja javnih financ, da se pri pripravi načrtov revidiranja izogne podvajanju dela.

Za preprečevanje podvajanja dela in čim bolj učinkovito revizijsko pokritje morajo vodje NRS in Urad revizijske načrte in dejavnosti notranjih revizorjev čim bolj uskladiti. Ko pride do izvajanja proračunskega inšpiciranja, je notranji revizor ena izmed oseb, s katero komunicira proračunski inšpektor (Usmeritve, 2003, str. 30-31).

3.1.3 Področje in načrtovanje revidiranja ter ocena tveganja

Področje notranjega revidiranja zajema celoten sistem finančnega poslovođenja in kontrol organizacije; tako notranje revidiranje pokriva celotno mrežo sistemov organizacije in notranjih

kontrol, ki so namenjene za doseganje ciljev. NRS na podlagi analize tveganja pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju poslovodstvu proračunskega uporabnika svetuje, naj ta (Lesjak, 2002, str. 14):

- zagotovi, da se s programom dosežejo želeni rezultati in da se sredstva, ki so uporabljena za izvajanje teh programov, ujemajo z zastavljenimi cilji in nalogami,
- sredstva ustrezno varuje pred izgubami vseh vrst, vključno z izgubami zaradi goljufij, nepravilnosti in korupcije,
- zagotavlja celovitost, točnost in zanesljivost informacij, obračunov in podatkov,
- sprejema odločitve na podlagi zanesljivih in sprotnih informacij,
- stalno izboljšuje kakovost izvajanja temeljnih poslovnih funkcij pri uporabniku,
- spoštuje finančne načrte, dogovorjene usmeritve in postopke ter zakone in druge predpise ter
- odkriva, ocenjuje in obvladuje tveganja.

Za čim bolj natančno določitev področja revidiranja mora notranji revizor upoštevati vse predpise in druge dokumente, ki vsebujejo pomembne informacije o sistemu, pretekla revizijska poročila o danem sistemu, druge primerne vire in zaposlence, ki imajo podatke o predmetu revidiranja ter dokumente, ki so se uporabljali v času izvedbe revizije.

Notranji revizijski pregledi morajo biti načrtovani v skladu s strategijo proračunskega uporabnika. Načrti notranjega revidiranja morajo biti pripravljene tako, da jih je mogoče uresničiti, da spodbujajo učinkovito in namensko uporabo sredstev. Ponavadi se delijo na tri vrste: strateški načrt (dolgoročni načrt, ki je 4- ali 5-letni), letni (kratkoročni načrt) in načrt izvajanja revizije (program dela).

Pri načrtovanju revidiranja mora proračunski uporabnik upoštevati, da se načrtovanje revidiranja začne s pregledovanjem in razumevanjem ciljev. Razumeti mora strukturo, postopke in notranjo organizacijo dela. Področje in način izvajanja revizije sta odvisna od revizijskih ciljev, v katerih je opredeljeno tudi, kaj se z revidiranjem želi doseči. Proračunski uporabnik mora ugotoviti in oceniti naravo tveganj v zvezi s predmetom revidiranja, več pozornosti mora notranji revizor posvetiti delom sistema, ki so izpostavljeni večjemu tveganju ali so bolj ranljivi. Ravno tako je treba rezultate predhodno izvedenih notranjih in zunanjih revizij pri načrtovanju upoštevati. V strategiji notranjega revidiranja se morajo odražati tudi prednostni interesi poslovodstva. Pri samem izvajanju notranje revizije notranji revizor lahko upošteva pretekle izkušnje v zvezi s težavami, ki so nastale v podobnih sistemih ali njihovih delih. Podpora poslovodstva je pri notranjem revidiranju zelo pomembna, saj se ob odkriti podpori stroški revidiranja zmanjšajo, ker zaposlencev ni treba prepričevati o obstoju problemov ali o potrebi po notranjem revidiranju, da bi v prihodnje podobne probleme preprečili. V primeru, da notranji revizor ni imel dostopa do dokumentacije, mora v končnem poročilu navesti, da zato svojih delovnih nalog ni mogel opraviti, kot je bilo načrtovano. Kadar pa se pojavi sum goljufije, se uvede ločena preiskava. Pri

notranjem revidiranju je pomembna tudi bistvenost informacij.¹⁰ Notranja revizija je bolj temeljita, 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 temeljito. Interes javnosti, medijev in drugih zunanjih teles mora revizor upoštevati, s tem pa tudi vsa zunanja poročila ali korespondenco o dejavnosti proračunskega uporabnika (Usmeritve, 2003, str. 22-23).

Tveganje je nevarnost, da bo nek dogodek, postopek ali akcija slabo vplival na delovanje proračunskega uporabnika. Preprečevanje napak v delovanju in ocena tveganja, ki izhajajo iz sistema notranjih kontrol proračunskega uporabnika, so najpomembnejši in prvotni nameni notranjega revidiranja. Tveganja zajemajo tudi težavne situacije, različne interese udeleženih strank in neizkoriščene priložnosti. Funkcija notranjega revidiranja mora organizaciji pomagati pri ugotavljanju in vrednotenju pomembnejših izpostavljenj tveganjem in prispevati k njihovemu obvladovanju.

Odgovornost posloводства proračunskega uporabnika je upravljanje s tveganji, za kar mora vzpostaviti primeren sistem. Ocenitev 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, ali 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).

Pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj mora oseba, odgovorna za notranje revidiranje, uporabljati jasno metodiko, ki temelji na ciljnih proračunskega uporabnika. Sodelovati mora s poslovodstvom pri iskanju odgovorov na vprašanja. Na podlagi teh ocen se določi stopnja tveganja za vsak predmet revidiranja, predvidijo se potrebe po revidiranju. Cilj notranjega revidiranja je tudi ocena ustreznosti ukrepov, ki jih poslovodstvo sprejme za gospodarno in učinkovito obvladovanje tveganj, prisotnih v revidiranem proračunskem uporabniku. Naloga vodje NRS je, da ugotovi potrebe po revidiranju ter določi prednostne naloge in na podlagi tega pripravi časovni raspored izvajanja revizij. Ko je predmet revidiranja določen, se ocenijo z njim povezana tveganja. Vprašanja, na katera je smiselno dobiti odgovore (Usmeritve, 2003, str. 20):

- o splošni stopnji tveganja v javnem sektorju in/ali se notranji revizor strinja z oceno tveganj vodstva;
- kakšno geografsko in fizično škodo bi organizacije in zaposlenci v javnem sektorju lahko imeli oziroma bi proračunski uporabnik lahko imel;
- o vrstah ukrepov za doseganje splošnih ciljev proračunskega uporabnika in podciljev na področju dela proračunskega uporabnika;

¹⁰ »Informacija je bistvena, kadar njena napačna navedba ali opustitev vpliva na poslovne odločitve proračunskega uporabnika« (Usmeritve, 2003, str. 23).

- kako je opredeljen cilj varovanja organizacije, na katerih področjih in na kakšen način lahko zaposlenci škodijo proračunskemu uporabniku;
- katera so prednostna področja ali naloge varovanja proračunskega uporabnika in kakšno splošno stanje varovanja mora doseči pri izvedbi ukrepov;
- katera stopnja tveganja in kontrolni elementi so sprejemljivi za poslovodstvo proračunskega uporabnika;
- kakšno je tveganje izgube priložnosti, ker se določena dejavnost ali funkcija ne izvede.

Na podlagi odgovorov na vprašanja se mora opredeliti sprejemljivo tveganje za vsako organizacijsko enoto oziroma področje, ki bo predmet revidiranja. NRS mora stalno spremljati stopnjo tveganja, saj tveganja ni mogoče popolnoma odpraviti.

Pri ocenjevanju potreb po revidiranju je treba upoštevati tudi dejavnike tveganja, kot so število transakcij in njihova vrednost, število poslovnih dogodkov, možnost preoblikovanja sredstev, zapletenost opravljenih dogodkov, zakonodaja, znanje in uspešnost vodstva in ostalih zaposlencev, okolje revidiranja, ozaveščenost poslovodstva o obstoju postopkov notranjega nadzora in njihovi uporabi. Dejavniki so lahko tudi razni pritiski na poslovodstvo, ekonomska politika, zunanji vplivi (na primer kupcev, dobaviteljev) prostorska razpršenost poslov, stopnja računalniške in informacijske ureditve, organizacijske in podobne spremembe, ugotovitve predhodnih revizij in drugo.

3.1.4 Poročanje in spremljanje v prihodnje

Poročanje o izsledkih revizije je eden od najpomembnejših vidikov dela notranjih revizorjev. Standardi običajno navajajo zahteve o vsebini poročanja, kriterijih za določanje kakovosti in postopkih, kako ravnati v primeru neskladnosti s pravili. Notranji revizor po opravljeni notranji reviziji pripravi osnutek revizijskega poročila o opravljeni notranji reviziji revidirane organizacijske enote oziroma revidiranega področja. Standardi notranjega revidiranja (2003) pravijo, da mora biti kakovost poslovnih poročil: »točna, nepristranska, jasna, jedrnata, ustvarjalna, popolna in pravočasna«.

Notranji revizorji morajo poslovodstvo sproti obveščati o svojih ugotovitvah in priporočilih. Poročilo mora vsebovati cilje, področje ter rezultate revidiranja, mnenje o ustreznosti, zanesljivosti in uspešnosti kontrol v revidiranem sistemu ter priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti. V poročilu so na kratko predstavljeni bistveni rezultati. Poročilo samo mora biti omejeno 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. Poročilo je tudi podlaga za izboljšanje kakovosti sistema notranjih kontrol. Sestavljeno je iz naslednjih poglavij: povzetek, področje revidiranja, metode revidiranja, ugotovitve, ocena ugotovitev in priporočila za prihodnje ukrepe (Usmeritve, 2003, str. 27).

Osnutek poročila se predloži poslovodstvu revidirane organizacijske enota oziroma področja, to pa je v roku, ki ni daljši od 90 dni (določenem s pravilnikom o delovanju NRS), po prejemu osnutka dolžno sporočiti pripombe k ugotovitvam notranjega revidiranja. Pripombe usklajujejo na skupnem sestanku predstavnikov NRS in poslovodstva revidirane organizacijske enote (Lesjak, 2002a, str. 19). Ko so sprejeti vsi zadovoljivi odgovori poslovodstva, jih vključijo v vsako priporočilo. Z uporabo lista revizijskih izidov je mogoče nesoglasja hitreje rešiti. Nesoglasja morajo biti razrešena že ob koncu revizije. Kadar pa glede pomembnih revizijskih ugotovitev soglasja ni možno doseči, se sporno vprašanje prenese na višje stopnje, vse dokler soglasje ni doseženo.

V primeru ugotovitve večje škode ali prevare, ki se kaže kot zmanjšanje sredstev proračunskega uporabnika, in drugih večjih napak, mora notranji revizor nemudoma ukrepati in ustaviti aktivnosti, ki jih povzročajo. Napiše posebno poročilo o ugotovljenih nepravilnostih in ga posreduje vodji NRS ali poslovodstvu, ki ukrepa tako, da izvede vsa priporočila, ki izhajajo iz tega poročila. Po potrebi mora o nepravilnostih obvestiti pristojne inštitucije. Vse napake, ki so odkrite po končnem poročilu o opravljeni notranji reviziji, morajo biti zapisane v obrazcu *Popravki napak končnega poročila o opravljeni notranji reviziji revidirane organizacijske enote oziroma revidiranega področja*, in je priloga revizijskega dosjeja, poglavja Zaključki (Lesjak, 2002a, str. 22). Urad je treba s tako imenovanim posebnim poročilom obvestiti, kadar poslovodstvo zavrne ugotovitve ali priporočila, in kadar se izkaže, da je bila izvedba ali upoštevanje priporočil nezadostno. Obrazec Evropske komisije za poročanje o nepravilnostih, ki ga proračunski uporabnik pošlje Uradu, vsebuje vse razkrite nepravilnosti pri procesiranju ali uporabi sredstev Evropske unije (v nadaljevanju: EU) in domačega sofinanciranja (Usmeritve, 2003, str. 27). Celotno tveganje, ki izhaja iz neupoštevanja priporočila, nosi poslovodstvo.

Letno poročilo,¹¹ ki ga za preteklo leto pripravi vodja NRS, mora biti pripravljeno do konca februarja tekočega leta in vključuje povzetek ugotovitev in priporočil notranjih revizorjev. Letno poročilo mora vodja NRS poslati poslovodstvu, njegovo kopijo pa Uradu (Usmeritve, 2003, str. 29).

Spremljanje v prihodnje je postopek, ki ga izvajajo notranji revizorji z namenom ugotoviti, ali so predlogi in priporočila za odpravo pomanjkljivosti oziroma za izboljšave, ki izhajajo iz končnega poročila o opravljeni notranji reviziji, upoštevani (Lesjak, 2002a, str. 24). Njegov namen je torej predvsem pridobiti zagotovila, da so priporočila in predlogi, ki izhajajo iz končnega poročila o opravljeni notranji reviziji, izvedeni natančno, učinkovito in pravočasno.

¹¹ Letno poročilo obsega poročilo o (Lesjak, 2002a, str. 23):

- uresničevanju ciljev letnega načrta notranjih revizij;
- izrednih notranjih revizijah;
- povzetku pomembnejših ugotovitev opravljenih notranjih revizij;
- drugih opravljenih delih ter
- kadrih in izobraževanju.

3.1.5 Nadzor

V okviru pristopnih pogajanj za vstop v EU je Slovenija vzpostavila notranji nadzor javnih financ, temelječ na usmeritvah evropske Komisije in mednarodno sprejetih standardih za poslovanje in notranje kontrole. Najpomembnejše pravne podlage, ki določajo notranji nadzor nad javnimi financami, so:

- Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 30/02),
- Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 30/02),
- Zakon o izvrševanju proračuna (Uradni list RS, št. 130/03),
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora nad javnimi financami (Uradni list RS, št. 72/02) in
- drugi predpisi.

Nadzor porabe javnih sredstev ena od pomembnih faz, ki zagotavlja učinkovitejše upravljanje z javnimi financami. Temeljne vrste nadzora nad javnimi financami so inšpiciranje, kontroliranje (ex ante) in revidiranje (ex post). V Sloveniji se nadzor nad proračunskimi uporabniki izvaja na treh ravneh. Na prvo raven sodita sprotni nadzor in naknadni nadzor. V *sprotni nadzor* sodi sistem notranjih kontrol kot sistem postopkov in odgovornosti zaposlenih, *naknadni nadzor* pa predstavlja notranja revizija učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti. Na drugi ravni izvaja nadzor Urad v sestavi ministrstva za finance, ki izvaja naknadno kontrolo uporabe proračunskih sredstev, naknadno računovodsko - finančno revizijo ter revizijo učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti. V primeru ugotovljenih nepravilnosti, kršitev in znakov kaznivih dejanj inšpektor predlaga uvedbo postopka pri državnem tožilcu ali sodišču. Urad po splošnem upravnem postopku, ki je enak za vse upravne zadeve, izdaja odločbe. O opravljenih nadzorih, ugotovitvah in odločitvah Urada mora ministrstvo za finance obveščati Vlado Republike Slovenije, ki po obravnavi poročilo posreduje DZ RS in Računskemu sodišču. Nadzor na tretji ravni izvaja Računsko sodišče, ki na podlagi Zakona o Računskem sodišču Republike Slovenije (2001) nadzira porabo sredstev. O svojih ugotovitvah poroča DZ RS, v okviru katerega deluje tudi Odbor za nadzor proračuna in drugih javnih financ (Lah, 2005, str. 8-9).

Notranji nadzor nad javnimi financami v Sloveniji temelji na finančnem poslovanju in notranjih kontrolah, funkcionalno neodvisni NRS in centralnim neodvisnim organom za razvijanje, usklajevanje in nadziranje (Lah, 2005, str. 10). *Finančno poslovanje* obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja in izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenja in poročanja z namenom doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami. *Notranje kontrole* obsegajo sistem postopkov in metod, njihov cilj je zagotoviti spoštovanje načela zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (Korpič Horvat, 2004, str. 54). *Funkcionalno neodvisna NRS* je podlaga za neodvisno ocenjevanje, vrednotenje in svetovanje glede učinkovitosti in ustreznosti sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol. *Centralni neodvisni organ za razvijanje, usklajevanje in nadziranje* pa je sestavni del sistema notranjega nadzora nad javnimi financami; razvija metodiko in usklajuje decentralizirane NRS pri vseh proračunskih uporabnikih.

Zagotavlja funkcionalno neodvisnost notranje revizije, nadzira delovanje celotnega sistema in o tem celovito poroča vladi.

Cilj notranjega nadzora (Pravilnik, 2002) je zagotoviti, da finančno poslovanje in notranje kontrole delujejo urejeno, v skladu z načeli zakonitosti, preglednosti, gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. To pa z drugimi besedami pomeni, da se zagotovi urejeno načrtovanje in izvrševanje proračunov in finančnih načrtov, računovodenje, poročanje in predhodno finančno kontrolo.

Vodja NRS mora določiti primerna merila in kazalnike, s katerimi ocenjuje opravljeno delo. Stopnja nadzora mora biti v sorazmerju z izkušnjami in usposobljenostjo posameznega notranjega revizorja, največjo pozornost pa je treba posvetiti notranjim revizorjem, ki se šele usposablajo.

Revizije o poslovanju uporabnikov javnih sredstev¹² izvajajo revizorji računskega sodišča, ki imajo večinoma enake pristojnosti kot notranji revizorji. Njihov cilj je izreči mnenje o pravilnosti ali smotrnosti poslovanja (Korpič Horvat, 2003, str. 180). Poslovodstvo, organizacijsko vodstvo in drugi nadzorni organi (kot so Urad in Računsko sodišče) morajo biti sposobni oceniti smotrnost poslovanja NRS. Gospodarnost in učinkovitost se lahko ocenita s pomočjo analiz količinskih kazalnikov¹³ in kazalnikov uspešnosti, ki so bolj subjektivni. Stopnja subjektivnosti se sicer lahko zmanjša z oceno odzivnosti poslovodstva in revidirancev na delo NRS. Na zmanjšanje stopnje subjektivnosti se lahko vpliva tudi z uporabo dokazov, ki so bili pridobljeni s preverjanjem kakovosti ali pa z rezultati zunanega preverjanja kakovosti in skladnosti dela NRS (Usmeritve, 2003, str. 34).

Kadar proračunski uporabnik pridobi sredstva EU, morajo notranji revizorji sodelovati z Uradom, upoštevati njegove predloge pri načrtovanju revizij in poročati o vseh revizijah, ki se nanašajo na porabo sredstev EU. Nadzor nad proračunskimi uporabniki, ki so vključeni v izvajanje programov ali nalog, sofinanciranih iz sredstev EU, opravlja Urad. Proračunski uporabniki, ki so prejemniki sredstev EU, morajo pri izvajanju neodvisnega nadzora revizorjem

¹² Po petem odstavku 20. člena Zakona o Računskem sodišču (2001) je uporabnik javnih sredstev:

1. pravna oseba javnega prava ali njena enota;
2. pravna oseba zasebnega prava, če zanjo velja vsaj eno od naslednjega:
 - da je prejela pomoč iz proračuna EU, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti;
 - da izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije;
 - da je gospodarska družba, banka ali zavarovalnica, v kateri imata država in lokalna skupnost večinski delež;
3. fizična oseba, če zanjo velja vsaj eno od naslednjega:
 - da je prejela pomoč iz proračuna EU, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti;
 - da izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije.

¹³ Kvantitativni kazalniki so: kazalniki o porabljenem času, stroških, realizaciji načrtov in neposrednih prihrankih, kot so odkrite in preprečene nepravilnosti ali goljufije. Kvalitativni kazalniki: število priporočil, ki jih je vodstvo prejelo in izvedlo, število opravljenih notranjih revizij in število dni usposabljanja glede na letni načrt (Usmeritve, 2003, str. 34).

Ministrstva za finance, Urad, kontrolorjem Evropske komisije in revizorjem ECA omogočiti neoviran dostop do vseh informacij, prostorov in osebja (Pravilnik, 2002).

3.2 Notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih v Veliki Britaniji

Javni sektor v Veliki Britaniji obsega približno 40 odstotkov celotnega gospodarstva in ima v primerjavi z gospodarskimi družbami, katerih cilj je maksimizacija dobička, širši namen. V javni sektor sodi osrednja državna oblast (angl. Central Government): ministrstva, agencije (okoljske in avtocestne agencije) in organizacije, ki delujejo samostojno, vendar s pomočjo državnega proračuna, poznane kot »Quangoes«; lokalna oblast; zdravstvo: bolnišnice in zdravstveni domovi; šolstvo (sodi sicer pod lokalno oblast, vendar je kot tako samostojno): univerze, kolidži; neprofitne organizacije: stanovanjska združenja in registrirani lastniki socialnih stanovanj.

Notranje revidiranje javnega sektorja v Veliki Britaniji uživa dolgoletno tradicijo, saj je Pooblaščen inštitut javnih financ in računovodstva (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, CIPFA) že leta 1979 izdal prvo publikacijo s področja notranjega revidiranja javnega sektorja. Svetovalni odbor računovodskih teles (Consultative Committee of Accountancy Boddies, v nadaljevanju: CCAB) sprva ni dovolil uporabe termina standard in tako je v začetku 1990 Odbor za revidiranje (Auditing Practices Committee, APC) izdal Notranje revizijske usmeritve (Buttery, Simpson, 1990, str. 6). Potreba javnosti po odgovornem poslovanju in pričakovanja po zagotavljanju pravičnosti so povzročili, da je le malo aktivnosti, ki niso del notranje revizije. Zgodovinsko gledano, je med notranjimi revizorji zasebnega in javnega sektorja dolgo časa obstajalo sovražno okolje. Z oči slednjega je bilo notranje revidiranje javnega sektorja označeno kot manj vredno v primerjavi z vase zagledanim privatnim sektorjem. Tako je prihajalo do stalnega seljenja notranjih revizorjev iz javnega v zasebni sektor. Dejstvo je, da je javni sektor dolga leta izobraževal notranje revizorje, ki so se potem prezaposlili v zasebni sektor in predstavljali cenejšo delovno silo. Kljub zgodovinskim razlikam je danes razlika med notranjim revidiranjem javnega in privatnega sektorja mnogo manj vidna, saj velikokrat notranje revidiranje javnega sektorja opravljajo prav notranji revizorji, zaposleni v zasebnih družbah (A Public Private Partnership, 2005).

V Veliki Britaniji notranji revizorji pri svojem delu uporabljajo Državne notranjerevizijske standarde (Government Internal Audit Standards, v nadaljevanju: GIAS), Državni notranjerevizijski priročnik (Government Internal Audit Manual, GIAM) in druge usmeritve ravnanja pri notranjem revidiranju. GIAS predlagajo način organizacije NRS in potek notranjega revidiranja (GIAS, 2001, str. 6).

V GIAS je poleg uvoda, definicije notranjega revidiranja in kodeksa etike notranjih revizorjev osrednje državne oblasti opredeljenih tudi 10 standardov, ki so razdeljeni na dva dela:

- a) *Organizacijski standardi (standardi od 1- 5) zajemajo organizacijska in strukturna področja notranje revizije:*
področje notranje revizije, neodvisnost, delovanje revizijskih odborov, odnose notranjih revizorjev z ravnateljstvom, drugimi revizorji in preiskovalnimi organi ter usposabljanje in strokovno izobraževanje zaposlencev.
- b) *Standardi poslovanja (standardi od 6-10) se nanašajo na delovanje in izvajanje notranjih revizij:*
opis revizijskih strategij, ravnanje z revizijskimi nalogami, strokovno skrbnost, poročanje in zagotavljanje kakovosti.

3.2.1 Notranji revizor

NRS naj bi imela ustrezno število strokovno usposobljenih zaposlencev s primernimi izkušnjami, ki ustrezajo zastavljenim ciljem in so v skladu z GIAS. Notranji revizorji morajo za opravljanje svojih nalog imeti ustrezna strokovna znanja, ki jih morajo s pomočjo izobraževalnih programov razvijati in izpopolnjevati. Vodja notranje revizije (angl. The Head of Internal Audit) mora pri tem poskrbeti za ustrezne priprave, za ohranjanje in razvijanje strokovnosti revizijskega osebja, nadzorovati mora tudi tekoče izobraževalne dejavnosti vseh zaposlencev v svoji NRS.

GIAS (2001) pravijo, da je Državni notranjerevizijski certifikat (Government Internal Audit Certificate, v nadaljevanju: GIAC) »minimalni nivo sposobnosti, znanja in izkušenj, ki se od notranjega revizorja zahteva« in da »morajo vse notranje revizije voditi in nadzorovati notranji revizorji, ki GIAC posedujejo«.

Potrdilo GIAC je dokazilo, da so njegovi imetniki opremljeni s teoretičnim znanjem¹⁴ in praktičnimi izkušnjami, s pomočjo katerih izvajajo notranje revidiranje v državnih organizacijah v skladu z GIAS. To pa na drugi strani ne pomeni, da mora vsak član skupine notranjih revizorjev imeti vsa znanja, ki jih GIAC določa. Vodja notranje revizije je tisti, ki določa nivo sposobnosti, znanj in izkušenj znotraj skupine, s pomočjo katerih se zastavljeni cilji enote dosežejo. Sicer pa je GIAC standard pristojnosti in pooblaščenosti v stroki notranjega revidiranja. GIAC oblikuje Zakladnica Njenega veličanstva (HM Treasury) v sodelovanju s strokovnjaki (s področja notranje revizije) z namenom, da se izpolnijo zahteve po znanjih, ki so potrebna za učinkovito izvedbo notranjih revizij v državnem sektorju (GIAC, 2002, str. 3).

¹⁴ Teoretično znanje se lahko pridobi tudi s pomočjo ustreznih revizijskih spričeval, običajno s »Poklicno strokovno stopnjo« (Practitioner level qualification, v nadaljevanju: PIIA). Revizorji, ki so ustrezno strokovno usposobljeni in so vpoklicani na mesta v državni službi notranjih revizij, bodo morali pridobiti znanja iz državnega okolja, preden se jim dodeli GIAC. Namesto naziva PIIA, IIA ponuja naziv »računovodja CCAB«, ta naziv ne dopušča naziva PIIA, dovoljuje pa jim, da opravijo seminarje za naziv »Strokovna usposobljenost« (The Professional Qualification, MIIA), če jo želijo pridobiti (GIAC, 2002, str. 4, 6).

Vodja notranje revizije posamezniku dodeli potrdilo potem, ko se prepriča, da je zadovoljivo dosegel vse elemente izobrazbe. Vodja notranje revizije je tudi odgovoren za dodatne potencialno potrebne izobraževalne vsebine, ki jih prilagodi potrebam lastne organizacije. Za dodelitev naziva se zahteva osvojitve vsaj treh osnovnih elementov od naštetih (GIAC, 2002, str. 4-6):

- Primeren akademski (visokošolski oziroma univerzitetni) naziv (glej Priloga VI na strani 11). Kandidat za pridobitev GIAC je lahko oproščen opravljanja nekaterih izpitov pod pogojem, da vlogo za oprostitev odobri vodja notranje revizije, preden je ta oddana inštitutu. Kandidati, ki nimajo izpolnjenih pogojev, morajo pridobiti vsa dovoljenja za zahtevane izpite in zadolžitve za vse izobraževalne poti, ki jih bodo opravljali.
- Kandidati od svojih štipenditorjev (angl. tuition) pridobijo ustrezna priporočila, ki dokazujejo, da so sodelovali pri pomembnem akademskemu usposabljanju v skladu z ustreznimi standardi in so med tečajem uspešno opravili vse preizkuse.
- Naloge, ki jih opravijo med pridobivanjem izkušenj, morajo biti dokazljive s strani vodje skupine in v skladu z ustreznimi standardi. Naloge in dela, ki jih kandidat opravi v nevladnih organizacijah, so sprejemljive le, ko imajo namen nabiranja izkušenj in še to le, kadar je to odobreno s pooblastilom vodje notranje revizije. Minimalna dolžina pridobitev delovnih izkušenj ni predpisana, od kandidata se tudi ne pričakuje, da bi v letu dni pridobil popoln spekter izkušenj. Ključna pri tem sta obseg in kakovost pridobljenih izkušenj, ne pa dolžina izobraževanja.
- Kandidat, ki zadovoljivo izpolni vse zadolžitve štipenditorja v skladu s standardi, ali vodji notranje revizije predloži dokaze, iz katerih je razvidno, da je izpolnil vse naloge, določene z učnim načrtom.

Vodja notranje revizije razvije program, ki zagotavlja primerno poklicna skrbnost¹⁵ (angl. Due professional care). Primerna poklicna skrbnost je dosežena s kakovostnim zagotavljanjem metodologij. Vodja notranje revizije se potruži, da se notranjim revizorjem zagotovijo primerni procesi, zlasti tisti za ugotavljanje prevar ali neprimerne ravnanja. Med drugim mora vodja notranje revizije pripraviti načrte za osnovno izobraževanje in načrte za prihodnje strokovno usposabljanje in razvijanje vseh zaposlencev znotraj NRS, vključno z njim samim. Primerna poklicna skrbnost ustreza ciljem, naravi in bistvu notranjega revidiranja. Odgovornost za zagotavljanje samostojnega vodenja dela s primerno poklicno skrbnostjo imajo tudi posamezni notranji revizorji, ki naj bi bili pravični in brez predsodkov ter delovali nepristransko, se izogibali navzkrižjem in delovanju v lastnem interesu, naj ne bi sprejemali daril, spodbud ali drugih nagrad zaposlencev, strank, poslovnih partnerjev ali tretjih oseb, upoštevali in opravljali le tisto delo, ki je potrebno za doseganje revizijskih ciljev, bili pozorni na možnost pojava namernih kršitev, napak, izpustitev, neučinkovitosti, razišnosti, nesposobnosti, neuspehov pri izpolnjevanju poslovodske politike in nezdržljivosti interesov. Imeli naj bi ustrezno znanje za

¹⁵ Primerna poklicna skrbnost je skrb in sposobnost, ki jo primerno razsoden in usposobljen notranji revizor uporablja pri izvajanju svojih obveznosti. Primerna skrbnost deluje skupaj s pristojnostjo, pooblaščenostjo in razsodnostjo in ne pomeni nezmožljivosti in posebne učinkovitosti. Primerna poklicna skrbnost je uporaba vseh revizijskih znanj in ocen, ki temeljijo na ustreznih izkušnjah, izobraževanju, poštenosti in objektivnosti (GIAS, 2001, str. 29).

odkrivanje pokazateljev možnih prevar ter naj bi razkrili vse storjene prevare in predlagali ustrezno strokovno preiskavo, razkrili vse znane dokaze (če jih ne razkrijejo, so lahko poročila notranjih revizorjev izkrivljena ali celo prikrivajo nezakonita dejanja). Pričakuje se, da se v poročilih razkrije vsakršno neupoštevanje in neizpolnjevanje usmeritev, zakonov in standardov. Pomembno je tudi, da informacij, ki so jih pridobili med notranjim revidiranjem, ne uporabljajo v lastno korist ali zaslužek (GIAS, 2001, str. 29).

3.2.2 Revizijski odbor

V Veliki Britaniji se je, v primerjavi z ZDA, zamisel o revizijskih odborih razvijala počasneje. Strokovne inštitucije so opozarjale, da lahko revizijski odbori zelo pomembno pripomorejo k učinkovitemu upravljanju organizacij in s tem zapolnijo pravno praznino v zakonodaji (Duhovnik, 1997, str. 12). Načela politike za revizijske odbore v osrednji državni oblasti (Policy Principles for Audit Committee in Central Government) omogočajo, da revizijski odbor ustanovi predstojnik računovodstva (angl. Accounting Officer), razen v primerih, ko obstajajo jasni razlogi, ki temu nasprotujejo (GIAS, 2001, str. 17). Revizijski odbori naj bi bili ustanovljeni v vseh osrednjih državnih in vladnih organih, njihovo bistvo je podpirati predstojnika računovodstva (ali sveta) z nadziranjem in pregledovanjem tveganj, kontrol in procesov upravljanja. Revizijski odbor je uspešen mehanizem, s katerim predstojnik računovodstva (ali svet) nadzira poslovanje organizacije, če je to v njegovem interesu, kljub temu se njegova odgovornost zaradi delovanja revizijskega odbora ne zmanjša. Pomembna lastnost revizijskega odbora je njegova vsestranska neodvisnost. (The Audit Committee Handbook, 2003, str. 2, 13). Revizijski odbor naj bi predstojniku računovodstva svetoval o:

- Tem, katere sposobnosti in izkušnje zahtevati za mesto vodje notranje revizije;
- pogojih priporočil notranje revizije;
- učinkovitosti strategij notranje revizije in periodičnega načrta tveganj v organizaciji;
- izvorih dohodkov notranje revizije (angl. the resourcing of internal audit);
- dogovorih, sklenjenih z namenom sodelovanja z notranjimi in zunanjimi revizijskimi ter drugimi preiskovalnimi organi ter
- o tem, ali se poslovodstvo drži nasvetov in priporočil notranjih revizorjev.

Namen revizijskega odbora je svetovati predstojniku računovodstva o ustreznosti revizijskih dogovorov (notranjih in zunanjih) in o uporabi ukrepov v skladu s tveganjem in nadzorovanjem v organizaciji. Vodja notranje revizije in višji član zunanje revizijske skupine naj bi imela pravico prisostvovati na sestankih revizijskega odbora., ki se mora sestajati redno, in sicer vsaj štirikrat letno. Pogoji dogovorov (angl. Terms of Reference) za notranje revidiranje se nanašajo zlasti na vzpostavljanje odgovornosti in ciljev notranje revizije, na organizacijo NRS, opredelitev področja notranje revizijske dejavnosti in da imajo vsi notranji revizorji pravico dostopa do vseh podatkov, sredstev, osebja ter tako možnost pridobiti vse informacije. Pogoje dogovorov notranjega revidiranja sklenejo predstojnik računovodstva, revizijski odbor in vodja notranje revizije.

3.2.3 Komuniciranje notranjega revizorja

Vodja notranje revizije bi moral notranjerevizijske načrte in dejavnosti usklajevati z drugimi vodji skupin, ostalimi notranjimi in zunanjimi revizorji in drugimi preiskovalnimi organi, da bi dosegli najučinkovitejše izvedbe revizij ter tako zmanjšali nepotreben trud, ki se pojavlja zaradi podvajanja dela. Najbolje za vse udeležene strani je, da odnosi temeljijo na zaupanju, komunikaciji, posvetovanju in predanosti. Naštete osnove dobrega komuniciranja so bistvenega pomena pri vzpostavljanju učinkovitega sodelovanja.¹⁶

3.2.3.1 Odnos med poslovodstvom, revizijskim odborom in notranjim revizorjem

NRS ponuja svoje storitve poslovodstvu. Njena strategija in načrtovanje naj bi delovali s ciljem povečevanja dodane vrednosti poslovodstva, brez ogrožanja notranjerevizijskih odgovornosti do predstojnika računovodstva. Zaposlenci na vseh hierarhičnih ravneh v organizaciji morajo zaupati v neoporečnost, neodvisnost in sposobnost NRS. Odnosi med notranjimi revizorji in vodilnimi osebami morajo temeljiti na obojestranskem zaupanju. Informacije, pridobljene z notranjim revidiranjem, pa so zaupane le osebam, ki so do njih upravičene. Priporočljivo je, da revizijsko delo notranji revizorji načrtujejo skupaj s poslovodstvom, kar je pomembno pri sprejemanju dogovorov glede časovne usklajenosti. V primerih, ko so nenapovedani obiski notranjih revizorjev ključnega pomena za doseganje revizijskih ciljev, takšni dogovori niso koristni. Kadar se pojavi sum ali se odkrijejo prevare, odločitve o posredovanju zunanjih agencij (kot je policija) sprejme linijski vodja (angl. line manager). Kadar notranji revizorji menijo, da linijski vodja ustreznih odločitev znotraj organizacije ni sprejel, o tem obvestijo predstojnika računovodstva.

Vodja notranje revizije se sestankov revizijskega odbora redno udeležuje, odsoten je lahko v izjemnih primerih ali kadar revizijski odbor določi, da prisotnost vodje notranje revizije ni nujna, oziroma, ko se obravnavajo posamezne, za vodjo notranje revizije nepomembne točke dnevnega reda. Preden revizijski odbor sprejme takšne odločitve, mora svoje namere sporočiti predstojniku računovodstva. Vodja notranje revizije ima pravico, posvetovati se s predsednikom revizijskega odbora glede uskladitev tekočih tem.

3.2.3.2 Odnos z drugimi notranjimi revizorji

Vodje notranjih revizij odobrijo in določijo odgovornosti in vloge notranjih revizorjev, kadar pride do sodelovanja z notranjimi revizorji drugih organizacij. Postavijo se dogovori o skupnem izvajanju notranjih revizij ali vzpostavitvi zaupanja v profesionalno opravljeno delo obeh strani.

¹⁶ Obširneje o načelih dobrega komuniciranja govorijo GIAS (2001) na straneh 17-21, katerih vsebino tretje točke standarda 3 in vsebino četrtega standarda povzemam v naslednjih treh točkah, zato virov ne navajam.

3.2.3.3 Odnos z zunanjimi revizorji in drugimi preiskovalnimi organi

Ko so preiskovalni organi, kot so inšpekcija vodstva (angl. management inspection) ali druge z zakonom določene skupine zagotovljeni in urejeni, notranji revizorji pričnejo s pridobivanjem zanesljivih zagotovil, da bodo preiskovalni organi delo dobro in korektno opravili. Da je delo tovrstnih organov vredno zaupanja, morajo vsako revizijsko delo kakovostno opraviti, to pa se zagotavlja tako, da se delo vsakega organa izvaja v skladu z ustreznimi standardi.

Vodja notranje revizije se redno sestaja z zunanjimi revizorji. Namen sestankov, ki običajno zadevajo obojestranske interese, so posvetovanja o revizijskih načrtih, splošnem razumevanju revizijskih tehnik, metod in terminologije ter iskanje možnosti sodelovanja pri revizijskem delu. To konkretnije pomeni, da vodja notranje revizije zunanjim revizorjem nudi sodelovanje, kjer to dovoljuje zakon in pod pogojem, da pri tem ne prihaja do ogrožanja neodvisnosti NRS. V primeru kakršnih koli napačnih sporazumevanj in nasprotovanj med notranjim in zunanjim revizorjem je dolžnost vodje notranje revizije, da o tem obvesti predstojnika računovodstva in se posvetuje z njim (Co-operation between Internal and External Auditors, str. 11).

Uspešno in učinkovito sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev vsem prinaša prednosti kljub različnim vlogam. Sodelovanje tako pomaga pri doseganju zastavljenih ciljev, omogoča boljše storitve drugim preiskovalnim organom, ki pri tem sodelujejo, in ne nazadnje tudi parlamentu in javnosti. Uporaba tovrstnih konceptov je osnovna sestavina pri vzpostavljanju učinkovitega sodelovanja in zajema vse vidike notranjih in zunanjih revizijskih odnosov.

3.2.4 Razvijanje strategij notranjega revidiranja, načrtovanje in izvajanje

Namen strategij notranjega revidiranja je postaviti strateški pristop, ki vodi notranje revizije dopušča vodenje in najlažji način izvajanja notranjih revizij. Strategija notranjega revidiranja predvideva vse vire in lastnosti, ki so potrebni za doseganje koristnih učinkov ter opisuje revizijske tehnike, izbrane kot najučinkovitejše za doseganje revizijskih ciljev. Vodja notranje revizije mora razvijati in vzdrževati strategije, ki predstojnika računovodstva oskrbujejo z informacijami o ekonomskem in učinkovitem doseganju ciljev. Vodja notranje revizije poda mnenja o učinkovitosti ravnanja s tveganji, kontrolami in procesi upravljanja organizacije. Sam namen strategije je tudi priprava analiz, ugotovitev in priporočil, po potrebi pa tudi nasveti poslovodstvu glede uporabe priporočil. Strategije notranjega revidiranja zajemajo: kratek opis; pripomočke, potrebne za razvijanje revizijskih strategij in njihovo uporabo; nujnost usklajevanja revizijskih poročil; zmožnost zanašanja na delo drugih; poročanje ter zagotavljanje kakovostne izvedbe revizij. Poleg tega, kar je o strategijah notranjega revidiranja zapisano v GIAS, si lahko državni notranji revizorji v Veliki Britaniji pomagajo tudi z usmeritvami ravnanja revizijskih strategij.

Strategija notranjega revidiranja naj bi vključevala postopke lastnega nadzora in direktiv notranjega revidiranja, ki so v skladu z GIAS, v skladu z internim revizijskim priročnikom (angl.

Local Audit Manual) ter poročila revizijskemu odboru. Poleg tega bi morala upoštevati ključne elemente nadzora nad revizorji pripravniki in preiskovanjem dela ter urnike načrtov za zagotavljanje notranjih (angl. assurance internal review quality) in zunanjih pregledov kakovosti (angl. assurance external review quality). Načrtovanje izboljšanja kakovosti notranjerevizijskih del se nanaša na večje izobraževalne pobude, sprejemanje novih revizijskih prijemov in pristopov ter spremljanje v prihodnje izvedenih pregledov. Zagotavljajo poročila, ki se nanašajo na sprotno poročanje revizijskemu odboru in predstojniku računovodstva, na obliko poročil, namenjenih revizijskemu odboru in predstojniku računovodstva, na roke, obliko in tipe končnih poročil, čas za pripravo letnega revizijskega mnenja ter postopke, ki jih je v primeru, da se ugotovijo slabosti, potrebno odpraviti (Audit strategy, 2002, str. 19, 21).

GIAS (2001) v šestem standardu natančno predpostavljajo razvijanje strategij notranjega revidiranja. Postopki in načini za doseganje ciljev vključujejo sistematične in prednostne preglede o učinkovitem ravnanju s procesi tveganja, usmeritvami organizacije, njenimi pristopi in poslovanjem, kar pomeni, da mora biti strategija razvita in oblikovana, da čimbolj zadovolji notranjerevizijske potrebe organizacije, ki jih na podlagi ciljev organizacije in tveganj oceni vodja notranje revizije. Vodja notranje revizije se enkrat letno odloča o ustreznosti ocen tveganja organizacije in po potrebi pripravi priporočila za njihov pregled. Namen načrtovanja notranjega revidiranja je tudi razporejanje notranjerevizijskih virov med izvajalnim in svetovalnim delom, ki je predhodno določeno s periodičnim načrtom. Z uporabljenimi tehnikami in načinom notranjega revidiranja se mora strinjati predstojnik računovodstva, ki odobri področja potencialnega revizijskega obsega, strinjati se mora tudi z oceno tveganja.

Vodja notranje revizije mora redno pripravljati delovne načrte, ki jih odobri predstojnik računovodstva. Oblikovani so za izpolnjevanje revizijskih strategij. Načrti natančno določajo podrobnosti nalog, ki jih je treba v načrtovanem časovnem obdobju izpolniti, hkrati pa mora vsebovati dovolj informacij, namenjenih predstojniku računovodstva in širšemu poslovanju, s ciljem boljšega razumevanja namena in obsega nalog. Ob koncu se periodični načrti podrobno pregledajo, da se ugotovijo možni popravki, ki pokažejo, ali obstajajo nove potrebe po vnovični notranji reviziji (GIAS, 2001, str. 23-24).

Za vsako posamezno revizijsko nalogo je treba pripraviti načrt, ki podrobno določa in opredeljuje cilje, naloge, zahteve po virih sredstev, učinke notranjega revidiranja in končne datume. Pri prekrivajočih se revizijah nekaterih projektov mora biti v načrtu nalog pripravljen enak osnutek poročila, ki je namenjen vsakemu v revidiranju udeleženih organih ter predstojniku računovodstva. NRS mora za vsako nalogo poiskati in določiti odgovorno osebo. Načrte nalog notranjega revidiranja med seboj uskladijo odgovorne osebe, svoj dogovor pa pisno zabeležijo. Pri sprejemanju dogovorov morajo upoštevati napotke glede usmeritev in postopkov poslovanja s strani odgovorne osebe NRS. Načrti naj bi določali obseg in cilje ter časovno usklajevanje dela, ki se ga opravi s pomočjo danih sredstev, namenjenih notranjemu revidiranju in upravljanju ciljev, ter programe in časovno usklajenost nalog. Hkrati pa je v načrtih zapisano tudi, kakšno je

sodelovanje zaposlencev, vključno z nabavo računalniških ali drugih pripomočkov, namenjenih revizorju, in komu bodo ugotovitve, pridobljene z izpolnjevanjem nalog, razkrite.

V ciljih notranjega revidiranja mora biti jasno razvidno, da ima notranji revizor tudi svetovalno vlogo. Notranji revizorji naj bi uporabljali sistematične revizijske ukrepe, ki temeljijo na tveganjih, in sicer z neodvisnim pridobivanjem in pregledovanjem pomembnih dokazov, ali z uporabo metod ocene tveganj in kontrol. Notranji revizorji podajo mnenje tudi s pomočjo uporabe dodatnih revizijskih tehnik in ukrepov. Notranji revizorji naj bi pridobili in zabeležili zadostno količino dokazov, s katerimi podprejo svoje zaključne strokovne ocene. NRS s pomočjo odgovorne osebe ugotovitve pregleda, poda predloge za odpravo pomanjkljivosti ter ponudi svetovalno pomoč. Vodja notranje revizije mora predstojnika računovodstva sproti obveščati o kakršnemkoli pomanjkanju gradiv. Pripraviti mora tudi norme in zahteve po zadržanju vseh revizijskih poročil in dokumentacije, zapisanih na papir, ali tistih v elektronski obliki. Dostop do revizijskih poročil je nadzorovan. Preden so poročila dostopna zunanjim strankam, jih mora odobriti poslovodstvo (GIAS, 2001, str. 25-26).

Naloge, namenjene pridobivanju revizijskega mnenja, bi se morale izvajati s pomočjo sistematičnih ukrepov, ki so osnovani tako, da temeljijo na podlagi tveganj; ti naj bi jasno ugotavljali in beležili cilje, tveganja in kontrole, dosegali skladnost svojih in organizacijskih ciljev višjega nivoja. Ocenili naj bi analizo tveganja skupaj s sprejetjem posebnih tveganj in ocenili kontrole tako, da bi določili njihovo ustreznost in ugotovili, ali se je nanje moč zanesti. Ugotovili naj bi vse poskuse pretiranega nadzora in ocenili vpliv odločitev glede sprejemanja tveganj, določili ustrezno strategijo za preverjanje učinkovitosti pri ravnanju s tveganji in učinkovitosti kontrol. Prišli naj bi do zaključkov in poročali, dajali svoje predloge in podali mnenje o učinkovitosti pri ravnanju s tveganji in kontrolami revidiranega področja.

V kolikor notranji revizorji niso zadovoljni z dokazi o celotnem ugotavljanju in odkrivanju tveganj, ugotavljanjem primernih kriterijev za odkrivanje tveganj, primernim odnosom med cilji organizacije in prednostnim tveganjem ter sprotim pregledom analiz ocen tveganja, se posvetujejo s predstojnikom računovodstva (lahko tudi z revizijskim odborom) in poskušajo rešiti nesoglasja. Notranji revizorji poslovodstvu lahko ponudijo pomoč pri analizi tveganj, vendar bo imetnik analize poslovodstvo in ne NRS (Audit Strategy, 2002, str. 8).

3.2.5 Poročanje in spremljanje v prihodnje

Poročanje je ključnega pomena, zato je pomembno, kako so poročila pripravljena in, da so letno in druga medletna poročila natančno izdelana. Poročila morajo biti napisana jasno, natančno in ustvarjalno. Pripravljena morajo biti znotraj določenih časovnih okvirov ter morajo biti zaupna in varovana v skladu z usmeritvami organizacije. Poročila morajo v sami osnovi upoštevati bistvene sestavine: načela poročanja (komu je poročilo namenjeno in zaupnost njegove vsebine); vrste poročil (medletno, letno poročilo); metode poročanja; upoštevanje internih standardov poročanja (obseg, format, način predstavitve, pregled...); poročanje o nalogah ter revizorjevo mnenje.

Vodja notranje revizije določi način poročanja o revizijskih ugotovitvah skupaj z zahtevami predstojnika računovodstva in skladno z GIAS. Z načinom poročanja se mora strinjati tudi revizijski odbor, sam način pa mora biti natančneje opredeljen v revizijski strategiji organizacije (Reporting, 2004, str. 6). NRS odobri prejemnike poročil, njihovo obliko in sredstva javnega obveščanja, ne da bi bilo to v škodo načinu poročanja in internim standardom, ki veljajo za vse vrste poročil. Vse revizijske ugotovitve se ob zaključku pisno oddajo odgovorni osebi. Poročilo vsake naloge notranjega revidiranja naj bi vključevalo cilje in način doseganja, obseg nalog in opis ciljev poslovnega področja, ki ga naloga pokriva. Vključevati mora tudi dejavnike tveganja, kontrol in druge dejavnike, ki so se v nalogi proučevali (skupaj s kriteriji ocenjevanja, vključno z razlago), oceno učinkovitosti ravnanja s tveganji, razkritjem pomanjkljivosti in neučinkovitosti, prevelikim nadzorom in slabih dosežkov porabljenega denarja. V poročilu mora biti zapisano mnenje ter predlogi za izboljšanje poslovanja ter vsi spori med notranjimi revizorji in poslovodstvom, ki se s pogovorom niso dali rešiti. V poročilu morajo notranji revizorji razkriti, če predpisi niso bili upoštevani med notranjim revidiranjem in možne razloge za njihovo neizpolnjevanje, možne prevare ter poročilo o načinu poročanja odgovorni osebi.

Vodja notranje revizije postavi načela poročanja, poročila pregleda in jih, preden se javno objavijo, skupaj s poslovodstvom odobri. Pisno(a) poročilo(a) se ob zaključku naloge preda(jo) odgovornim osebam, vsebujejo pa vsaj dejavnike tveganja, kontrol in druge dejavnike, ki so se v nalogi proučevali, oceno učinkovitosti ravnanja s tveganji, mnenje notranjega revizorja in vsa razkritja.

Ob koncu vsakega notranjega revidiranja mora notranji revizor izraziti svoje mnenje. Vodja notranje revizije je pristojen za razvijanje internih politik, v katerih je opredeljen način izražanja mnenja. Mnenje notranjega revizorja za vsako nalogo naj bo »positive reasonable opinion«. Mnenje je pozitivno (angl. positive), kadar je podprto z dovolj zanesljivimi, bistvenimi in pomembnimi dokazi o tveganju, kontrolah in procesih upravljanja organizacije, kadar vsebuje pojasnila o prednostih in slabostih v zvezi z tveganji, kontrolami in procesi upravljanja organizacije in se ne nanaša na trditve, da je notranji revizor spregledal dokaze o slabostih organizacije. Mnenje s pridržkom (angl. reasonable) poda notranji revizor, kadar ugotavlja, da so zagotovila nepopolna in, da mnenje o enakosti kontrol povzroča tveganja, zaradi koristi poslovodstva. Tudi druga strokovno usposobljena oseba lahko pride do podobnih zaključkov, ki temeljijo na prepričljivosti zbranih dokazov (Audit strategy, 2002, str. 23; Reporting, 2004, str. 19).

Letno poročilo naj bi v celoti predstavljalo mnenje notranjega revizorja o ustreznosti in učinkovitosti ravnanja s tveganji, kontrolnimi in upravljaljskimi procesi. Prav tako naj bi (GIAS, 2001, str. 32):

- razkrilo vse pogoje za oblikovanje mnenj, vključno z razlogi za pogoje,
- vsebovalo povzetek notranjega revidiranja z namenom, da se oblikuje mnenje,

- pritegnilo pozornost vodje računovodenja o zadevah, ki jih vodja notranje revizije oceni kot zelo pomembne za pripravo Izjave o notranjih kontrolah (angl. Statement on Internal Control),
- primerjalo dejansko opravljeno delo z načrtovanim in povzelo učinkovitosti posameznih funkcij notranjih revizij glede na merila in kriterije učinkovitosti,
- podalo izjavo o izpolnjevanju GIAS in sporočilo rezultate kvalitativnega zagotavljanja programov notranjega revidiranja.

Organizacije so v stalnem delovanju, nanje vpliva tako notranje kot zunanje dogajanje, zato je namen medletnih poročil predvsem obveščanje vodilnih o delovanju in izpolnjevanju ciljev. Vodja notranje revizije med letom ureja in pripravlja medletna poročila, ki so namenjena predstojniku računovodstva. Takšna poročila služijo za seznanjanje predstojnika računovodstva z zadevami z različnih področij, ki so kasneje vsebina formalnega letnega načrta. Vodja notranje revizije poroča predstojniku računovodstva in revizijskemu odboru informacije, katere želita izvedeti.

Notranji revizorji po opravljenem notranjem revidiranju ne mirujejo, temveč svoje naloge spremljajo v prihodnje. Spremljanje v prihodnje obsega pregledovanje učinkovitosti dogovorov pri upoštevanju ugotovitev notranjih revizorjev in podanih predlogov. Ugotovitve notranjih revizorjev se spremljajo v prihodnje s pomočjo odgovornih oseb, notranji revizor pa o njih še naprej poroča. Poročanje mora potekati v skladu z GIAS in tako, kot je zapisano v strategiji notranjega revidiranja, ki zagotavlja, da poslovodstvo razume strategijo in ne sprejema nikakršnih tveganih odločitev (Reporting, 2004, str. 7-11).

3.2.6 Nadzor

V Veliki Britaniji obstaja več ravni nadzora porabe javnih financ. Zunanjo revizijo vseh državnih organizacij izvaja Državni revizijski urad (National Audit Office, v nadaljevanju: NAO), manjši državni organi pa si zunanjo revizijo lahko zagotovijo pri gospodarskih revizijskih družbah in prek državnega sekretariata poročajo parlamentu. Glavni telesi, ki zagotavljata usmeritve pri reviziji in zahtevata pojasnila, sta NAO in Državni revizijski forum (Public Audit Forum). Delo notranjih revizorjev naj bi se nadzorovalo na vseh stopnjah njihovega delovanja s tem se zagotavlja ohranjanje stalne učinkovitosti na vseh nivojih delovanja.

Vodja notranje revizije mora zagotoviti, da bodo notranji revizorji na vseh nivojih, skozi celoten potek notranje revizije, primerno nadzorovani; s tem se nadzoruje napredek, oceni kakovost in vodi osebje. Obseg nadzora je odvisen tudi od izkušenj in izobrazbe posameznega revizorja. Največ pozornosti je treba posvetiti zagotovitvi, da se nadzoruje delo revizorja v urjenju in da revizorji v času urjenja nikoli ne delajo brez nadzora strokovno usposobljenega revizorja. Vodja notranje revizije naj bi pri notranjem revidiranju oblikoval niz meril in kriterijev učinkovitosti, ki jih predhodno odobri predstojnik računovodstva. Nadzor naj bi vključeval zagotavljanje skladnosti z GIAS in drugimi internimi priročniki, zagotavljanje ustreznih navodil na začetku

revizije, odobritev revizijskih ciljev in delovnih načrtov, zagotovila, da so revizije izpeljane kot je bilo načrtovano oziroma so spremembe odobrene, da so uporabljene ustrezne revizijske tehnike, da so revizijske ugotovitve, zaključki in predlogi ustrezno podprti s pomembnimi in zadostnimi dokazi, da so poročila točna, objektivna, jasna, natančna in pravočasna in, da je delo opravljeno znotraj proračunskih okvirov ali, da so spremembe odobrene.

Vodja notranje revizije naj bi skrbel za notranje preglede kakovosti (angl. internal quality review), občasno tudi z izkušenimi člani NRS. Tovrstni pregledi se morajo opravljati vsaki dve leti; ocenili naj bi kakovost revizijskega dela in nadzora, skladnost z GIAS in notranjim revizijskim priročnikom, načine dodajanja vrednosti in dosežek standardov/pokazateljev učinkovitosti.

Poleg notranjih pregledov kakovosti mora vodja notranje revizije poskrbeti tudi za zunanje preglede kakovosti, ki naj bi se odvijali vsakih pet let. Odgovorna oseba, predstojnik računovodstva, naj bi rezultate analiziral družno z vodjo notranje revizije (GIAS, 2001, str. 35-36).

Revidiranje poslovanja lokalnih oblasti je v Veliki Britaniji ločeno od revidiranja poslovanja ministrstev in drugih državnih institucij. Za določanje revizorjev v lokalnih oblasteh in lokalnem zdravstvu Anglije in Walesa¹⁷ je odgovorna Revizijska komisija (Audit Commission). Glavni revizor Škotske (Auditor General for Scotland), ki ga podpira Revizija Škotske (Audit Scotland), je pristojen za revidiranje porabe sredstev škotskega parlamenta in njegovih zaposlencev, kateremu potem tudi poroča. Revizijska komisija Anglije in Walesa ter Revizija Škotske sta neodvisni in nista podrejeni parlamentu ali drugi instituciji osrednje (državne) oblasti. Parlament ima določen vpliv in pristojnost, tako, da daje soglasje h kodeksu ravnanja pri revidiranju, ki ga komisija pripravi, prejema revidirane računovodske izkaze komisije ter obravnava letno poročilo o izvajanju nalog komisije, ki mu ga predloži minister. Revizijski urad Severne Irske (Northern Ireland Audit Office, v nadaljevanju: NIAO) je pristojen za revidiranje smotrnosti poslovanja oddelkov na Severnem Irskem, drugih javnih/državnih organov in državnih agencij. Revizij pri komercialnih revizorjih ne naročajo (Guide to Scrutiny of Public Expenditure, 2004, str. 9).

Različna državna revizijska telesa poskušajo skupaj čim tesneje sodelovati in tako vzpostavljati dobro prakso revidiranja. Tako je bil leta 1998 ustanovljen Državni revizijski forum, ki so ga ustanovile državne revizijske agencije: NAO, NIAO, Revizijska komisija lokalnih oblasti in Računska komisija Škotske (Accounts Commission for Scotland). Njegov namen je predvsem dajanje nasvetov ter skrb za učinkovito in uspešno državno revizijo (Public Audit Forum, 2002).

Vlogo, kakršno ima v Sloveniji Računsko sodišče, ima v Veliki Britaniji NAO, ki je samostojen, in je bil na podlagi državnega revizijskega akta ustanovljen leta 1983. Na čelu NAO je glavni

¹⁷ S 1. aprilom 2005 je bil sicer v Walesu ustanovljen Revizijski urad Walesa (Wales Audit Office), ki združuje revizijsko komisijo in NAO, ki ga bo vodil glavni revizor Walesa (Auditor General) (Guide to Scrutiny of Public Expenditure, 2004, str. 9).

revizor (Comptroller and Auditor General, v nadaljevanju: C&AG), ki o svojem delu in porabi državnih sredstev poroča parlamentu. C&AG je po statutu uslužbenec Spodnjega doma (House of Commons). Imenuje ga kraljica na predlog predsednika vlade (Prime Minister) in vodje komisije javnih računov (Chairman of the Public Accounts Commission), izvoli pa ga Spodnji dom. Načeloma je ključno delo NAO predstavljeno parlamentu, tako kot določa Spodnji dom. Po zakonu sta C&AG in NAO odgovorna za revidiranje vseh državnih oddelkov in agencij ter izvajata revizijo pri okoli 95% državnih teles, poznanih kot »Quangoes« (Non-Departmental Public Bodies, NDPBs). Naloga NAO je revidiranje državnih organov, državnih/javnih organov in agencij z namenom, da se zagotovi, da je bil denar primerno porabljen in da notranji nadzor ustrezno deluje.

Za revidiranje sredstev EU v vseh članicah je pristojno ECA. NAO je vez med ECA in državnimi organi Velike Britanije. NAO tudi redno poroča parlamentu o porabi sredstev EU, občasno pa tudi o širših temah finančnega poslovanja EU (Guide to Scrutiny of Public Expenditure, 2004, str. 7-9).

3.3 Povzetek razlik med sistemoma notranjega revidiranja v Sloveniji in Veliki Britaniji

V gospodarstvu imajo vlade posameznih držav veliko vlogo, zato lahko iz strokovne tuje literature izvemo, da so se vse razvite države že zelo zgodaj začele zavedati potreb po nadzoru javne porabe, predvsem so na tem področju prevladovale anglo-saksonske države (obstajajo tudi druge pomembne revizijske šole, kot so nemška, francoska, izraelska in druge). Tako so bili sprejeti ukrepi za izboljšanje delovanja računovodske stroke. Uvedli so nadziranje javne porabe ter zahtevali poročanje o poslovanju proračunskih uporabnikov. Ustanovljene so bile tudi posebne inštitucije za nadzor. V Veliki Britaniji deluje Državni revizijski urad (National Audit Office), v ZDA Državni revizijski urad (General Accounting Office) in Državni revizijski urad (Australian National Audit Office) v Avstraliji. Pri nas je bilo za kontrole državnih računov in javne porabe ustanovljeno Računsko sodišče Republike Slovenije, ki je tudi najvišji revizijski organ. Nadzor nad proračunskimi uporabniki pri nas v celotni državi izvaja Urad in Računsko sodišče, v Veliki Britaniji pa NAO. Zunanje revidiranje izvajajo naslednje inštitucije: v Angliji deluje Revizijska komisija za lokalne oblasti in javno zdravstvo Anglije, v Walesu Revizijski urad Walesa, na Škotskem glavni revizor in komisija in na Severnem Irskem NIAO; ti poročajo parlamentu, o šibkosti finančnega in kontrolnega sistema pa predstojniku računovodstva.

Velika razlika med obema sistemoma je način pridobivanja ustrezne strokovne usposobljenosti in nadziranje proračunskih uporabnikov. V Sloveniji morajo notranji revizorji, zaposleni pri proračunskih uporabnikih, na ministrstvu za finance in Uradu imeti naziv »državni notranji revizor« ali »preizkušeni notranji državni revizor«. Za organizacijo in izvajanje izobraževalnega programa ter za opravljanje izpitov in pridobivanje nazivov skrbi ministrstvo za finance. V Veliki Britaniji imajo drugačen sistem pridobivanja strokovnih nazivov. Od vodje NRS se zahteva, da ima potrdilo državni notranji revizor, vendar pa imajo lahko ostali notranji revizorji, ki delujejo v NRS, različne nazive, s tem pa tudi drugačna teoretična revizijska znanja. Glavna

razlika je ta, da vodja notranje revizije določa nivo sposobnosti, znanj in izkušenj. Kandidatom vodja potrdilo tudi dodeljuje.

Notranji revizorji v Veliki Britaniji poročajo revizijskemu odboru in predstojniku računovodstva. Notranje revidiranje je obseg nalog in pogojev dogovorov med predstojnikom računovodstva in revizijskim odborom. V Sloveniji o svojih ugotovitvah obveščajo predstojnika oziroma poslovodstvo. Notranje revidiranje je storitev organizacije, ki se usmerja predvsem na učinkovitost delujočih tveganj in delovanja notranjih kontrol; ima večji pogled na tveganja in kontrole kot zunanje revidiranje; nudi temeljito oskrbovanje z zagotovili o notranjem kontrolnem sistemu s priporočili za izboljšave procesov tveganja. Notranji revizorji uporabljajo Državne notranje revizijske standarde oziroma Usmeritve za državno notranje revidiranje.

V Sloveniji je usposabljanje državnih notranjih revizorjev in organiziranje NRS pri proračunskih uporabnikih dokaj v začetku. Zato je izrednega pomena, da pri organiziranju NRS proračunski uporabniki sodelujejo z Uradom, ki daje podporo pri uvajanju notranje revizije, z Inštitutom za revizijo in Računskim sodiščem.

SKLEP

Hiter gospodarski in tehnološki razvoj, ki se odraža tudi na področju državne revizije, od notranjih revizorjev zahteva, da se soočajo z vedno novimi izzivi. Za uspešno in učinkovito notranje revidiranje državni notranji revizor potrebuje vedno večji spekter znanj, saj mora, če želi revidirancu učinkovito svetovati, obvladati veliko področij.

Notranji nadzor je le del izvrševanja proračuna uporabnika javnih sredstev; da njegovo izvajanje poteka uspešno, mora zagotoviti poslovodstvo, ki je odgovorno za dobro poslovanje. Dolžno je torej vzpostaviti notranji nadzor porabe javnih sredstev, da od notranjih revizorjev dobi zelene informacije. Notranji revizor bo moral, če bo želel poslovodstvu posredovati informacije, ki bodo prispevale k izboljšanju delovanja proračunskih uporabnikov, pridobiti znanja in sposobnosti za revidiranje različnih področij poslovanja. Notranji revizor mora z visoko strokovno usposobljenostjo, znanjem in izkušnjami dajati poslovodstvu prave, nepristranske informacije o poslovanju proračunskega uporabnika. Odgovornost poslovodstva je tudi, da ob podpori predstojnikov in ostalih zaposlencev uvedejo tak sistem notranjega revidiranja, ki bo zagotavljal smotrnost poslovanja, učinkovito, uspešno in gospodarno porabo proračunskih sredstev. Zelo pomembno je tudi, kako delujejo notranjerevizijske službe. V podporo pri uresničevanju nalog se notranje revidiranje organizira kot neodvisna funkcija v organizaciji, ki je usmerjena k nadziranju notranjih kontrol, ocenjevanju tveganj, preiskovanju dosežkov in primerjanju le-teh s postavljenimi cilji. Ključno je, da je pri izvajanju revizijskih nalog notranjemu revizorju zagotovljen neodvisen položaj. Med notranjim revizorjem in poslovodstvom proračunskega uporabnika se mora razviti odnos, ki temelji na zaupanju in sodelovanju, saj ima to pomemben vpliv na dobro delovanje notranjerevizijskih služb.

V diplomskem delu sem se želela osredotočiti predvsem na način izvajanja in pomen notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih v Sloveniji in Veliki Britaniji. V Veliki Britaniji se proračunskim uporabnikom priporoča, naj ustanovijo in organizirajo revizijski odbor, saj ugotavljajo, da je z jasno določenimi pogoji dogovorov moč razviti dobre notranje kontrole, seznanjanje s statusom notranjega revidiranja in njegovo neodvisnostjo. Namen revizijskih odborov je svetovati predstojniku računovodstva v zvezi z organizacijo notranje in zunanje revizije ter v zvezi z tveganjem in kontrolami v organizaciji. Revizijski odbori na drugi strani v Sloveniji delujejo le v večjih finančnih institucijah in gospodarskih družbah, ne pa tudi pri proračunskih uporabnikih. Dokler se notranje revidiranje še razvija, ni potreb po organizaciji revizijskih odborov pri proračunskih uporabnikih, vendar pa bi se z vse večjo uporabo storitev notranjih revizorjev in zaradi zagotavljanja njihove neodvisnosti lahko sčasoma tudi pri nas pokazale težnje in želje po vzpostavitvi in organizaciji revizijskih odborov pri proračunskih uporabnikih.

Notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih je v Sloveniji naravnano na sodoben način, vendar ga v primerjavi z Veliko Britanijo, ki ima večdesetletno tradicijo revidiranja, v večini organizacij še ne izvajajo. Nadgradnja finančnega nadzora nad javnimi financami ni dosti pripomogla k velikim spremembam pri razvoju notranjega revidiranja, čeprav je napredek z Usmeritvami za državno notranje revidiranje nakazan. Pomembno je, da proračunski uporabniki zagotovijo učinkovit notranji nadzor, da se poveča ozaveščenost posloводства in ostalih zaposlenecv ter da se čim hitreje poveča število strokovno usposobljenih kadrov za notranjo revizijo v državnem sektorju.

LITERATURA

1. Beale Ian, Bradford Roy H.: *Managing the Internal Audit*. London (UK) : Books Unlimited, 1993. 157 str.
2. Bitenc Mira: Revidiranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja proračunskih uporabnikov. Zbornik referatov. K večji preglednosti javnih financ. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 59-77.
3. Buttery Roger, Simpson Robert K.: *Audit in the public sector*. 2. izdaja. Cambridge (UK) : Woodhead-Faulkner, 1990. 290 str.
4. Chambers Andrew: *Effective Internal Audits - How to Plan and Implement*. London (UK) : Pitman Publishing, 1992. 205 str.
5. Duhovnik Meta: Revizijski odbor in njegova vloga v podjetju. *Revizor*, Ljubljana, 8(1997), 12, str. 9-33.
6. Jagrič Milan: Ozaveščenost posloводства glede pomena notranerevizijske službe v gospodarskih družbah stanje na tem področju v Slovenskem prostoru. 2. letna konferenca notranjih revizorjev. *Revizor*, Ljubljana 11(2000), 2, str. 24-37.
7. 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.
8. Kamnar Helena: Merjenje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti opravljanja javne službe. Zbornik referatov. Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 137-149.
9. Kavčič Slavka: Pomen revizij za odločnost delovanja. 12. forum odličnosti in mojstrstva. Otočec 2000 - Kako do odličnosti 24 ur na dan. Otočec : Zveza ekonomistov Slovenije. Ministrstvo za znanost in tehnologijo RS in Gospodarska zbornica Slovenije, 2000, str. 105-121.
10. Koletnik Franc: Kontroling in notranje revidiranje. Zbornik referatov. 7. letna konferenca notranjih revizorjev. Otočec : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 75-96.
11. Korpič Horvat Etelka: Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. Zbornik referatov. K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 171-184.
12. Korpič Horvat Etelka: Pomen delovanja notranjerevizijskih služb. 11. strokovno srečanje ekonomistov in poslovnih delavcev v zdravstvu. Maribor, 2004, str. 55-59.
13. Kovač Andreja: Kakovost notranjerevizijske službe, *Revizor*, Ljubljana 13(2002), 10, str. 7-29.
14. Lah Marjeta: Notranji nadzor nad javnimi financami in notranjerevizijska služba v občini. *Revizor*, Ljubljana 16(2005), 2-4, str. 7-27.
15. Lesjak Mira: Ustroj notranjih kontrol in ureditev notranjega revidiranja pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna. *Revizor*, Ljubljana, 11(2000), 12, str. 9-38.
16. Lesjak Mira: Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjih revizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. *Revizor*, Ljubljana, 13(2002), 4-5, str. 7-23, 6 pril.

17. Lesjak Mira: Enotna metodika za notranje revizije v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. Revizor, Ljubljana, 13(2002a), 7-8, str. 9-29, 8 pril.
18. Menard Vera et al.: Revidiranje notranjih kontrol podjetja. Gradivo za metodiko revidiranja, 2. zvezek. Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 122 str.
19. Milatovič Jurij: Zakonska ureditev notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih. Gradivo za seminar, Notranje revidiranje v zdravstvenih organizacijah, Ljubljana : Lm veritas, 2004, str. 5-14.
20. Nemeč Anica: Vrednotenje prispevka notranje revizije k dodani vrednosti organizacije. Revizor, Ljubljana, 13(2002), 9, str. 7-23.
21. Odar Marjan: Uvodnik. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 7-8, str. 5.
22. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja - izziv revidiranja v prihodnosti?. Zbornik referatov. 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 199-214.
23. Potočnik Rudolf: Notranja revizija: Zagotavljanje prihodnosti podjetja, nadzor, revizija (notranja in zunanja) in controlling. Revizor. Ljubljana, 3(1992), 4, str. 41-44.
24. Sawyer Lawrence B., Vinten Gerald: The Manager and the Internal Auditor: Partners for Profit. USA : John Wiley & Sons, Chichester, Inc. 1996. 402 str.
25. Spremič Ivo: Notranja revizija. Revizor, Ljubljana 8(1997), 2, str. 7-22.
26. Taylor Donald H., Glezen G. William: Revidiranje - zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
27. Turk Ivan: Notranje revidiranje. Ponatis druge izdaje. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 282 str.
28. Turk Ivan: Notranje revidiranje, notranja revizija in notranjerevizijska služba. Revizor, Ljubljana, 9(1998), 11, str. 7-13.
29. Tušek Boris, Žager Lajoš: Vloga notranjega revidiranja pri odločanju v podjetju. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 11, str. 20-45.
30. Vidovič Zdenka: Revidiranje zdravstvenih zavodov. Gradivo za metodiko revidiranja, 5. zvezek. Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 1995. 170 str.
31. Vidovič et al.: Nadzor nad porabo proračunskih sredstev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 74 str., 2 pril.
32. Vidovič Zdenka: Problemi delovanja notranjerevizijskih služb v državnih organih. Zbornik referatov. K večji preglednosti javnih financ. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 89-111.

VIRI

1. A Public Private Partnership - The barriers between the public and private sector are coming down.
[URL: http://www.barclaysimpson.com/mc_archive/pppartnership.shtml], 27.3.2005.
2. Audit Strategy. Government Internal Audit Standards - Good Practice Guide. London, HM Treasury, 2002. 29 str.

3. Code of Ethics and International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. London, The Institute of Internal Auditors - UK and Ireland (IIA), 2004. 10 str.
4. Co-operation between internal and external auditors. Government Internal Audit Standards- A Good Practice Guide. London, HM Treasury, B.I., 20 str.
5. Government Internal Audit Certificate. Internal Audit Training and Development Handbook. London, HM Treasury, 2002. 42 str., 6 pril.
6. Government Internal Audit standards. Standards for professional practice of internal auditing in government organisations. London, HM Treasury, 2001. 38 str.
7. Guide to Scrutiny of Public Expenditure. The National Audit Office. London, 2004, str. 7-14
8. Napotilo za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01).
9. Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji. Ljubljana, Ministrstvo za finance. Vlada RS, 2002. 37 str.
10. Position Paper. Internal Auditing in Europe. Brussels, European Confederation of Institutes of Internal Auditing, 2005. 69 str.
11. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziva državni notranji revizor in preizkušeni notranji revizor (Uradni list RS, št. 112/02).
12. Pravilnik o izdajanju potrdil za revizorske nazive (Uradni list RS, št. 72/02).
13. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).
14. Priročnik za notranje revidiranje. Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 189 str.
15. Reporting. Government Internal Audit Standards - A Good Practice Guide. London, HM Treasury, 2004. 25 str., 4 pril.
16. Standardi notranjega revidiranja. Druga izdaja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev slovenije, 2003. 19 str.
17. The Audit Committee Handbook. Government Internal Audit Standards - A Good Practice Guide. London, HM Treasury, 2003, 23 str.
18. The Public Audit Forum. Freedom of Information and Public Sector Audit. London, 2002. 17 str., 7 pril.
19. Urad RS za nadzor proračuna. Ministrstvo za finance RS. Predstavitev.
[URL: http://www.gov.si/mf/slov/nadz_proracuna/index.htm], 22.2.2005.
20. Uredba o notranji organizaciji, sistematizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in v pravosodnih organih (Uradni list RS, št. 58/03, 81/03, 109/03).
21. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Služba za nadzor proračuna. Ljubljana, Ministrstvo za finance, 2003. 44 str., 3 pril.
[URL: http://www.gov.si/mf/slo/nadz_proracuna/usmeritve.pdf], 26.4. 2005.
22. Zakon o bančništvu (ZBan-UPB2) (Uradni list RS, št. 102/04).
23. Zakon o javnih uslužbencih (Uradni list RS, št. 56/02, 110/02).
24. Zakon o izvrševanju proračuna (Uradni list RS, št. 130/03).
25. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 30/02).
26. Zakon o računskem sodišču (ZracS-1) (Uradni list RS, št. 11/01).
27. Zakon o revidiranju (Zrev-1) (Uradni list RS, št. 11/01).

28. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01 in 30/02).
29. Zakon o zavarovalništvu (ZZvar-UPB1) (Uradni list RS, št. 102/04).

PRILOGE

SEZNAM PRILOG

Priloga I:	Matrika tveganja pri nalogu za notranjo revizijo	1
Priloga II:	GIAC akademske (znanstvene, visokošolske, univerzitetne) zahteve	2

Priloga I: Matrika tveganja pri nalogu za notranjo revizijo

MATRIKA TVEGANJA				
Predmet revizije:				
Tveganje	Obstoječe kontrole	Narava preizkusa	Revizijski program	Sklepi
<i>Opis narave tveganja</i>	<i>Opis obstoječih kontrol, ki blažijo tveganje, ali sklicevanje na listine o ureditvi</i>	<i>Ponovitev izračuna, razprava, opazovanje, in če ni opravljen preizkus, pojasnilo, zakaj ni opravljen, npr., ker tveganje ni pomembno, ali navedba razlogov, zakaj ni opravljen</i>	<i>Sklicevanje na revizijski program</i>	<i>Zadovoljivo, če pa ni, se je treba sklicevati na list revizijskih spornih vprašanj</i>
Izdelal:				
Pregledal:				

Vir: Lesjak, 2002a

Priloga II: GIAC akademske (znanstvene, visokošolske) zahteve

Telo, pristojno za izdajo potrdila	Strokovna usposobljenost
Inštitut notranjih revizorjev (Institute of Internal Auditors, IIA)	Poklicna strokovna stopnja (Practitioner Level, PIIA)
Inštitut javnih financ in računovodstva, Severna Irska (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, NI)	Diploma iz državne revizije (Diploma in Public Audit, DPA)
Združenje pooblaščenih računovodij (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA)	Profesionalna stopnja (Professional level)
Inštitut pooblaščenih poslovnih računovodij (Institute of Chartered of Management Accountants, CIMA)	CIMA
Inštitut pooblaščenih računovodij Anglije in Walesa (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW)	ACA
Pooblaščen inštitut javnih financ in računovodstva (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, CIPFA)	Profesionalna računovodska usposobljenost (Professional Accountancy Qualification)

Vir: GIAC, 2002