UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

PRAVILNIK O NOTRANJEM REVIDIRANJU V JAVNEM ZAVODU

Ljubljana, maj 2007 GAŠPER SIMONČIČ

IZJAVA

Študent **Gašper Simončič** izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom **dr. Slavke Kavčič**, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne_____ Podpis:_____

KAZALO

UVOD **1**

1. JAVNI SEKTOR **3**

1.1 OPREDELITEV JAVNEGA SEKTORJA IN JAVNIH FINANC 3
1.2 JAVNI SEKTOR V SLOVENIJI 5

2. JAVNI ZAVODI V SLOVENIJI **8**

2.1 SPLOŠNE ZNAČILNOSTI 8
2.2 USTANOVITEV IN PRENEHANJE JAVNIH ZAVODOV 8
2.3 ORGANI UPRAVLJANJA V JAVNIH ZAVODIH 10
2.4 SREDSTVA ZA POSLOVANJE JAVNIH ZAVODOV 10

3. NADZOR NAD POSLOVANJEM JAVNIH ZAVODOV **12**

3.1 INŠTITUCIJE NADZORA V JAVNEM SEKTORJU 12
3.2 VRSTE NADZORA 14
3.2.1 Revidiranje *14*
3.2.1.1 Računsko sodišče 16
3.2.2 Notranji nadzor *16*
3.2.2.1 Finančno poslovodenje in sistem notranjih kontrol 17
3.2.2.2 Notranja revizija 19
3.2.2.2.1 Splošne značilnosti notranjerevizijske funkcije 19
3.2.2.2.2 Organizacija notranje revizije 20
3.2.2.2.3 Cilji delovanja notranjerevizijske funkcije 21
3.2.2.2.4 Zagotavljanje kakovosti notranjerevizijske službe 22

4. PRAVILNIK O NOTRANJEM REVIDIRANJU V JAVNEM ZAVODU **24**

4.1 UMESTITEV PRAVILNIKA O NOTRANJEM REVIDIRANJU 24
4.2 TEMELJNE ZNAČILNOSTI PRAVILNIKA O NOTRANJEM REVIDIRANJU 26

5. PRIMER VSEBINE PRAVILNIKA O NOTRANJEM REVIDIRANJU **28**

5.1 OPREDELITEV NADZORA NAD POSLOVANJEM JAVNEGA ZAVODA IN SPLOŠNE DOLOČBE NADZORA 28
5.2 NAMEN USTANOVITVE NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE 29
5.3 POLOŽAJ IN ORGANIZIRANOST NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE 29
5.4 NALOGE IN PODROČJA DELA NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE 30
5.4.1 Vrste revizijskih pregledov *32*
5.4.2 Načrtovanje dela *32*
5.4.3 Način dela, postopki in poročanje *33*
5.4.4 Delovno gradivo in varstvo dokumentacije *34*
5.4.5 Sodelovanje z zunanjimi revizorji in ostalimi inštitucijami *34*
5.5 POSTOPEK IZVEDBE NOTRANJE REVIZIJE 35
5.6 PRAVICE IN ODGOVORNOSTI ZAPOSLENCEV V NOTRANJEREVIZIJSKI SLUŽBI 37

6. PRIMER - PRISOTNOST NOTRANJE REVIZIJE V JAVNIH ZAVODIH V OBČINI LITIJA **40**

6.1 PREDSTAVITEV JZ V OBČINI LITIJA 40
6.2 DEJANSKO STANJE NOTRANJE REVIZIJE V JAVNIH ZAVODIH 41
6.3 PREDLOG IZBOLJŠAV NOTRANJEGA NADZORA V JAVNIH ZAVODIH 41

SKLEP **43**

LITERATURA **45**

VIRI **47**

UVOD

V zadnjem času postaja javnost tudi v Sloveniji vedno bolj pozorna na poslovanje javnega sektorja. Razlogov, zakaj se to dogaja šele sedaj, je zagotovo več. V zadnjih petnajstih letih so se zgodile korenite spremembe pri razumevanju politike in gospodarstva. Socialistični sistem je zamenjalo tržno gospodarstvo, s katerim je prišlo do drugačnega razumevanja lastništva in s tem tudi načina poslovanja. Pojavil se je prosti trg in postopoma so se uveljavila tržna načela, kjer sta le uspešnost in učinkovitost lahko zagotovili podjetju nadaljnji obstoj na vse bolj konkurenčnem trgu. Da pa so podjetja sploh lahko poslovala uspešno, je bilo poleg dobrega vodstva treba vzpostaviti tudi učinkovit nadzor nad njihovim poslovanjem. Tako je z uvedbo nadzora postalo poslovanje podjetij preglednejše, lastniki pa so z nadzorom dobili zagotovilo, da se z njihovimi vloženimi sredstvi ravna gospodarno. Podobna miselnost o koristnosti uvedbe nadzora se je počasi začela uveljavljati tudi v javnem sektorju, saj se je izkazalo, da država sama ni sposobna dovolj učinkovito gospodariti z javnimi financami.

Prebivalstvo predstavlja s plačevanjem davkov in prispevkov glavni vir sredstev za financiranje javne porabe, zato ljudem ni vseeno, kako se s temi sredstvi gospodari. Zato je pozornost javnosti vedno bolj usmerjena k spremljanju gospodarne rabe sredstev in zmanjšanju javne porabe, čedalje glasnejše pa postajajo tudi zahteve po povečanju odgovornosti zaposlencev ter po izboljšanju meril za ugotavljanje uspešnosti izvajanja nalog v javnem sektorju. Da bi država lahko zadostila vsem tem zahtevam javnosti, potrebuje ustrezne in zanesljive informacije, ki naj bi prihajale iz čim bolj neodvisnega vira. Prav zato so zagotovila, ki jih dajejo revizorji, tako v obliki informacij o poslovanju kot tudi glede ocen sistemov nadzora, čedalje pomembnejša.

Namen mojega diplomskega dela je zato podrobneje predstaviti nadzor nad trošenjem javnih financ, predvsem nad tistim delom javnih financ, ki jih s svojim poslovanjem predstavljajo javni zavodi. Pri tem je poleg zunanjega nadzora, ki se je v preteklih letih tudi v Sloveniji že dodobra uveljavil, v diplomskem delu posebna pozornost namenjena notranjemu nadzoru, ki pa je pri nas, vsaj v javnem sektorju, še premalo razvit. V diplomskem delu je prav zato največji poudarek namenjen notranji reviziji kot najpomembnejši funkciji notranjega nadzora, znotraj nje pa Pravilniku o delovanju notranje revizije, ki kot najpomembnejši interni dokument na področju notranjega revidiranja določa temelje za delovanje vsake notranjerevizijske službe, ne glede na pravnoorganizacijsko obliko organizacije, kjer je ta prisotna.

Diplomsko delo sem zaradi preglednosti razdelil na več poglavij, ki se med seboj vsebinsko povezujejo. Pri tem sem pri pisanju poskušal čim bolj uporabiti pristop prehajanja od splošnega k podrobnemu, saj sem želel funkcijo notranjega revidiranja predstaviti čim bolj celovito. V prvem poglavju sem zato najprej predstavil javni sektor, njegove funkcije, lastnosti in subjekte, ki so z njim neposredno povezani. Pri tem sem nekoliko večji poudarek namenil tudi njegovi ureditvi v Sloveniji.

V drugem poglavju sem podrobneje opisal javne zavode, ki kot pravne osebe s področja družbenih dejavnosti tvorijo precej pomemben del javnega sektorja v Sloveniji. Pojasnil sem tudi glavne razloge za njihov nastanek, način njihovega poslovanja in tiste bistvene dokumente, ki so nujna podlaga za nemoteno delovanje vsakega javnega zavoda, poleg tega pa še nekatere pomembnejše lastnosti javnih zavodov in vlogo ustanovitelja.

V tretjem poglavju sem se posvetil nadzoru, pri čemer sem najprej predstavil nekatere splošne značilnosti nadzornih funkcij in najpomembnejše inštitucije nadzora, ki so prisotne v javnem sektorju v Sloveniji. V tem sklopu je zato govor tudi o Računskem sodišču, Uradu za nadzor proračuna in še o nekaterih drugih inštitucijah, ki skrbijo za učinkovit nadzor nad porabo sredstev celotnega javnega sektorja. Poglavje sem nadaljeval s krajšim prikazom vseh najpogostejših vrst nadzora, pri čemer sem nekoliko večji poudarek namenil predvsem notranjemu nadzoru. Prav zaradi pomembnosti notranjega nadzora sem podrobneje predstavil tudi finančno poslovodenje s sistemom notranjih kontrol in nato še notranjo revizijo kot temeljno dejavnost notranjega nadzora.

Celotno četrto poglavje je posvečeno Pravilniku o notranji reviziji, ki je najpomembnejši interni dokument o notranjem revidiranju v vsaki organizaciji, saj predstavlja osnovo za ustanovitev in delovanje notranjerevizijske službe, obenem pa je tudi podlaga notranjim revizorjem pri njihovem delu.

V naslednjem poglavju sledijo še konkretizacija omenjenega pravilnika, njegova prilagoditev značilnostim delovanja javnih zavodov in prikaz njegove uporabe v praksi. Pri tem sem podrobneje pojasnil tudi posamezne vsebinske postavke, pravila in postopke, ki naj bi bili zapisani v takšnem pravilniku. Sledi še krajši praktični primer, kjer prikažem, kakšno je dejansko stanje notranjega revidiranja in uporabe takega pravilnika v lokalnem okolju. Diplomsko delo zaključim s sklepom.

1. JAVNI SEKTOR

1.1 Opredelitev javnega sektorja in javnih financ

Gospodarski sistem vsake razvite države je sestavljen iz *javnega* in *zasebnega* sektorja. Za javni sektor je značilno, da je njegovo upravljanje v domeni države, hkrati pa je država tudi njegov večinski lastnik. Za zasebni sektor pa velja, da je sestavljen iz različnih posameznikov in organizacij na strani ponudbe in povpraševanja, ki delujejo zaradi dobička. Zaradi prepletenosti in medsebojne odvisnosti javnega in zasebnega sektorja v vseh razvitih gospodarstvih lahko govorimo o obstoju mešanega gospodarstva, v katerem javni sektor predvsem s svojimi politikami in omejitvami vpliva na aktivnosti zasebnega sektorja.

Opredelitev, kaj javni sektor sploh predstavlja, se med državami nekoliko razlikuje, vendar je kljub temu predvsem v razvitih državah večinoma zaslediti podobne opredelitve. V Sloveniji se javni sektor najpogosteje razume kot tisti del gospodarstva, katerega delovanje je neposredno povezano z državo. Zanj naj bi veljalo, da je to zbir vseh javnih organizacij, ki opravljajo družbene in gospodarske javne dejavnosti, pri čemer gre za dejavnosti po netržnih načelih, kar se v prvi vrsti kaže s proračunskim financiranjem (Setnikar - Cankar, 1997, str. 73).

Podobna stališča je zaslediti tudi v tuji literaturi, kjer avtorji v povezavi z javnim sektorjem poudarjajo predvsem proračunsko financiranje in odsotnost tržnih načel. Po eni izmed definicij zajema javni sektor vse organizacije, ki niso vodene zasebno, temveč so bile ustanovljene za dobro ljudstva oziroma jih vodi vlada v njegovem imenu. V celoti ali delno se financirajo s prihodki, zbranimi z davki, s prispevki in z drugimi dajatvami. Storitve, ki jih ponujajo, so večinoma politično ali množično določene z javnimi potrebami, ne pa kot reakcija na tržna gibanja (Williams, Cheek, 1993, str. 3).

Temeljne dejavnosti javnega sektorja lahko okvirno povzamemo v naslednjih točkah (Rupnik, 1995, str. 1):

- prisilno odvzemanje dela realnega dohodka (dohodek pa je v manjši meri pridobljen tudi s tržno menjavo ali z izposojo) domačim ekonomskim subjektom in posameznikom, ki so vključeni v druge sektorje gospodarstva;
- enostranski prenosi zbranega dohodka tistim pripadnikom družbe, ki si po prevladujočem prepričanju ne morejo sami zagotoviti primernega in pravičnega deleža v razdelitvi bogastva;
- poraba zbranega dohodka za nakupe tvorcev, potrebnih za produkcijo javnih dobrin, ki zaradi svoje narave ali prevladujočega prepričanja sodobnih družb niso predmet tržne menjave.

Tržna ekonomija je v razvitih gospodarstvih postavljena v ospredje kot idealni model delovanja neke države, vendar je zanjo značilna precejšnja neučinkovitost, kar povzroča, da

postaja javni sektor tudi v razvitih državah čedalje pomembnejši segment gospodarstva. Tržni mehanizem sam namreč ne zagotavlja učinkovite alokacije resursov, zato je obstoj javnega sektorja nujno potreben. Če bi bil trg popoln, bi se vsak trenutek zagotavljala učinkovita izraba proizvodnih zmogljivosti in s tem proizvodnja vseh dobrin, po katerih kupci povprašujejo, pri zanje še sprejemljivi ceni, po drugi strani pa bi tako postavljena cena zagotavljala tudi proizvajalcem pokritje vseh stroškov in jim omogočala ustvarjanje dobička. Ker to v realnosti ni mogoče, je naloga javnega sektorja, da s svojimi politikami usmerja, popravlja in dopolnjuje delovanje tržnega mehanizma (Fabjančič, 2002, str. 3).

Pri tem se kot najpomembnejša razloga za obstoj javnega sektorja v sistemu družbene produkcije najpogosteje omenjata *nepopolnost* in *pomanjkljivost* trga. Nepopolnost trga obstaja zaradi vzrokov, kot so negotovost, obstoj nepopolne konkurence in pomanjkanje razpoložljivih informacij, pomanjkljivost trga pa se kaže v obstoju javnih dobrin, eksternalij in resursov v skupni lasti.

Država poskuša zato zmanjševati navedene nepopolnosti trga s tem, da prevzema nase tveganja, ki jih zasebni sektor noče, da dodatno informira kupca in da zakonsko nadzoruje nastanek monopolov. Pri odpravi pomanjkljivosti trga pa gre predvsem zato, da država sama prevzame odgovornost za učinkovito zadovoljitev nekaterih družbenih potreb. Tako je na primer skrb za javne dobrine v domeni države, saj imajo te dobrine nekatere posebne lastnosti, kot sta netekmovalnost (količina dobrine se pri potrošnji ne zmanjšuje, stroški njene uporabe so enaki nič) in neizključljivost (posameznikom ne moremo preprečiti dostopa do nje), zaradi katerih trg ni pripravljen proizvajati teh dobrin.

Precej podoben primer so tudi eksternalije, katerih značilnost je, da se pojavijo kot neplačilo za korist ali škodo, ki jo ekonomski subjekt povzroči s svojim delovanjem komu drugemu. Za njih velja, da odsotnost plačila za povzročeno škodo ali korist kaže pomanjkljivosti trga, saj do menjave med dvema subjektoma ne pride na ekonomskih temeljih. Glavna pomanjkljivost resursov v skupni lasti pa sta problem njihove pretirane porabe in izčrpavanja, kar poskuša država omejiti predvsem s predpisi.

Vidimo torej, da se lahko javni sektor v takšnih primerih pokaže kot mehanizem, ki je uporaben za sprejemanje skupnih oziroma družbenih odločitev. Pokriva eksternalije javnih dobrin in kot regulator popravlja nedelujoče tržne sisteme (Flynn, 1997, str. 1). Poleg odpravljanja navedenih nepopolnosti trga ima javni sektor še sociološki pomen pri združevanju posameznikov, v oblikovanju občutka za skupnost in družbeno kohezijo.

V nekaterih državah, predvsem to velja za Zahodno Evropo, je javni sektor zelo pomemben, saj njegov delež pogosto presega 50 % bruto domačega proizvoda posamezne države (Mencinger, 2002, str. 4). Kljub težnjam posameznih vlad o postopnem zmanjševanju deleža javnega sektorja v bruto domačem proizvodu v zadnjih letih, se ta delež še vedno počasi, a vztrajno povečuje. Verjetno gre iskati razlog za tak trend predvsem v tem, da bi zmanjšanje

deleža javnega sektorja v bruto domačem proizvodu pomenilo v prvi vrsti le zmanjšanje socialnih pravic, na primer s privatizacijo šolstva, zdravstva in socialne varnosti. Kot dokaz tega lahko navedemo primer ZDA, kjer je delež porabe javnega sektorja kot odstotek bruto domačega proizvoda precej nižji kot v večini evropskih držav, temu primeren pa je tudi obseg socialnih pravic, ki jih prebivalstvu zagotavlja ta država, saj je ta v ZDA precej manjši kot v evropskih državah.

1.2 Javni sektor v Sloveniji

Za javni sektor v Sloveniji je značilno, da ima država poleg monopolističnega nadzora nad večino netržnih dejavnosti prek državnih bank in javnih skladov precej velik posredni vpliv na gospodarstvo. Slovenija se je s strategijo gospodarskega razvoja odločila zasledovati minimiziranje lastniške vloge v zasebnem sektorju in nadaljevanje privatizacije. Posledica tovrstne usmeritve naj bi bila višja gospodarska rast v prihodnjih letih ter večja količina sredstev, ki bi se lahko porabila za zmanjšanje javnega dolga in obresti.

Javni sektor ni opredeljen ne v slovenski ustavi ne v kakšnem drugem zakonu, zato ga je smiselno obravnavati v povezavi s teoretičnimi opredelitvami oseb javnega prava. Pri tem so za inštitucije javnega sektorja značilna predvsem naslednja dejstva: ustanovitev se izvrši z javnopravnim aktom, prisoten je poseben javnopravni režim financiranja in razpolaganja z lastnino, v ospredju je zasledovanje javnih ciljev, javnega interesa ter izvajanje splošno koristnih dejavnosti (Kamnar, 1999, str. 3).

V Sloveniji se pod pojmom javni sektor običajno razume splet raznovrstnih dejavnosti, ki ga tvorijo v prvi vrsti *javna uprava, politični sistem, šolstvo, zdravstvo in socialno varstvo ter raziskovalno področje* (Ferfila, Kovač, 2000, str. 151).

Pri tem velja, da lahko o javni upravi govorimo v dveh smislih, in sicer v materialnem in formalnem. Javna uprava v materialnem smislu pomeni proces odločanja o javnih zadevah, javna uprava v formalnem smislu pa je sistem organov, ki odločajo o javnih zadevah, torej o uresničevanju družbenih koristi (Čebulj, Strmecki, 2000, str. 25–26).

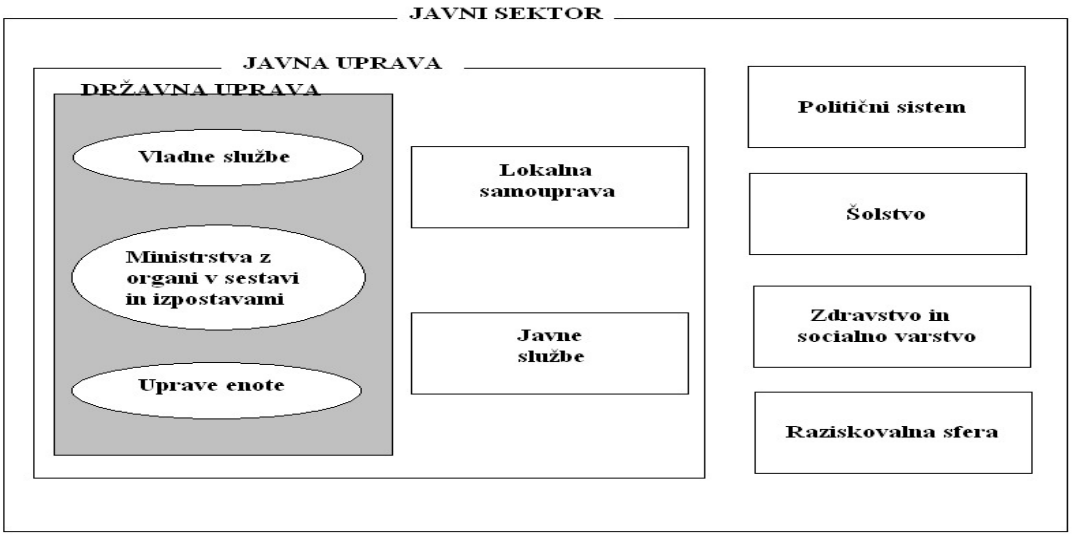
Največkrat zato pod pojmom javna uprava razumemo tak sistem, ki vključuje elemente (Ferfila, Kovač, 2000, str. 152):

- *državne uprave*,
- *lokalne samouprave* (način upravljana družbenih zadev v lokalni skupnosti) in
- *javnih služb* (zagotavljanje javnih dobrin in storitev, potrebnih za delovanje družbe, ki jih ni mogoče zagotoviti na trgu).

Iz naslednje slike vidimo, da je javna uprava pravzaprav zelo širok pojem, saj obsega celotno državno upravo, lokalno samoupravo ter javne službe (gospodarske in negospodarske), poleg tega pa tudi še Državni zbor, Državni svet, predsednika Republike Slovenije, obrambni in

pravosodni sitem, Ustavno sodišče, varuha človekovih pravic ter Računsko sodišče in centralno banko.

Slika 1: Razmejitev med javnim sektorjem, javno upravo in državno upravo



Vir: Ferfila, Kovač, 2000, str. 152.

Pojem državne uprave je tako precej ožji od pojma javne uprave. Za državno upravo naj bi pri tem veljalo, da predstavlja na eni strani državo kot neko skupnost ljudi, ki živi na določenem območju in zadovoljuje njihove potrebe, po drugi pa hkrati izvršuje tudi državno prisilo, saj je aparat za izvrševanje monopola fizične prisile. Zakon o državni upravi (Uradni list RS, št. 52/2002) jo pri tem definira kot del izvršilne oblasti v Republiki Sloveniji, ki izvršuje upravne naloge, pri čemer poudarja, da je pri njenem izvajanju nalog najpomembnejše načelo ustavnosti in zakonitosti.

Lokalna samouprava kot drugi element javne uprave predstavlja udejstvovanje ljudi na določenem področju, da soupravljajo pri stvareh lokalnega pomena. Za Slovenijo je tako značilen dvotirni upravni sistem (državna uprava in lokalna samouprava). Tak sistem v bistvu pomeni vzporedno organiziranje lokalne samouprave (občine) in državne uprave (upravne enote) na lokalni ravni (Ferfila, Kovač, 2000, str. 154).

Tretji element javne uprave predstavljajo javne službe, katerih namen je zagotavljanje osnovnih proizvodov in storitev, ki so v javnem interesu, z enako dostopnostjo za vse prebivalce. Organizirane so lahko kot režijski obrati, javna podjetja, javni gospodarski zavodi, različna kapitalska vlaganja, javni zavodi, zavodi s pravico javnosti, javni holdingi ali pa kot podelitev koncesije. Pri tem so javne službe lahko gospodarske ali negospodarske, državne ali lokalne ter obvezne ali izbirne.

Poleg takšne delitve javne uprave, kot je bila predstavljena do sedaj, je pomembna tudi še neka druga klasifikacija subjektov javne uprave, ki pa temelji na določitvi uporabnikov sredstev javnih financ. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/1999) na podlagi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev pri tem določa naslednje skupine subjektov (Cvikl, 2000, str. 42):

- neposredni uporabniki državnega oziroma občinskega proračuna,
- posredni uporabniki državnega oziroma občinskega proračuna in
- druge osebe javnega sektorja.

Neposredni uporabniki so vse organizacije in organi države (vladni, nevladni in pravosodni proračunski uporabniki) in občin ter občinska uprava, vključno z ožjimi deli občin (krajevne skupnosti, mestne skupnosti itd.). Za njih je značilno, da se financirajo neposredno iz proračunov. Med *posredne uporabnike* državnega oziroma občinskih proračunov spadajo javne agencije, javni skladi in javni zavodi, katerih ustanovitelj je država ali občine. So nepridobitne organizacije, ki skupaj z neposrednimi uporabniki sestavljajo nepridobitni sektor. Financirajo se iz proračunov države in občin posredno prek neposrednih uporabnikov. Med *druge osebe javnega sektorja* pa spadajo javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih ima država odločujoč vpliv na upravljanje. Ti subjekti nastopajo na trgu ter so pretežno dejavni pri proizvodnji blaga in zagotavljanju nefinančnih storitev.

2. JAVNI ZAVODI V SLOVENIJI

2.1 Splošne značilnosti

Javni zavod deluje v javnem interesu, pri čemer je namen njegovega delovanja predvsem zagotavljanje določenih dobrin in storitev v skladu z interesi ali obveznostmi ustanovitelja, ne pa ustvarjanje dobička. Tipične lastnosti, ki veljajo za vse nepridobitne dejavnosti, so (Freeman, Shoulders, 1993, str. 1):

- cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje javnih dobrin in storitev;
- običajno so državna in ne zasebna last;
- njihovo delovanje se večinoma financira iz javnih sredstev, ne s prodajo blaga in storitev na trgu;
- temeljne cilje njihovega delovanja določi parlament;
- delovanje zavodov se pogosto nadzira;
- rezultati njihovega delovanja so težko merljivi.

Zavodi so v Sloveniji najbolj razširjena oblika opravljanja nepridobitne dejavnosti. Njihova nepridobitna naravnanost se kaže tudi v tem, da zavodi sicer lahko realizirajo presežek prihodkov nad odhodki, ki pa ga v nasprotju s podjetji ne investirajo v podjetniško dejavnost, temveč ga uporabijo za nadaljnji razvoj in širitev dejavnosti, ki jo opravljajo. Omenimo še, da opravljajo pri nas nekateri javni zavodi poleg nepridobitne dejavnosti tudi pridobitno, vendar pa so v tem primeru takšni zavodi dolžni strogo ločevati obe vrsti dejavnosti (ločeno spremljanje sredstev za posamezno dejavnost, ločeno spremljanje poslovnega izida itd.).

Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/1991 in 8/1996) definira javne zavode kot organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.

2.2 Ustanovitev in prenehanje javnih zavodov

Zavod lahko ustanovi država, občina oziroma lokalna skupnost ali druga oseba javnega prava za opravljanje javne službe, lahko pa tudi za opravljanje druge nepridobitne družbene dejavnosti, če se opravlja pod pogoji, ki veljajo za javno službo. Javna služba se pri tem pojmuje kot dejavnost, s katero se zagotavljajo javne dobrine in ki jo označujejo naslednje značilnosti (Virant, 1998, str. 129):

- izvaja se v javnem interesu;
- za njeno zagotavljanje je odgovorna država ali lokalna skupnost;
- izvzeta je iz pravnega režima tržnih dejavnosti;
- izvaja se po posebnem javnopravnem režimu, ki se nanaša na način izvajanja dejavnosti, na razmerja med izvajalcem, uporabnikom in državo oziroma občino ter na cenovni režim;

- državna uprava javne službe večinoma ne izvaja neposredno, ampak le zagotavlja njeno izvajanje.

Za ustanovitev javnega zavoda je treba zagotoviti sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda, hkrati pa morajo biti izpolnjeni še drugi z zakonom določeni pogoji. Minimalni znesek za ustanovitev javnega zavoda ni zakonsko predpisan, temveč je obveznost financiranja ustanovitve in začetnega funkcioniranja prepuščena ustanovitelju. Z vpisom akta o ustanovitvi v sodni register pridobi zavod pravno sposobnost. Ustanovitveni akt vsakega javnega zavoda mora pri tem vsebovati (Turk et al., 2004, str. 297):

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnost zavoda,
- določbo o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje za pridobivanje sredstev za delo zavoda,
- način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem pomenu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda.

Da se zagotovi nemoteno poslovanje, mora vsak javni zavod sprejeti tudi statut oziroma pravila, kjer so določeni način dela, organizacija zavoda, organi upravljanja in njihove pristojnosti, način odločanja ter druga vprašanja, pomembna za opravljanje dejavnosti. Statut zavoda sprejme svet zavoda s soglasjem ustanovitelja, druge splošne akte zavoda (program dela, kadrovski načrt, pravilnik o splošnih pogojih poslovanja ...) pa sprejme svet zavoda samostojno.

Zakonu o zavodih (Uradni list RS, št. 12/1991 in 8/1996) določa tudi primere, v katerih zavod preneha poslovati:

- če se s pravnomočno odločbo ugotovi ničnost vpisa zavoda v sodni register;
- če je zavodu izrečen ukrep prepovedi opravljanja dejavnosti, ker ne izpolnjuje pogojev za opravljanje dejavnosti, pa v roku, določenim z izrečenim ukrepom, ne izpolni pogojev za opravljanje dejavnosti;
- če ustanovitelj sprejme akt o prenehanju zavoda, ker so prenehale potrebe oziroma pogoji za opravljanje dejavnosti, za katero je bil ustanovljen;
- če se pripoji ali spoji z drugim zavodom ali razdeli v dvoje ali več zavodov;
- če se organizira kot podjetje;
- zaradi stečaja, če ustanovitelj po zakonu ali aktu o ustanovitvi ni odgovoren za obveznosti zavoda;
- v drugih primerih, določenih z zakonom ali aktom o ustanovitvi.

2.3 Organi upravljanja v javnih zavodih

Zavod upravlja svet ali drug kolegijski organ upravljanja, ki ga sestavljajo predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda in predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Sestava, način imenovanja oziroma izvolitve članov, trajanje mandata in pristojnosti sveta se določijo z zakonom, aktom o ustanovitvi oziroma s statutom zavoda. Svet zavoda je torej organ, ki sprejema statut in druge splošne akte zavoda, sprejema programe dela ter spremlja njihovo izvrševanje, določa finančni načrt in sprejema zaključni račun, predlaga ustanovitelju spremembo ali razširitev dejavnosti, daje ustanovitelju in direktorju zavoda predloge in mnenja o posameznih vprašanjih ter opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda določene zadeve.

Poslovodni organ zavoda je direktor. Njegova naloga je, da organizira ter vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod ter je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Direktorja imenuje in razrešuje ustanovitelj, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi za to pooblaščen svet zavoda.

Poleg sveta zavoda in direktorja naj bi imel vsak večji javni zavod tudi strokovnega vodjo ali strokovni svet, katerega naloge so predvsem obravnava vprašanj o strokovnem delu zavoda, odločanje o strokovnih vprašanjih, določanje strokovnih podlag za programe dela, dajanje mnenj in predlogov glede organizacije dela, pogojev za razvoj dejavnosti in načrtov za prihodnost.

2.4 Sredstva za poslovanje javnih zavodov

Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 8/1996) v 48. členu podrobneje določa, na kakšne načine vse lahko zavod pridobiva sredstva za svoje delo:

→ *iz sredstev ustanovitelja,*
→ *s plačili za opravljene storitve,*
→ *s prodajo blaga in storitev na trgu,*
→ *iz drugih virov.*

Sredstva ustanovitelja so sredstva, ki naj bi javnemu zavodu zagotovila oziroma omogočila začetek njegovega delovanja. Za zagotovitev teh sredstev je v prvi vrsti odgovoren tisti, ki zavod ustanavlja. Pri plačilih za storitve gre za sredstva, ki jih javni zavod pridobiva kot neposredno plačilo oziroma doplačilo k ceni javnih storitev, ki jo plača uporabnik, torej s prodajo storitev javne službe na trgu. S prodajo blaga in storitev na trgu se razumejo prihodki, ki jih ustvarja javni zavod s svojimi storitvami, ki naj ne bi sodile v javno službo. Druge vire lahko predstavljajo prejete donacije, volila in podobno.

Iz navedenega izhaja, da lahko javni zavodi opravljajo tri vrste dejavnosti, ki so soodvisne z viri financiranja (Zver, 2003, str. 10):

- dejavnost, ki je financirana iz javnih virov – obseg dela, cene in vsebina javne službe so določene v letnem načrtu oziroma v pogodbi z ustanoviteljem;
- dejavnost, s katero javni zavod nastopa na trgu oziroma je financirana s plačili iz nejavnih, pretežno zasebnih virov; ustanovitelj pri tem določa vsebino in cene storitev javne službe, obseg pa ni nujno določen vnaprej;
- tržna dejavnost oziroma prodaja blaga in storitev, ki ne sodijo v javno službo; vsebino in obseg tržne dejavnosti določi zavod sam z letnim delovnim programom, ki je odvisen od zmogljivosti javnega zavoda in trga; tudi cene določa zavod sam, le v redkih primerih ustanovitelj ali financer.

Ne glede na obseg posamezne vrste dejavnosti, ki jo javni zavod izvaja, so javni zavodi dolžni vsako leto predložiti ustanovitelju tudi finančni načrt, ki se nato uporablja kot kvantitativna opredelitev programa dela znotraj dodeljenih proračunskih sredstev. Finančni načrt je zato bistven dokument, na katerem temeljijo dodeljena proračunska sredstva, hkrati pa predstavlja tudi osnovo za kontrolo v prihodnjem letu.

Drugi pomemben dokument o poslovanju zavoda predstavlja letno poročilo. Javni zavodi morajo vsako leto do konca februarja sestaviti letno poročilo, ki govori o doseženih ciljih in rezultatih za preteklo leto. Letno poročilo je dokument, sestavljen iz računovodskega in poslovnega poročila. Računovodsko poročilo tvorijo računovodski izkazi in pojasnila k tem izkazom, poslovno pa v glavnem prikazuje nekatere bistvene informacije o najpomembnejših poslovnih funkcijah. Poleg tega mora poslovno poročilo vsebovati tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih zavoda ter po novem tudi izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ, ki je sedaj obvezna priloga za vse uporabnike enotnega kontnega načrta.

3. NADZOR NAD POSLOVANJEM JAVNIH ZAVODOV

Ko govorimo o nadzoru nad poslovanjem javnih zavodov, se moramo zavedati, da se javni zavodi financirajo večinoma z javnimi sredstvi, zato jih uvrščamo med porabnike sredstev javnih financ. Pri tem je za vse uporabnike sredstev javnih financ značilno, da je nadzor nad njihovim delovanjem urejen z zakoni, uredbami in drugimi pravnimi dokumenti.

3.1 Inštitucije nadzora v javnem sektorju

Nadzor nad javnimi financami v Sloveniji urejata v prvi vrsti Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/1999) in Ustava RS (Uradni list RS, št. 33/1991), najprej z Računskim sodiščem kot najvišjim organom kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Nadzor nad javno porabo, ki ga opravlja Računsko sodišče, je nato podrobneje opredeljen z Zakonom o računskem sodišču,[1] sprejetim leta 2001 (Uradni list RS, št. 11/2001), ki določa Računsko sodišče za vrhovno revizijsko inštitucijo v državi.

S tem zakonom je računsko sodišče pridobilo široka pooblastila nadzora zakonitosti, namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti rabe sredstev javnih financ. Mnenje, ki ga poda Računsko sodišče, mora zato spoštovati vsak državni organ, organ lokalne skupnosti in uporabnik javnih sredstev, na čigar poslovanje se mnenje nanaša. Zakon med drugim tudi določa, da je poleg vloge nadzornega organa ena od temeljnih nalog Računskega sodišča tudi svetovanje porabnikom javnih sredstev, kako povečati učinkovitost poslovanja. Poleg tega pa je Računsko sodišče pri svojem delu dolžno vzpostavljati najpomembnejša razmerja z ustreznimi parlamentarnimi in drugimi organi za nadzor nad javno porabo, s čimer se zagotovi učinkovitejši nadzor nad porabo javnih sredstev.

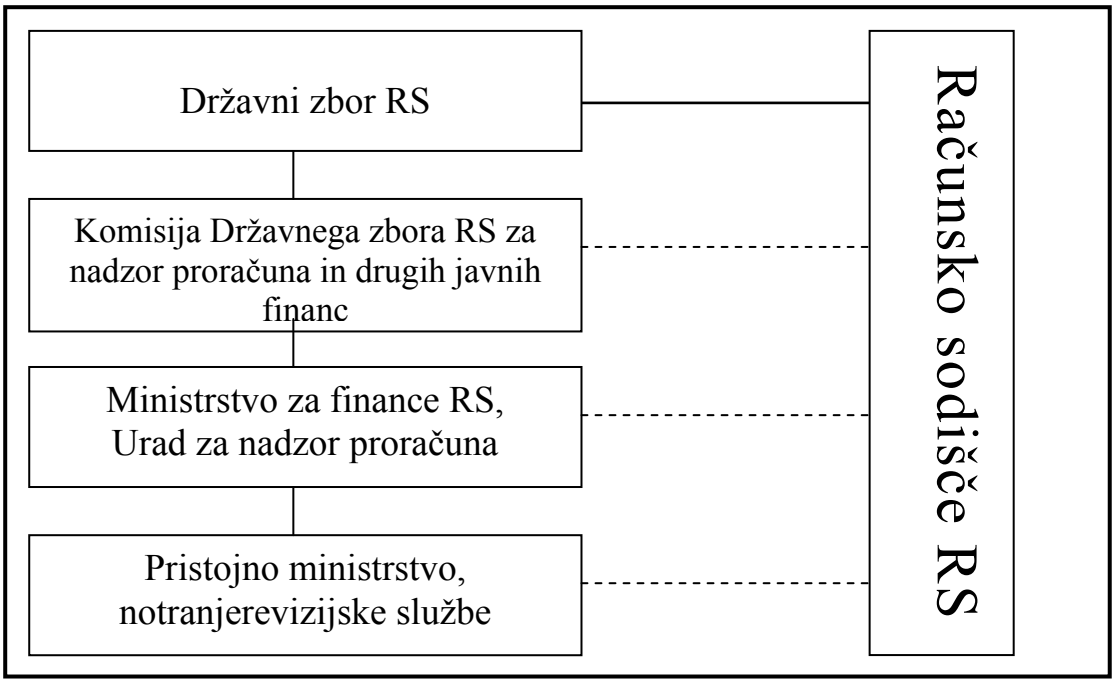
Celoten nadzor nad porabo proračunskih sredstev pa izvajajo pri nas vsak po svojih pristojnostih naslednji organi in inštitucije (Vidovič, Milatovič, Hren, 2001, str. 2):

- *Državni zbor RS,*
- *Komisija državnega zbora RS za nadzor proračuna in drugih javnih financ,*
- *Računsko sodišče RS,*
- *Urad nadzor proračuna pri Ministrstvu za finance RS in*
- *notranjerevizijske službe pri neposrednih uporabnikih.*

Hierarhijo inštitucij, ki delujejo na področju finančnega nadzora uporabnikov državnega proračuna, lahko prikažemo tudi shematično. Računsko sodišče je v neposrednem razmerju z vsemi subjekti, ki nastopajo v hierarhični shemi. Tako kot v večini evropskih držav tudi v Sloveniji Računsko sodišče vzpostavlja najpomembnejša razmerja z ustreznimi parlamentarnimi organi za nadzor nad javno porabo.

[1] Zakon o računskem sodišču (ZRacS-1).

Slika 2: Hierarhija inštitucij, ki delujejo na področju nadzora javnih financ v RS



Vir: Vidovič, 1999, str. 40.

Državni zbor Republike Slovenije je najvišji organ nadzora javnih financ. Opravlja več funkcij, in sicer zakonodajno, volilno in nadzorno. Rečemo lahko, da je vloga državnega zbora pri nadzoru javnih financ vsaj dvojna. Državni zbor uresničuje svojo nadzorno funkcijo najprej pri sprejemanju proračuna in zaključnega računa proračuna. S tem vpliva na to, kako se bodo razporejala in porabljala javna sredstva. Poleg tega izvaja nadzor tudi z obravnavanjem poročil Računskega sodišča, ki s svojimi revizijami ugotavlja, ali so bila sredstva porabljena v obsegu in za namene, ki jih je določil državni zbor, ter v skladu z veljavnimi predpisi.

Komisija za nadzor proračuna in drugih javnih financ je delovno telo državnega zbora. Njene naloge so predvsem (Horvat, 1999, str. 206), da nadzoruje izvajanje državnega proračuna ter finančnih načrtov ZZZS,[2] ZPIZ[3] in Zavoda RS za zaposlovanje z vidika zakonitosti, namenskosti in racionalnosti porabe ter pravilnosti njihovih finančnih izkazov, da spremlja izvajanje proračunov lokalnih skupnost in s tem nadzoruje rabo namenskih sredstev iz proračuna, da nadzoruje izvajanje finančnih načrtov in pravilnosti izkazovanja finančnih izkazov skladov, ustanovljenih z zakoni, ter javnih podjetij in zavodov, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija. Poleg tega pa še, da obravnava predloge zakonov, druge akte in problematiko, ki se nanaša na nadziranje izvajanja državnega proračuna in drugih javnih financ ter na organiziranje delovanja organov, ki opravljajo ta nadzor.

[2] ZZZS – Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.
[3] ZPIZ – Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

Urad za nadzor proračuna pri Ministrstvu za finance RS je neodvisni in samostojni organ, odgovoren neposredno ministru za finance, ki opravlja funkcijo notranjega nadzornika proračunskih sredstev ter aktivno sodeluje z računskim sodiščem, kar omogoča učinkovitejši nadzor ter izmenjavo izkušenj in mnenj. Zadolžen je za harmonizacijo in koordinacijo sistema notranjega nadzora javnih financ, za razvoj, usklajevanje in preverjanje finančnega poslovodenja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov ter za pripravo revizijskih usmeritev in preverjanje upoštevanja teh usmeritev pri proračunskih uporabnikih. Poleg tega deluje v sklopu Urada tudi proračunska inšpekcija, ki opravlja naloge inšpekcijskega nadzora, izdaja zapisnike, odločbe in sklepe v upravnem postopku in odreja druge ukrepe, za katere je pooblaščena. Obravnava tudi prijave, pritožbe, sporočila in druge vloge v zadevah iz svoje pristojnosti in vlagatelje na njihovo zahtevo obvešča o svojih ukrepih.[4]

3.2 Vrste nadzora

Nadzor nad javnimi financami obsega skoraj vse uporabnike, ki prejemajo sredstva javnih financ. Izvaja se kot notranji nadzor, ki ga predstavljajo sistem poslovodenja in notranjih kontrol, notranja revizija in inšpekcijski nadzor, ter kot zunanji nadzor, ki ga v javnem sektorju navadno predstavlja predvsem zunanja revizija, ki jo izvaja računsko sodišče.

3.2.1 Revidiranje

Revidiranje je širše opredeljeno kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi s trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti ter trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom. Revizorji iščejo in ocenjujejo dokaze, ki so potrebni za ugotovitev, ali so predstavitve organizacije usklajene z ustreznimi uveljavljenimi sodili (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

Kavčičeva (2000, str. 108) pa pojmuje revidiranje kot ponoven pregled, drugi pregled, pregledovanje posnetih poslovnih dogodkov od njihovega začetka in izpeljave do evidentiranja, analiziranja in poročanja. Pri tem pomeni revidiranje postopek preverjanja, presojanja in ocenjevanja.

Obstaja več različnih vrst revidiranja, pri čemer se pri revidiranju v javnem sektorju najpogosteje pojavlja delitev glede na predmet in namen revidiranja (Odar, 2001, str. 2):

1. *Revidiranje računovodskih izkazov*, ki je opredeljeno kot preiskovanje računovodskih izkazov z namenom določiti, ali prikazujejo resničen in pošten pogled oziroma ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni glede na določene kriterije. Prične s preizkušanjem notranjih kontrol, nadaljuje pa s preverjanjem pravilnosti podatkov in metod, uporabljenih pri sestavljanju računovodskih izkazov; v nekaterih primerih se

[4] Pojasnilo MF UNP o nalogah proračunske inšpekcije (http://www.gov.si/unp/slov/inspekcija/inspekcija.htm).

razširi tudi na druge dele računovodstva, zlasti na predračunske računovodske izkaze in metodiko računovodskega analiziranja.

2. *Revidiranje poslovanja* pomeni sistematično pregledovanje določenega dela organizacije z namenom meriti njene dosežke. Lahko se pregledajo vsi ali pa le del poslovnih procesov organizacije z namenom oceniti uspešnost in učinkovitost procesa. Uspešnost je določena kot sposobnost organizacije, da doseže svoje cilje. Učinkovitost pa kaže na to, kako dobro zna organizacija izkoristiti svoje vire pri doseganju svojih ciljev. Revizija poslovanja se ne omejuje le na računovodstvo, temveč lahko vključuje tudi oceno organizacijske strukture, trženja, produkcijskih metod oziroma katerega koli področja, za katerega v organizaciji menijo, da ga je treba oceniti. Takšno revidiranje je v veliko večji meri usmerjeno k analiziranju in revidiranju poslovnih procesov ter preverjanju in iskanju drugačnih rešitev, pa tudi k svetovanju predvsem v zvezi z uspešnostjo, učinkovitostjo in gospodarnostjo poslovanja. Pri tem je treba izhajati iz vseh negotovosti in tveganj, povezanih s prihodnostjo poslovanja.
3. *Revidiranje skladnosti s predpisi* je pregled postopkov organizacije z namenom določiti, ali organizacija upošteva postopke oziroma pravila, ki jih je določila neka višja avtoriteta. Cilj takšne revizije je presoditi, ali organizacija oziroma njeni zaposlenci spoštujejo zakone in druge državne predpise ter strokovna pravila, pa tudi notranje pravilnike, druge predpise in poklicne norme, ter o tem obvestiti pristojne, da bi bilo mogoče sprejeti ustrezne ukrepe. Ta vrsta revizije je značilna za državne revizorje, ki preverjajo, ali so bila sredstva, ki jih je zagotovila država, uporabljena v skladu s sprejetimi zakoni in predpisi, ali je bilo odločanje v organizaciji v skladu z zakoni in drugimi predpisi in podobno.

Pri nadzoru javnih financ je pomembna še ena delitev revidiranja, in sicer glede na to, kdo opravlja revizijo (Taylor, Glezen, 1996, str. 35):

1. *Zunanje revidiranje* izvajajo zunanji revizorji, to so strokovnjaki, za katere je to samostojen poklic ali pa so zaposleni v revizijskem podjetju. Niso zaposleni v revidirani organizaciji, ampak po naročilu lastnikov ali vodstva organizacije nepristransko presodijo poslovanje in podajo svoje mnenje v revizijskem poročilu.
2. *Notranje revidiranje* je revidiranje, ki ga ponavadi izvajajo organi ali osebe iste organizacije, v kateri poteka, lahko pa je prepuščeno tudi zunanjemu izvajalcu. Praviloma se pojavlja kot revidiranje poslovanja in le v redkih primerih kot revidiranje računovodskih izkazov ali kot revidiranje skladnosti s predpisi. Notranje revidiranje je opredeljeno kot neodvisno presojanje, katerega namen je preiskovanje in vrednotenje delovanja podjetja. Ne ureja ga zakon, temveč je to področje, ki je popolnoma prepuščeno posameznemu podjetju. Notranji revizorji presojajo pravilnosti poslovnih procesov, odkrivajo nepravilnosti in predlagajo načine, kako te nepravilnosti odpraviti. S tem predstavljajo dodatno oporo vodstvu in nadzornemu organu v organizaciji.
3. *Državno revidiranje* opravljajo na državne organe vezani revizorji, urejajo pa ga zakoni. Razlikujemo dve bistveno različni vrsti državnega revidiranja: davčno revidiranje in revidiranje državnega financiranja. *Davčno revidiranje*, ki ga lahko označimo kot

revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov, ima za cilj proučiti, ali so bili davki pravilno obračunani in plačani skladno z veljavnimi zakoni in njihovimi pojasnili. Druga vrsta državnega revidiranja je *revidiranje državnega financiranja*, ki ga lahko imenujemo tudi proračunsko revidiranje. Njegov namen je proučiti namenskost uporabe proračunskih in drugih državnih sredstev v skladu z ustreznimi predpisi ter pravilnost poročanja o tem. Proračunsko revidiranje je kombinacija revidiranja skladnosti s predpisi in revidiranja računovodskih izkazov, ima pa tudi naravo revidiranja poslovanja.

3.2.1.1 Računsko sodišče

Najvišji organ zunanjega nadzora javnih financ v Sloveniji je Računsko sodišče, ki s svojim delom skrbi za izboljšanje sistema upravljanja z javnimi sredstvi in za zaščito finančnih interesov tako Slovenije kot tudi Evropske unije. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/2001) ga opredeljuje kot najvišji samostojni in neodvisni revizijski organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Zanj velja tudi, da ne spada v nobeno od treh vej oblasti (zakonodajno, izvršilno in sodno), saj računsko sodišče ni pravo sodišče, ampak je to neodvisni nadzorni strokovni organ, ki ne izdaja sodb in ne izreka kazni, temveč nadzira in svetuje. Pri tem izvaja postopek zunanje revizije kot najpomembnejši proces zunanjega nadzora pri trošenju proračunskih sredstev.

Računsko sodišče izvaja revizije po revizijskih standardih, ki jih je predpisala mednarodna organizacija INTOSAI.[5] Za tiste primere, ki jih revizijski standardi INTOSAI ne urejajo, pa smiselno uporablja standarde, ki jih je določil IFAC.[6]

V zadnjem času je tudi v Sloveniji zaznati, da način upravljanja v javnem sektorju vse bolj vpliva tudi na prioritete in oblike revidiranja poslovanja proračunskih uporabnikov. Tako so zadnje spremembe v načinu upravljanja v javnem sektorju vplivale tudi na način revidiranja. Pravilnost kot eden izmed standardnih ciljev nadziranja javne porabe je začela izgubljati pomen, saj se umika k ciljem in rezultatom naravnanemu proračunu. Cilj uvajanja novega koncepta upravljanja je povečanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti delovanja javnega sektorja. Medtem ko je bila v preteklosti revizija pravilnosti poslovanja bistveni vidik državnega revidiranja, naj bi se državni revizorji v prihodnje bolj ukvarjali z revidiranjem izvajanja nalog (Bitenc, 2004, str. 59–61).

3.2.2 Notranji nadzor

Po Zakonu o javnih financah (Uradni list RS, št. 30/2002) obsega notranji nadzor porabnikov javnih financ sistem finančnega poslovodenja in notranjih kontrol in notranjega revidiranja ter stalno preverjanje tega sistema, za katerega vzpostavitev, delovanje, nadzor in nenehno izboljševanje je odgovoren minister za finance. Sistem notranjega nadzora temelji na treh

[5] INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions.
[6] IFAC – The International Federation of Accountants.

osnovnih elementih, kateri naj bi ob usklajeni medsebojni povezavi predstavljali celovit sistem notranjega nadzora javnih financ (Milatovič, 2002, str. 42):

- *odgovornost predstojnikov* neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov za vzpostavitev in delovanje primernega sistema finančnega poslovodenja in notranjih kontrol, s katerim obvladuje tveganja,
- *neodvisno izvajanje notranjega revidiranja* kot pripomočka za izboljševanje notranjih kontrol,
- *centralni organ* za razvoj, koordinacijo in usmerjanje tako sistemov finančnega poslovodenja in kontrol kot notranje revizije in preverjanje njihovega delovanja.

Proračunski uporabniki so dolžni smotrno ravnati s sredstvi ter jih varovati pred nepravilnostmi in zlorabami. V ta namen morajo vzpostaviti in posodabljati register tveganj, vzpostaviti in posodabljati ustrezen in učinkovit sistem notranjih kontrol ter zagotoviti notranje revidiranje.

3.2.2.1 Finančno poslovodenje in sistem notranjih kontrol

Finančno poslovodenje 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. Sistem notranjih kontrol pa predstavlja sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanja načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (Zakon o javnih financah, Uradni list RS, št. 30/2002).

Predstojnik proračunskega uporabnika je odgovoren, da le-ta dosega zastavljene cilje ter s proračunskimi sredstvi posluje skladno s predpisi in kot dober gospodar. Pri tem se od predstojnika zahteva vzpostavitev ustreznega sistema finančnega poslovodenja in notranjih kontrol, vzpostavljenega po predhodno opravljeni analizi tveganj. Predpogoj za uspešnost slednje pa je, da so cilji poslovanja proračunskega uporabnika jasno opredeljeni in vnaprej določeni, za kar je odgovorno vodstvo proračunskega uporabnika, ki mora opredeliti vsa možna tveganja, jih ovrednotiti glede na verjetnost njihovega nastanka in posledic.

Že iz navedenega je razvidno, da sta delovanje in vodenje vsakega proračunskega uporabnika usmerjena k doseganju vnaprej postavljenih ciljev. Kljub temu je proračunski uporabnik pri svojem poslovanju vedno izpostavljen različnim tveganjem, da želeni cilji ne bi bili doseženi. Bistvo predhodno opravljene analize tveganj je zato v obvladovanju izpostavljenosti poslovanja tveganjem in omejevanju tveganj na sprejemljivi ravni. To v praksi pomeni, da je treba določiti elemente izpostavljenosti tveganju, ugotovljena tveganja ovrednotiti ter razvrstiti po verjetnosti in teži možnih posledic ter na podlagi tovrstne analize vzpostaviti ustrezen sistem za njihovo obvladovanje, in to je torej sistem notranjih kontrol. Le-ta je zato neke vrste odziv na tveganje, saj je njegov namen obvladovanje tveganj na še sprejemljivi stopnji (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 7).

Sistem notranjih kontrol mora v vseh fazah poslovanja organizacije delovati kot sistem postopkov, metod in pravil, ki jih podrobneje določajo postopki in metode finančnega poslovanja, opredeljeni s predpisi, ki urejajo finančno poslovanje. Temeljni namen vzpostavitve takšnega sistema notranjih kontrol je zagotoviti smotrno poslovanje in nadzor poslovanja z uporabo enotnega informacijskega sistema, upravljanje premoženja s skrbnostjo dobrega gospodarja ter vodenje enotnih evidenc o obsegu in realni vrednosti premoženja oseb javnega prava (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Uradni list RS, št. 72/2002).

Sistem notranjih kontrol je pomemben tudi za zagotavljanje, da se s sredstvi organizacije upravlja gospodarno in da obstaja odgovornost vodstva. Poleg tega prispeva še k pravilnosti in poštenosti izdatkov ter zagotavlja, da je denar porabljen namensko in da so aktivnosti izvedene po predpisih. S tem prinaša primerno, ampak ne absolutno zagotovilo, da so sredstva zaščitena ter da so transakcije odobrene in pravilno zabeležene na način, ki dovoljuje pravočasno odkrivanje in odpravljanje materialnih napak.

Ločimo *splošne notranje* in *notranje računovodske kontrole*. Prve so podlaga organizacijskemu ustroju organizacije ter posredno vplivajo na točnost, zanesljivost, popolnost in zakonitost računovodskih evidenc in informacij. Notranje računovodske kontrole pa vplivajo na točnost, zanesljivost, popolnost in zakonitost računovodskih evidenc in informacij veliko bolj neposredno. Notranje računovodske kontrole delimo na neposredne (temeljne) in posredne (vodstvene). Temeljne obsegajo kontrolne postopke, ki so neposredno povezani s poslovnimi dogodki. Gre za kontrole pravilnosti podatkov, popolnosti obdelave podatkov in ponovnega opravljanja določenih postopkov. Vodstvene kontrole pa so vgrajene v sistem notranjega kontroliranja tako, da nadzirajo stalno in pravilno delovanje neposrednih kontrol. To so kontrole razmejevanja dolžnosti, preprečevanja dostopa do sredstev nepooblaščenim osebam in ločevanja materialne odgovornosti od evidentiranja poslovnih dogodkov ter nadziranje neposrednih kontrol.

Učinkovito delovanje sistema notranjega kontroliranja v praksi pomeni, da so v delovanje organizacije načrtno in sistematično vgrajeni postopki in metode, ki s svojim delovanjem zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost razvidov, ki zagotavljajo pravilno, pošteno in resnično izdelavo računovodskih izkazov, omogočajo varovanje premoženja, preprečujejo in odkrivajo napake in prevare v delovanju ter zagotavljajo spoštovanje in izvrševanje standardov, zakonov in načel, sprejetih v splošnih aktih organizacije (Odar, 2001, str. 3). Z njimi se sproti odpravljajo nepravilnosti, da se te ne bi pojavile tudi v naslednjih fazah in postopkih dela. Zato morajo nosilci notranjih kontrol, pri tem mislimo na zaposlence v vseh postopkih poslovanja organizacije, ves čas spremljati in nadzirati poslovne procese in postopke, naloge in cilje ter sproti posredovati predloge za odpravo odmikov.

Celoten sistem notranjih kontrol lahko razdelimo na predhodno, sprotno in naknadno notranjo kontrolo. Predhodna notranja kontrola je prisotna že pri obravnavanju predhodnih odločitev, zlasti tistih, ki imajo za posledico finančne transakcije. Zagotoviti mora, da so finančne

transakcije v skladu z odobrenim proračunom, da so upoštevani predpisi pri naročanju blaga in storitev, pri sklepanju pogodb s podizvajalci ter da so finančne transakcije utemeljene s pogodbami, ki jih je sklenil proračunski uporabnik, in s splošno veljavnimi predpisi. S sprotno notranjo kontrolo se sproti preverjajo ocene in potek poslovanja za določeno časovno obdobje. Naknadna notranja kontrola pa se nanaša na preverjanje pravilnosti in smotrnosti poslovanja glede na že obstoječa dejstva. Pri tem upošteva postopke pri izvajanju predhodne notranje kontrole (Allen, Richard, 1996, str. 19).

3.2.2.2 Notrana revizija

Drugi del sistema notranjega nadzora javnih financ je notranje revidiranje, ki predstavlja dejavnost neodvisnega in nepristranskega stalnega preverjanja poslovanja ter svetovanja, katere namen je dodana vrednost in izboljšanje poslovanja organizacije (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Uradni list RS, št. 72/2002). Notranja revizija je namenjena tudi izboljšanju poslovodenja, saj zajema neodvisno in nepristransko preverjanje poslovodenja ter svetovanje vodstvu. Z rezultati notranje revizije dobi le-to iz neodvisnega vira zagotovilo, da notranje kontrole delujejo in da je tveganje v organizaciji na še spremenljivi ravni.

Odar (2005, str. 79) vidi notranje revidiranje kot zvrst nadziranja, ki ga v skladu s standardi notranjega revidiranja največkrat izvajajo organi ali osebe iste organizacije, v kateri revidiranje poteka, čeprav je v praksi izvedba notranjega revidiranja lahko prepuščena tudi zunanjim, pogodbenim izvajalcem. Notranjega revidiranja ne ureja zakon, temveč je to zadeva, ki je prepuščena posamezni organizaciji. Notranje revidiranje, ki je opravljeno kot posamezen konkretno opredeljen posel, je označeno kot notranja revizija.

3.2.2.2.1 Splošne značilnosti notranjerevizijske funkcije

Notranja revizija je v organizaciji največkrat zasnovana kot notranja storitvena dejavnost, ki temelji na neodvisnem presojanju procesov in stanj. Je oblika posrednega (vodstvenega) nadzora, ki ugotavlja in vrednoti primernost in uspešnost vseh drugih kontrol. Njeni izsledki pri tem so namenjeni predvsem poslovodstvu organizacije (Kodeks notranjerevizijskih načel, 1998, str. 1). Z ocenjevanjem in izboljševanjem učinkovitosti obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in celotnega vodstvenega sistema je notranja revizija usmerjena k dodajanju nove vrednosti pri poslovanju organizacije.

Poudarek pri notranjem revidiranju je predvsem na presojanju ureditve notranjih kontrol, proučevanju notranjih računovodskih kontrol ter zagotavljanju usklajenosti organizacije z zakonskimi in drugimi predpisi. Notranjerevizijska služba pri tem svetuje predstojniku proračunskega uporabnika na podlagi tveganja pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju, kako ga obvladovati, da bi uporabnik lahko (Klemenčič, 2003, str. 23):

- učinkovito uporabljal sredstva iz proračuna,
- ustrezno varoval sredstva,

- se odločal na temelju zanesljivih in sprotnih informacij ter
- ustrezno usklajeval usmeritve in postopke v skladu z zakonskimi in drugimi predpisi.

Pri tem je za notranjo revizijo značilno, da so sodila preizkušanja in ocenjevanja, ki se uporabljajo pri izvajanju notranjega revidiranja, med seboj različna ter odvisna od področja delovanja in ciljev. V nasprotju z zunanjo revizijo, ki uporablja predvsem računovodske standarde, se pri notranji reviziji poleg računovodskih uporabljajo tudi drugi standardi (od standardov stroškov, standardov kakovosti pa vse do standardov obnašanja). Za praktično izvedbo politik, nalog in standardov so v organizaciji pogosto izdelana različna pravila (pravilniki, navodila, sklepi, stališča itd.), ki so prav tako sodila preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporablja notranja revizija.

3.2.2.2.2 Organizacija notranje revizije

Proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 500 mio SIT, so dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja vsako leto, vsi ostali proračunski uporabniki pa najmanj enkrat na vsake tri leta. Izvedbo notranje revizije lahko proračunski uporabnik zagotovi na različne načine.

Običajna ureditev pri večjih proračunskih uporabnikih je, da se v organizaciji ustanovi lastna notranjerevizijska služba. Pri tem velja, da so velikost in stroški izvajanja storitev notranje revizije med odločilnimi dejavniki pri odločitvi o vzpostavitvi notranjerevizijske službe znotraj organizacije. V tem primeru mora proračunski uporabnik pred začetkom delovanja notranjerevizijske službe v pravilniku o delovanju notranjerevizijske službe določiti pravila njenega delovanja, saj predstavlja tak pravilnik temelji predpis vsakega proračunskega uporabnika in je hkrati tudi temeljni akt za delovanje lastne notranjerevizijske službe. Notranjerevizijska služba je pri tem lahko dodatno okrepljena tudi s pogodbenimi izvajalci, ki zagotavljajo posebno strokovno znanje.

Alternativno lahko celotno storitev notranjega revidiranja izvajajo zunanji, pogodbeni izvajalci. Pri tem je za najem zunanjih izvajalcev smiselno upoštevati postopke v skladu s predpisi javnega naročanja in z zakonom o javnih financah. Z izbranim izvajalcem se nato sklene pogodba, v kateri se opredelijo vsa pomembnejša razmerja med zavodom in zunanjim izvajalcem. Zunanji izvajalci morajo imeti primerno znanje, veščine, sposobnosti in strokovne izkušnje. Smiselno jih je izbrati za daljše časovno obdobje. Izbira zunanjega izvajalca ima tudi nekaj pomanjkljivosti, in sicer lahko pride sčasoma do nekaterih težav, kot so naraščanje stroškov revidiranja, pomanjkanje lastnih kadrov, velika odvisnost od zunanjega izvajalca in podobno.

Posamezni manjši proračunski uporabniki, ki bi jim ustanovitev lastne notranjerevizijske službe pomenila preveliko finančno in organizacijsko breme, se lahko med seboj povežejo, tako da ustanovijo skupno službo za notranjo revizijo. Takšna skupna služba nato izvaja

notranje revidiranje za več proračunskih uporabnikov v skladu z načrtom in programom dela, ki ga skupaj sprejmejo proračunski uporabniki, uporabniki storitev. V tem programu je treba dela načrtovati tako, da se zadosti normam pogostnosti revidiranja poslovanja posameznega proračunskega uporabnika, zagotavlja pa tak način dela tudi večjo neodvisnost notranjih revizorjev in nižje stroške. Poleg zasledovanja kriterija smotrnosti je naslednja prednost skupne notranjerevizijske službe predvsem v tem, da se na ta način lažje doseže »kritično število notranjih revizorjev«, kar omogoča izmenjavo znanja in izkušenj, specializacijo, rotacijo, medsebojni nadzor in zagotavljanje kakovosti dela.

Pri tem je, ne glede na način organiziranosti notranjerevizijske službe, bistvenega pomena, da je njenemu delovanju zagotovljena neodvisnost, saj lahko le tako notranji revizor svoje delo opravlja nepristransko in neodvisno. Da bi se dosegla čim večja neodvisnost notranjega revidiranja, je treba prepovedati, da bi bila notranja revizija vključena v kakšen drug oddelek oziroma sektor, še posebej ne v tistega, ki ga mora v svoji funkciji proučevati. Iz prakse je razvidno, da je notranjo revizijo najbolje podrediti najvišjemu poslovodstvu kot štabni oddelek, saj ji je tako najlaže zagotoviti neodvisnost in dovolj veliko veljavo pri izvajanju njenih nalog.

3.2.2.2.3 Cilji delovanja notranjerevizijske funkcije

V nasprotju z zunanjim revidiranjem cilji pri notranjem revidiranju niso enoznačno določeni, temveč so odvisni od ciljev organizacije, velikosti in razvejanosti organizacije, stopnje in vrste tveganja in podobno. Najpomembnejši cilj notranjega revidiranja naj bi bil pomoč vodstvu organizacije, da bi to učinkovito opravljalo naloge vodenja, ter vsem ostalim zaposlencem v organizaciji pri razporeditvi njihovih odgovornosti in učinkovitem izvajanju njihovih nalog. Notranja revizija to doseže s tem, da oskrbuje zaposlence z analizami, ocenitvami, priporočili, nasveti in informacijami, ki se nanašajo na revidirane aktivnosti. Cilj notranje revizije je tudi pospeševanje uspešnih kontrol po spremenljivih stroških (Vidovič, 1998, str. 17).

Notranja revizija je še posebej pomembna za vse organizacije javnega sektorja, saj lahko tu notranji revizorji pripomorejo k večji kakovosti dela na več področjih. Poglavitni cilji notranje revizije so opozarjanje poslovodstva na slabosti pri delovanju, predlaganje rešitev za njihovo odpravo in pomoč pri opredeljevanju tveganj, ki ogrožajo poslovanje organizacije. Notranji revizorji zato svetujejo poslovodstvu o primernem ustroju notranjih kontrol, vendar ne dajejo zagotovil za delovanje in niso nadomestek za notranje kontrole (Korpič Horvat, 2003, str. 173).

Pomembnost ciljev notranjega revidiranja je tudi v posameznih organizacijah javnega sektorja različna, odvisna pa je predvsem od poslovodstva, velikosti organizacije in narave dejavnosti, ki jo ta organizacija opravlja. Med cilji notranjega revidiranja se jih najpogosteje omenja sedem (Suhadolnik, 1998, str. 21):

- presoja primernosti, učinkovitosti in zanesljivosti notranjih kontrol;
- skladnost delovnih postopkov z opredeljenimi cilji, načrti, postopki in zakoni;
- preverjanje ekonomičnosti in učinkovite porabe sredstev;
- preverjanje, ali postopki in programi ustrezajo zastavljenim ciljem in nalogam;
- varovanje premoženja-zavarovanje sredstev;
- ugotavljanje napak, prevar in zlorab;
- zanesljivost in popolnost računovodskih in poslovnih informacij.

Poleg splošnih ciljev se lahko v internih dokumentih organizacije določijo še dodatni, ki ponavadi izvirajo iz specifičnega področja poslovanja, na katerem določena organizacija izvaja svojo dejavnost. Z določitvijo takšnih ciljev dobi notranja revizija konkretnejše temelje za delovanje in napotilo za revidiranje delovanja posameznih organizacijskih funkcij. Konkretni cilji posameznih notranjih revizij pa naj bi bili podrobneje opredeljeni v načrtu izvedbe posamezne revizije oziroma v priročniku za izvajanje notranjih revizij, ki je osnova za operativno delo notranjih revizorjev.

Poleg ciljev notranje revizije kot nadzorne funkcije se vse bolj poudarja tudi svetovalna funkcija notranje revizije, pri čemer gre predvsem za svetovanje vodstvu organizacije o možnem obvladovanju tveganj, zlasti z oblikovanjem in nadziranjem ustrezne ureditve sistema notranjih kontrol. V zvezi s tem se mora notranje revidiranje vedno bolj usmerjati tudi v prihodnost, tako da lahko daje nasvete tudi v zvezi s predpostavljenimi prihodnjimi tveganji za posamezna področja poslovanja.

V pravilniku je smiselno tudi določiti, katere delovne procese in programe morajo pregledati revizorji, da bi lahko ugotovili, v kakšni meri so dejanski rezultati v skladu s postavljenimi cilji, in da bi lahko določili, ali so se naloge opravljale tako, kot je bilo nameravano.

3.2.2.2.4 Zagotavljanje kakovosti notranjerevizijske službe

Ob vse večji uveljavljenosti notranjerevizijskih služb v javnem sektorju se notranjim revizorjem pripisuje tudi vedno večja odgovornost, zato se povečuje tudi potreba po zagotavljanju kakovosti notranjega revidiranja v javnem sektorju. Zato je treba začeti razmišljati o oblikovanju programa za zagotavljanje kakovosti dela notranje revizije, ki mora omogočiti spoznanja (Žlof, 2005, str. 236):
- ali je delo mogoče opraviti bolje,
- ali je treba narediti več,
- ali je glede na stroške vsake revizije kar največ doseženega in
- ali se pri notranjem revidiranju upoštevajo strokovni standardi.

Zagotavljanje kakovosti pri notranjem revidiranju je po eni strani proces zagotavljanja strokovne neoporečnosti izvajanja nalog notranjega revidiranja (skladnost s predpisi), po drugi pa zagotavljanje, da notranje revidiranje izpolnjuje svoje cilje, ki jih ima znotraj

organizacije. Ti so predvsem dajanje zagotovil o ustreznosti sistema notranjega kontroliranja in o pravilnosti njegovega delovanja, ocenjevanje tveganj ter svetovanje vodstvu v zvezi z obvladovanjem tveganj (Strajnar, 2006, str. 28–29).

Ko je govor o zagotavljanju kakovosti in nadaljnjem razvoju notranjerevizijske stroke, moramo omeniti tudi Standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, Kodeks notranjerevizijskih načel in Kodeks poklicne etike notranjega revizorja, ki jih je sprejel Slovenski inštitut za revizijo, da bi s tem pripomogel k povečanju kakovosti dela in hitrejšemu razvoju notranjerevizijske stroke pri nas.

Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju sestoje iz standardov lastnosti in standardov dela. Standardi lastnosti obravnavajo značilnosti organizacij in posameznikov, ki se ukvarjajo z notranjim revidiranjem, Standardi dela pa opisujejo naravo notranjega revidiranja in dajejo kakovostna sodila, po katerih je mogoče presojati njegove storitve.

Namen teh standardov je predvsem (Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2003):

- zasnovati temeljna načela, ki predstavljajo ravnanje pri notranjem revidiranju;
- ustvariti podlago za izvajanje in pospeševanje širokega razpona notranjerevizijskega delovanja;
- vzpostaviti podlago za merjenje notranjerevizijskih dosežkov;
- pospeševati izboljševanje procesov in delovanja organizacije.

Notranjerevizijska načela so pri tem izhodiščna pravila za pravilno, odgovorno in učinkovito delo notranjega revizorja. Načela so notranjemu revizorju vodila pri delovanju, tako da je glede na cilje in naloge, pristojnosti in odgovornosti, strokovno usposobljenost, organiziranost, izvajanje nalog in poročanje o izsledkih na zadovoljivi strokovni ravni. Omogočajo tudi presojanje njegove strokovnosti in nadziranje njegovega delovanja.

Namen Kodeksa notranjerevizijskih načel je zagotoviti pravilno, odgovorno in učinkovito delo notranjega revizorja. Pri tem načela notranji revizor uporablja kot vodila pri delovanju tako, da je glede na cilje in naloge, pristojnosti in odgovornosti, strokovno usposobljenost, organiziranost, izvajanje nalog in poročanje o izsledkih na zadovoljivi strokovni ravni. Omogočajo presojanje njegove strokovnosti in nadziranje njegovega delovanja. V pomoč so tudi pri poslovanju in drugih strokovnih dejavnostih v gospodarskih družbah in drugih poslovnih organizacijah (Kodeks notranjerevizijskih načel, 1998).

Kodeks poklicne etike notranjega revizorja pa predstavlja formalni zapis etičnih načel, ki so nujna za delovanje revizijske stroke. Vsebuje temeljna načela poklicne etike in obnašanja notranjega revizorja. Notranji revizor mora delovati po teh načelih in preprečevati njihovo vsako možno kršitev.

4. PRAVILNIK O NOTRANJEM REVIDIRANJU V JAVNEM ZAVODU

Glede na to, da predstavljajo javni zavodi posredne uporabnike proračuna in so zato del javnega sektorja, sta njihovo delovanje in nadzor določena večinoma že z zakoni, ki urejajo to področje na ravni celotnega javnega sektorja. Podobno velja tudi za notranjo revizijo v javnih zavodih in za pravilnik o notranjem revidiranju, ki predstavljata le konkretizacijo vseh tistih določil, ki veljajo za celoten javni sektor. Prav zato je v diplomskem delu, predvsem v tistem delu, kjer obravnavam pravilnik o notranjem revidiranju v javnih zavodih, občasno govor o vsebini, ki se ne nanaša le na delovanje javnih zavodov, temveč na celoten javni sektor. Kljub temu sem pri tem poizkušal opozoriti na posamezne izjeme in dopolnila na področju notranjega revidiranja, ki se nanašajo izključno na poslovanje javnih zavodov.

4.1 Umestitev pravilnika o notranjem revidiranju

Kot že rečeno, imajo proračunski uporabniki v Sloveniji na voljo več možnosti, kako bodo organizirali notranjerevizijsko službo. Organizacija in delovanje notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih sta vzpostavljena z notranjimi akti oziroma pravilniki, ki opredeljujejo vzpostavitev izvajanja notranje revizije, njen položaj, namen, področje, vsebino in način dela, pooblastila in odgovornosti notranjerevizijske službe pri proračunskem uporabniku in njegovih organizacijskih enotah ter njeno sodelovanje z zunanjim akterji, kot sta na primer Urad za nadzor proračuna in Računsko sodišče (Pipan, 2004, str. 72).

Temeljni predpis, ki določa pravila za delovanje notranjerevizijske službe pri vsakem proračunskem uporabniku, je Pravilnik o notranjem revidiranju. Zanj je značilno, da predstavlja najpomembnejši interni akt vsake organizacije na področju notranjega revidiranja. Njegov obstoj pogojuje več pravnih podlag, pri čemer so za njegovo formiranje najpomembnejši predvsem Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/1999), z novelo, sprejeto leta 2002 (Uradni list RS, št. 30/2002), Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002), Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Uradni list RS, št. 112/2002) ter Usmeritve za državno notranje revidiranje,[7] ki jih je izdalo ministrstvo za finance. Poleg teh predpisov je pri oblikovanju pravilnika smiselno upoštevati tudi nekatere določbe Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/1999), Zakona o zavodih (Uradni list RS, št. 12/1991) in Stališča urada Republike Slovenije za nadzor proračuna.[8]

Zaradi vse večje uveljavljenosti funkcije notranje revizije v javnem sektorju ter hkrati uspešnega zagotavljanja njene neodvisnosti in neoporečnosti je priporočljivo, da se v vsaki organizaciji sprejme več internih predpisov za uspešno delovanje notranjerevizijske službe. Značilnost takšnih internih predpisov je predvsem v tem, da se pripravljajo in sprejemajo

[7] URL: http://www.gov.si/unp/slov/zakonske_podlage/usmeritve.pdf.
[8] URL: http://www.gov.si/unp/slov/zakonske_podlage/stalisca_urada_RS_za_nadzor_proracuna.pdf.

sistematično ter da se sproti z razvojem notranjerevizijske funkcije dopolnjujejo in razvijajo, saj lahko le tako tvorijo učinkovito podlago za delo notranjerevizijske službe.

Pri tem je za vzpostavitev in učinkovito delovanje notranje revizije v organizacijah javnega sektorja priporočljivo, da se sprejmejo naslednji dokumenti, ki se nanašajo na notranje revidiranje:

- ocena potreb notranje revizije,
- listina o ustanovitvi notranjerevizijske službe,
- pravilnik o delovanju notranje revizije,
- priročnik za notranje revidiranje,
- letni načrt notranjih revizij.

Naloga vodstva organizacije je, da vzpostavi uspešen, učinkovit in gospodaren sistem notranjega nadzora. Pri tem je priporočljivo, da se v organizaciji že predhodno izdela okvirna ocena potreb po notranjem revidiranju v prihodnosti. Takšna ocena naj ob upoštevanju področja delovanja organizacije temelji na predhodno ugotovljenih tveganjih, ki se pri poslovanju pojavljajo najpogosteje.

Zelo priporočljivo je, da se ob ustanavljanju službe za notranjo revizijo sprejme ustanovitveni akt, imenovan tudi listina o ustanovitvi notranjerevizijske službe. Ustanovitvena listina mora biti izdelana v pisni obliki, sprejeti jo morata vodstvo organizacije in nadzorni organ. Sprejeti jo mora tudi tista organizacija, ki se odloči za zunanje izvajalce notranjerevizijskih storitev, pri čemer je seveda treba vsebino listine tem okoliščinam ustrezno prilagoditi. Listina predstavlja dokument najvišjega pomena na področju notranjega revidiranja znotraj organizacije, zato v njej ni prostora za podrobne proceduralne zadeve in opredelitve, predstavlja pa lahko sodilo za ocenjevanje uspešnosti delovanja notranjerevizijske službe.

V listini se določijo vsi tisti elementi, ki so nujno potrebni za začetek delovanja notranjerevizijske službe. Vsebina ustanovitvene listine ni nikjer natančno določena, zato lahko prihaja do nekaterih razlik pri njeni vsebini, običajno pa takšna listina obsega (Mars, 2006, str. 15):

- opredelitev razlogov za vzpostavitev te dejavnosti;
- opredelitev namena, vloge in poslanstva notranje revizije;
- določilo, da je služba samostojna organizacijska enota, ki je odgovorna neposredno poslovodstvu, ter je formalno in funkcionalno ločena od drugih organizacijskih enot organizacije;
- določilo, da je izvajalcem notranje revizije zagotovljeno samostojno in neodvisno delovanje ter da imajo pravico dostopa do vseh podatkov, informacij, listin in drugih aktov organizacije, ki kakor koli zadevajo načrtovana področja dajanja zagotovil in svetovanja;
- opredelitev področja in obsega dela ter načine delovanja službe notranje revizije ter

- definiranje pooblastil, pristojnosti in odgovornosti izvajalcev ter opredelitev nalog predstojnika in drugih zaposlencev v službi notranje revizije.

Poleg ustanovne listine in pravilnika o notranjem revidiranju, o katerem bo več govora v nadaljevanju, naj se za učinkovitejšo izvedbo operativnih del pri notranjem revidiranju pripravi tudi priročnik za notranje revidiranje. Priprava le-tega je smiselna predvsem za večje zavode, ki imajo številčno notranjerevizijsko službo, saj prinaša tak priročnik podrobnejši opis delovnih nalog in večjo standardizacijo dela, kar močno olajša delo. Priročnik naj vsebuje določila, ki obravnavajo vlogo in odgovornosti notranjerevizijske službe, metodiko revidiranja, postopke, standarde ali standardne podlage za pripravo dokumentov in delovnih gradiv, standarde poročanja in cilje, zahteve in pričakovanja glede usposabljanja notranjih revizorjev ter merila in kazalnike za ocenjevanje opravljenega revizijskega dela. Koristno je, če se v priročniku določijo standardni dokumenti (obrazci) za zagotovitev doslednosti zbiranja, analiziranja, beleženja, poročanja in nadziranja kakovosti. Takšni dokumenti so standardni načrti izvajanja revizij, standardna metoda vrednotenja, standardna struktura poročila in drugi.

4.2 Temeljne značilnosti pravilnika o notranjem revidiranju

Poleg listine o ustanovitvi notranjerevizijske službe naj se v organizaciji za učinkovito delovanje in podrobnejšo opredelitev notranje revizije sprejme tudi pravilnik o namenu, pooblastilih in odgovornosti notranjerevizijske službe (pravilnik o notranjem revidiranju), ki predstavlja osnovno vodilo za delovanje vsake notranjerevizijske službe. Takšen pravilnik predstavlja interni akt, v katerem se določbe iz ustanovne listine o delovanju notranjerevizijske službe natančneje definirajo. Tako so v njem eksplicitno predpisani postopki pri načrtovanju notranjerevizijskih nalog pri njihovem izvajanju in tudi pri poročanju o ugotovitvah. V njem se opredelijo organizacija in položaj notranjerevizijske službe, način dela, poročanje, delovni postopki, pravice in dolžnosti zaposlencev, sodelovanje z zunanjimi revizorji, ministrstvom za finance, nadzornim odborom in drugimi osebami ter obveščenost notranjerevizijske službe oziroma zaposlencev v njej. Njegov namen je zagotoviti enoten pristop k opravljanju vseh storitev notranjega revidiranja in povečanje učinkovitosti notranjerevizijske funkcije.

Pravilniki o organizaciji in delovanju notranjerevizijske službe v javnih zavodih morajo biti usklajeni s Pravilnikom o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002), obenem pa morajo zagotavljati tudi neodvisnost in nepristranskost dejavnosti notranjih revizorjev, neposredno poročanje vodjem proračunskih uporabnikov in neomejen dostop do dokumentacije, oseb in prostorov za izvajanje revizij. Poleg tega je pri pripravljanju pravilnika o notranjem revidiranju v javnem zavodu treba upoštevati tudi nekatere dodatne značilnosti, specifične za javne zavode, kot so obseg prevzetih proračunskih obveznosti javnega zavoda, obseg postavk finančnega načrta (vrednost, število transakcij), obseg razvojnih programov, organiziranost zavoda, obseg in

zahtevnost specifičnih nalog, ki jih nalagajo zakoni in drugi predpisi, število zaposlencev, način poročanja o doseženih ciljih in rezultatih ter tveganja, ki jim je zavod izpostavljen.

Priprava pravilnika o notranjem revidiranju v javnem zavodu je v prvi vrsti naloga predstojnika notranjerevizijske službe. Pri njegovi pripravi je zaželeno tudi sodelovanje direktorja zavoda in po možnosti pravnega strokovnjaka, katerega naloga je predvsem skrb, da bo sprejeti pravilnik skladen z zakoni in drugimi pravnimi akti. Pravilnik naj bo vsebinsko prilagojen značilnostim in potrebam posameznega javnega zavoda, zato mora predstojnik notranjerevizijske službe zelo dobro poznati organizacijo in način dela v javnem zavodu.

Poleg ustanovne listine, morebitnega internega priročnika in pravilnika o notranjem revidiranju se za lažjo in bolj kakovostno izvedbo operativnih del pri notranjem revidiranju priporoča tudi uporaba revizijskega priročnika, ki ga je izdal Slovenski inštitut za revizijo. V njem so natančno definirani koraki izvajanja notranjerevizijskih aktivnosti, opisane so tehnike in orodja, ki se pri notranji reviziji uporabljajo, zraven pa so priloženi tudi vzorci dokumentov, načrtov in poročil za posamezna področja delovanja službe notranje revizije.

5. PRIMER VSEBINE PRAVILNIKA O NOTRANJEM REVIDIRANJU

Ker predstavlja pravilnik o notranjem revidiranju najpomembnejši interni predpis o notranjem revidiranju in hkrati tudi temeljno podlago za uspešno delovanje notranje revizije, je treba v njem opredeliti vsa tista določila, ki so za nemoteno delo notranjerevizijske službe nujno potrebna. Pravila oziroma določila, zajeta v takšnem pravilniku o notranjem revidiranju, so uporabna za ustanavljanje in delovanje notranjerevizijskih služb tako v javnih zavodih kot tudi pri drugih posrednih uporabnikih državnega proračuna. Upoštevajoč značilnosti uporabnikov javnih financ in notranjerevizijske funkcije v javnem sektorju, lahko povzamemo, da naj bi pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe v javnem zavodu vseboval vsaj naslednja določila:

- opredelitev nadzora nad poslovanjem zavoda in splošne določbe nadzora;
- namen ustanovitve notranjerevizijske službe;
- položaj in organizacija notranjerevizijske službe;
- naloge in področja dela notranjerevizijske službe:
    - vrste revizijskih pregledov,
    - načrtovanje dela,
    - način dela, postopki in poročanje,
    - delovno gradivo in varstvo dokumentacije,
    - sodelovanje z zunanjimi revizorji in ostalimi inštitucijami;
- postopek izvedbe notranje revizije;
- pravice in dolžnosti zaposlencev v notranjerevizijski službi.

5.1 Opredelitev nadzora nad poslovanjem javnega zavoda in splošne določbe nadzora

Pravilnik o notranjem revidiranju je namenjen organiziranju ustreznih oblik notranjega nadzora zakonitosti dela in notranjega finančnega nadzora ter zagotavljanju izvajanja notranjega revidiranja. Ureja celotno področje delovanja funkcije notranje revizije, in sicer njeno definicijo, organizacijo, cilje, področje dela, pristojnosti in odgovornosti, skladnost z zakoni in drugimi predpisi ter splošnimi akti, sprejetimi v zavodu.

V uvodu pravilnika se najprej določi, kaj naj tak pravilnik ureja, kaj vse bo predmet revidiranja in na podlagi česa naj se sploh izvaja nadzor. Pri tem je za učinkovit nadzor potrebno, da je celoten sistem finančnega nadzora sestavljen tako iz sistema notranjih kontrol kot tudi iz notranje revizije. Sistem notranjih kontrol naj pri tem predstavlja celoto računovodskih, finančnih in drugih kontrol, vključno z organizacijskim ustrojem, metodami in postopki, ki jih vzpostavi vodstvo zavoda z namenom, da si z njimi pomaga pri gospodarnem, učinkovitem in uspešnem poslovanju. Namen učinkovitega sistema notranjih kontrol je zato predvsem, da se v zavodu zagotovi pravilno in uspešno poslovanje, varovanje sredstev, odkrivanje napak in pomanjkljivosti, verodostojnost računovodskih in drugih poročil in podobno. Notranja revizija predstavlja neodvisen sistem nadzora in svetovanja v zvezi s poslovanjem zavoda. Prisotna mora biti na vseh področjih in v vseh procesih, ki se v zavodu

izvajajo, saj lahko le tako s svojim načinom dela služi poslovodstvu kot orodje za izboljšanje poslovanja. Pri svojem delu notranja revizija zajema neodvisno strokovno ocenjevanje obstoječega stanja v organizaciji (z vidika neoporečnosti informacijskih sistemov, spoštovanja razvojnih in drugih politik, ustreznosti obstoječih notranjih kontrol, primernosti zastavljenih ciljev in podobno).

Notranjerevizijska služba opravlja notranje revidiranje v skladu z veljavnimi standardi notranjega revidiranja, skupnimi usmeritvami za državno notranje revidiranje, ki jih je izdalo ministrstvo za finance, in ostalimi pravnoveljavnimi akti, ki zadevajo notranje revidiranje.

5.2 Namen ustanovitve notranjerevizijske službe

Opredelitev in namen notranje revizije sta v prvi vrsti določena že z Zakonom o javnih financah in Pravilnikom o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, ki opredeljujeta notranje revidiranje kot neodvisno presojevanje, ki ga izvajajo notranji revizorji, praviloma zaposleni v organizaciji, kjer preiskujejo in vrednotijo sisteme notranjega kontroliranja. Pri tem je namen notranjega revidiranja v javnem zavodu, da z neodvisnim presojanjem vseh vidikov poslovanja zavoda poslovodstvu zagotovi pravočasne in ustrezne informacije za izboljšanje poslovodenja in odpravo morebitnih nepravilnosti. V pravilniku se poleg temeljnega namena funkcije notranje revizije lahko glede na različne dejavnosti, ki se v zavodih izvajajo, podrobneje določijo tudi posamezni specifični nameni revidiranja, ki iz teh dejavnosti izhajajo, kot so na primer zakonitost javnega naročanja, ustreznost organizacijske in kadrovske politike, gospodarnost pri uporabi sredstev, poštenost računovodskih poročil in podobno.

Namen notranjega revidiranja, kot ga vidi Lahova (2003, str. 86), pa je predvsem:
- preiskovanje in ovrednotenje ustreznosti in uspešnosti delovanja sistema notranjih kontrol v organizaciji ter kakovosti notranjega kontroliranja,
- zagotavljanje zanesljivih in neoporečnih informacij,
- zagotavljanje skladnosti z usmeritvami, načrti ter zakonskimi in drugimi predpisi,
- varovanje premoženja,
- doseganje zastavljenih namenov in ciljev v zvezi s poslovanjem oziroma programi.

5.3 Položaj in organiziranost notranjerevizijske službe

Kljub temu da imajo zavodi več možnosti, kje in kako organizirati notranjerevizijsko službo, je pri tem bistvenega pomena, da je njenemu delovanju zagotovljena neodvisnost. Zato je že ob ustanavljanju službe smiselno v pravilniku določiti, kje v sestavu organizacije se bo notranjerevizijska služba nahajala in na kakšen način bo zagotovljeno njeno izvajanje.

Ob ustanovitvi lastne službe za notranjo revizijo naj bo le-ta organizirana kot samostojen organizacijski del, ki je neposredno podrejen predstojniku ter funkcionalno in organizacijsko ločen od drugih organizacijskih delov javnega zavoda. Priporočljivo je, da je služba za

notranjo revizijo organizirana kot štabna služba. Teritorialno naj se nahaja na sedežu (vodstvu) zavoda, kar omogoča predvsem to, da se podatki obdelujejo centralno in po organizacijskih enotah. Opis delovnih mest se pri tem določi s pravilnikom o sistemizaciji delovnih mest. Glede na različnost funkcij poslovanja v zavodu, je lahko delo notranjerevizijske službe pri izvajanju posameznih revizij podrobneje razdeljeno tudi po posameznih dejavnostih (revizija računovodstva in financiranja, revizija informacijske funkcije, revizija administracije in izvedbenih funkcij itd.), pri čemer naj se vsebina nalog v vsaki dejavnosti podrobneje določi s posebnim sklepom oziroma pravilnikom.

Tudi če se zavod odloči za zunanjega izvajalca notranjega revidiranja, je smiselno upoštevati določbe pravilnika. Bistvena določila pravilnika se tudi pri zunanjem izvajalcu revizije ne spremenijo, priporočljivo pa je, da se v pravilniku podrobneje opredeli način sodelovanja in poročanja med zunanjim izvajalcem notranje revizije in poslovodstvom zavoda ter določijo morebitne omejitve glede razpolaganja s tajnimi informacijami zavoda, ki jih je med potekom revidiranja pridobil zunanji izvajalec.

Službo za notranjo revizijo naj vodi predstojnik, ki je podrejen neposredno poslovodstvu (direktorju), kateremu tudi odgovarja. Sodelovati mora pri oblikovanju in sprejemanju notranjeorganizacijskih pravil ter skrbeti za natančno razmejevanje pristojnosti in odgovornosti udeležencev pri notranjem revidiranju. Odgovoren je za delo svojih podrejenih, ki jih je dolžan pri njihovem delu nadzorovati in usmerjati. Pri tem je priporočljivo, da za učinkovit nadzor vnaprej določi ustrezna merila za ocenjevanje opravljenega dela zaposlencev. Ob potrebi po vključitvi zunanjega strokovnjaka v postopek notranje revizije, predvsem, če se pri revidiranju pojavi kakšno vprašanje, ki presega znanje notranjega revizorja, o tem odloča vodja službe, sam ali v soglasju s poslovodstvom zavoda.

5.4 Naloge in področja dela notranjerevizijske službe

Splošne naloge, ki naj bi jih vsak javni zavod določil v pravilniku, se pri izvajanju notranjega revidiranja nanašajo predvsem na (Ilnikar, 2003, str. 71):

- pripravo ustrezne ocene tveganj, ki vplivajo na doseganje ciljev poslovanja;
- izdelavo načrta notranjega revidiranja, ki temelji na izdelani oceni tveganj;
- opredelitev in ovrednotenje vodstvenih in kontrolnih mehanizmov, namenjenih doseganju ciljev, predvsem z vidika njihove uspešnosti in učinkovitosti;
- obveščanje vodstva zavoda o ugotovitvah in dajanje priporočil.

Koletnik (2004, str. 87) pa je mnenja, da je notranja revizija namenjena organizaciji kot celoti in ne le njenemu poslovodstvu, zato naj se ukvarja z naslednjimi nalogami:

- pregleduje in ocenjuje obstoj, delovanje, učinkovitost, gospodarnost in uspešnost notranjega kontrolnega sistema;
- predlaga izboljšave v notranjem kontroliranju;

- pregleduje in ocenjuje spoštovanje notranjih in zunanjih predpisov, učinkovitost, gospodarnost in uspešnost delovanja organizacije in njenih organizacijskih enot;
- išče odgovornost za pretekle dogodke in stanja, predlaga izboljšave;
- pregleduje, ocenjuje in svetuje v zvezi s pravilno naravnanostjo poslovanja, varnostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo organizacije v prihodnosti.

Poleg teh nalog lahko notranjemu revizorju v javnem sektorju pripišemo še nekatere naloge, specifične za nadzor javnih financ (Vidovič, 1998, str. 22):

- razvijanje predlogov za racionalizacijo poslovanja;
- splošno spremljanje poročil, ki jih je izdala vrhovna revizijska inštitucija;
- sodelovanje pri izdajanju organizacijskih predpisov in pri pomembnih ukrepih;
- sodelovanje pri dodeljevanju večjih pogodbenih nalog;
- uvajanje preprečevalnih ukrepov in novega vodstvenega sistema, usmerjenega k ciljem;
- pomoč ravnateljstvu z navodili in priporočili ter z opozarjanjem na napake, ki jih razkriva revizija, ter na sume zlorab, pogub in prevar;
- povečanje javne odgovornosti (obveznost predložitve obračunov javnosti);
- postavljanje jasnih ciljev in spremljanje dosežkov;
- nadziranje programov, ki se financirajo iz javnih sredstev;
- vrednotenje in ocenjevanje izvajanja nalog s kazalniki;
- ocenjevanje uspešnosti in učinkovitosti dela z ocenjevanjem dosežkov dela;
- združevanje načrtovanja, uresničevanja proračuna, financiranja in nadziranja v uspešen krog s ciljem najti učinkovite načine in poti za kontrolo porabe javnih sredstev;
- spreminjanje meril in standardov javne porabe;
- kontroliranje skladnosti delovanja s predpisi ter spoštovanje zakonitosti in etičnih standardov;
- kontroliranje uspešnosti doseganje ciljev;
- kontroliranje vodenja in upravljanja s sredstvi in obveznostmi ter varovanja sredstev;
- kontroliranje sprejemanja odločitev.

Poleg nadzora je pomemben del funkcije notranjega revidiranja tudi svetovanje, ki mora biti prav tako kot revidiranje vključeno v strateški in letni načrt revidiranja. Svetovanje se mora nanašati na obvladovanje tveganj, notranje kontrole in postopke poslovodenja. Pri tem naj revizor svetuje poslovodstvu na vseh področjih poslovanja zavoda, na primer tako, da daje pomoč pri pripravi predpisov, navodil in pravilnikov ali da svetuje vodstvu pri razvoju poslovodnih postopkov in podobno.

V pravilniku lahko javni zavod na različne načine opredeli področja dela notranje revizije. Način opredelitve je odvisen predvsem od velikosti zavoda in odločitve, kako podrobno bo pravilnik določal področja in način dela notranjerevizijske službe. V praksi je pogosta členitev področij delovanja notranje revizije glede na predmet notranjega revidiranja, kjer med drugim lahko ločimo:

- revidiranje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti poslovanja;
- revidiranje resničnosti in poštenosti računovodskih in drugih poročil;
- revidiranje skladnosti poslovanja z zakoni in drugimi predpisi.

Redkeje se v praksi pojavlja členitev revidiranja, ki se nanaša na posamezna področja dela v javnem zavodu, kjer lahko ločimo:
- področje izvajanja javne službe;
- področje kadrovskih, pravnih in administrativnih zadev;
- področje računovodstva, finančnega poslovanja in javnega naročanja idr.

Ne glede na način členitve področij notranjega revidiranja, je priporočljivo, da se v pravilniku podrobneje določi, katere dejavnosti posamezno področje revidiranja zajema in kakšen je namen revidiranja določenega področja. S tem dobi notranji revizor natančno napotilo, katere aktivnosti mora proučiti pri revidiranju posameznega področja poslovanja in na kaj mora biti pri tem še posebej pozoren.

5.4.1 Vrste revizijskih pregledov

Notranji revizorji izvajajo tako redne kot tudi izredne revizijske preglede. Redni pregledi se izvajajo skladno s predhodno sprejetim revizijskim načrtom, izredni pa so tisti, ki niso vnaprej opredeljeni, ampak se opravijo na zahtevo predstojnika oddelka, vodstva zavoda ali kakšnega drugega organa, ki je pristojen predlagati začetek revizije.

Po obsegu ločimo celovite, delne in ponovne revizijske preglede. Celovit revizijski pregled zajema celotno poslovanje zavoda ali neke njegove organizacijske enote, pri čemer je poudarek na preverjanju delovanja sistema notranjih kontrol. Delni pregled zajema pregled poslovanja le posameznega dela zavoda oziroma organizacijske enote ali pregled posamezne faze poslovanja v določeni organizacijski enoti.

Ponovne notranje revizije pa so po svoji naravi izredne notranje revizije, namenjene preverjanju, ali so bile nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti rednih ali izrednih notranjih revizij odpravljene. Sklep o začetku ponovne revizije prav tako izda predstojnik oddelka, vodstvo zavoda ali kakšen drug organ, ki je pristojen predlagati začetek revizije.

5.4.2 Načrtovanje dela

Notranje revidiranje se izvaja skladno z dolgoročnimi (strateškimi), kratkoročnimi (letnimi) in operativnimi (taktičnimi) plani dela. Strateški načrt revidiranja pripravi vodja notranjerevizijske službe, in sicer za pet let. Pripravi se hkrati z letnim načrtom revidiranja, nato pa se vsako leto, ob sprejemu novega letnega načrta, ustrezno prilagodi in dopolni. Takšen strateški načrt v prvi vrsti opredeljuje vsebino dela notranjerevizijske službe, sedanje in pričakovane kadrovske potrebe, potrebne finančne vire in podobno. Njegova temeljna

naloga je zagotavljanje izvedbe prednostnih nalog, določenih pri izdelavi ocene tveganj. Kratkoročni načrti notranjega revidiranja so ponavadi v pravilnikih opredeljeni kot letni načrti revidiranja. Za njihovo pripravo skrbi vodja notranjerevizijske službe, pri tem pa mu lahko pomagajo tudi ostali notranji revizorji. Dober letni načrt mora temeljiti predvsem na izdelani oceni tveganj in na predvidenih potrebah po revidiranju, upoštevati pa mora tudi določila, navedena v strateškem načrtu revidiranja. V letnem načrtu revidiranja se pripravi tudi letni načrt revizijskih nalog, ki naj vsebuje seznam organizacijskih enot, ki bodo revidirane, čas trajanja posamezne naloge ter revizijske cilje in roke za pripravo končnega poročila. Poleg tega lahko letni načrt obsega še podrobnejši opis vsebine načrtovanih pregledov, oceno predvidenih stroškov, možne izvajalce revidiranja in cilje. Časovno najbolj omejen plan revidiranja pa predstavlja operativni načrt izvajanja neke revizijske naloge. Operativni načrti izhajajo iz predhodno sprejetega letnega načrta dela, kjer so določene posamezne revizije, ki bodo opravljene med letom. Pred začetkom vsake revizije vodja notranjerevizijske službe določi odgovornega revizorja, ki bo opravil revizijski pregled. Njegova prva naloga je tako, da pred začetkom revidiranja pripravi ustrezen načrt izvajanja dodeljene revizijske naloge, ki naj vsebuje:

- natančen obseg in cilje revizijske naloge,
- izdelano oceno tveganja,
- potrebna sredstva za izvedbo,
- pričakovane rezultate,
- časovni razpored naloge in roke za pripravo poročil,
- seznam oseb, ki so v revizijo vključene.

5.4.3 Način dela, postopki in poročanje

Postopek izvedbe notranje revizije se opravi na podlagi predhodno pripravljenega načrta izvajanja revizijske naloge. Pri tem je pristojni notranji revizor dolžan vodjo revidirane enote seznaniti z začetkom revizije. Navadno revizor najavi začetek revizije nekaj dni pred začetkom dela, izjema so le izredne revizije, kjer se revizor ni dolžan najaviti. Revizija se nato začne z uvodnim sestankom, kjer revizor vodji oddelka predstavi okvirni program revizije. Sledijo postopki preiskovanja in vrednotenja ter tolmačenja dobljenih rezultatov. Nato revizor že lahko pripravi osnutek poročila o opravljeni notranji reviziji, ki ga pošlje vodji revidirane enote, in določi nekajdnevni rok za oddajo pripomb na njegove ugotovitve. Ob večjih pripombah in nejasnostih se lahko organizira skupni sestanek, kjer se poskuša zbližati stališča. Ob večjih nesoglasjih oziroma sporih je o tem treba nemudoma obvestiti vodjo notranjerevizijske službe. Ko je to opravljeno, lahko revizor izda poročilo o opravljeni reviziji. Poročilo predstavlja bistvene ugotovitve pregleda, ki jih je revizor s strokovnim in objektivnim delom ugotovil in dokumentiral. Hkrati s poročilom nato revizor predlaga tudi ukrepe in priporočila za odpravo ugotovljenih napak in pomanjkljivosti ter rok za odpravo le-teh. S poročilom se poleg revidiranca seznani tudi vodja notranjerevizijske službe, ki naj nato prevzame nadzor nad odpravo nepravilnosti. Priporočljivo je, da imajo vsa revizijska poročila enotno sestavo in obliko:

- uvod, predstavitev revizije,
- povzetek ugotovitev,
- predlogi in priporočila za odpravo nepravilnosti,
- rok za odpravo nepravilnosti in način obveščanja o njihovi odpravi,
- morebitne podrobnejše obrazložitve in načrt spremljanja v prihodnje.

5.4.4 Delovno gradivo in varstvo dokumentacije

Pred začetkom revidiranja je smiselno vzpostaviti enoten način zbiranja in hranjenja dokumentacije ter ostalega delovnega gradiva, kot so delovni program, analize opravljenih preizkusov, zapisniki, evidence in drugo. Za pripravo gradiva je smiselno upoštevati standarde notranjega revidiranja in druge ustrezne predpise, če obstajajo. Pri tem je priporočljivo, da se revizijska dokumentacija hrani v mapah spisov, ki vsebujejo vse dokumente v zvezi s celotnim potekom posameznega revidiranja, ne glede na obliko dokumentov. Pri vsakem izvajanju revidiranja je tako treba dokumentirati:

- načrtovanje revizije,
- osnovne informacije o revidirancu in poteku revizije,
- zapiske razgovorov in preizkušanja,
- oceno notranjega revizorja glede notranjih kontrol,
- pregledovanje dokazil,
- poročanje,
- naknadne revizijske preglede.

Pri tem je notranji revizor osebno odgovoren za varstvo in zaupnost vseh podatkov, ki jih je pridobil ali izdelal med revizijskim pregledom. Vse informacije morajo ostati zaupne, zahtevati jih smejo le osebe, ki so do njih upravičene po uradni dolžnosti. Dokumente je treba hraniti vsaj 5 oziroma 10 let po opravljeni reviziji, v nekaterih primerih pa celo trajno, za kar naj bo odgovoren neposredno vodja notranjerevizijske službe.

5.4.5 Sodelovanje z zunanjimi revizorji in ostalimi inštitucijami

Pri pripravi pravilnika je smiselno opredeliti tudi način sodelovanja notranjih revizorjev z zunanjimi revizorji in drugimi organi nadzora, saj so vse te inštitucije sestavni del celotnega nadzornega sistema. Po eni strani imajo zunanji revizorji pomemben vpliv na razvoj še nezadostne osveščenosti poslovodstev glede pomena obvladovanja tveganj in vloge notranjega revidiranja, po drugi pa je vloga zunanjega revizorja tudi, da oceni delo, ki ga izvaja notranja revizija, ter se nanj opre, kjer je to mogoče. Pri tem je v pravilniku smiselno zahtevati, da zunanji revizorji notranjega revizorja kot svojega strokovnega sogovornika vključijo v vse stike, ki jih imajo s poslovodstvom zavoda.

Najpogostejši stiki med revizorji se pojavljajo v postopku izvajanja posamezne revizije in ob pripravi revizijskih poročil. Tu prihaja do sodelovanja v obliki izmenjave informacij in

revizijskega gradiva, redkeje pa tudi do skupnega dela in poročanja o ugotovitvah. Vendar bi veljalo poleg omenjenega načina sodelovanja posvetiti večji poudarek tudi skupnemu razvijanju revizijske stroke in prakse, metod in tehnik revidiranja, sodelovanju pri izobraževanju ter svetovanju, kjer lahko zunanji revizorji s svojim znanjem in izkušnjami prispevajo k večji učinkovitosti dela notranjerevizijskih služb. Pri tem v zadnjem času vse bolj pridobivajo pomen letna in občasna srečanja predstavnikov notranjih revizij na seminarjih in konferencah, na katerih sodelujejo predstavniki računskega sodišča, zunanji strokovnjaki in notranji revizorji. V ta namen bi veljalo v pravilniku določiti osebo v notranjerevizijski službi, ki naj bo odgovorna za medsebojno sodelovanje.

5.5 Postopek izvedbe notranje revizije

Pravilnik naj tudi določa, kako naj poteka izvedba posamezne revizijske naloge. Pri tem se postopek vsake posamezne notranje revizije v praksi deli na več medsebojno povezanih faz, ki so prikazane tudi na spodnji sliki, pri čemer lahko vsaka izmed njih vsebuje več korakov (Mohorič Zobec, 2001, str. 66):

1. načrtovanje revizije,
2. preiskovanje in vrednotenje informacij,
3. poročanje o izidih in priporočilih,
4. spremljanje v prihodnje.

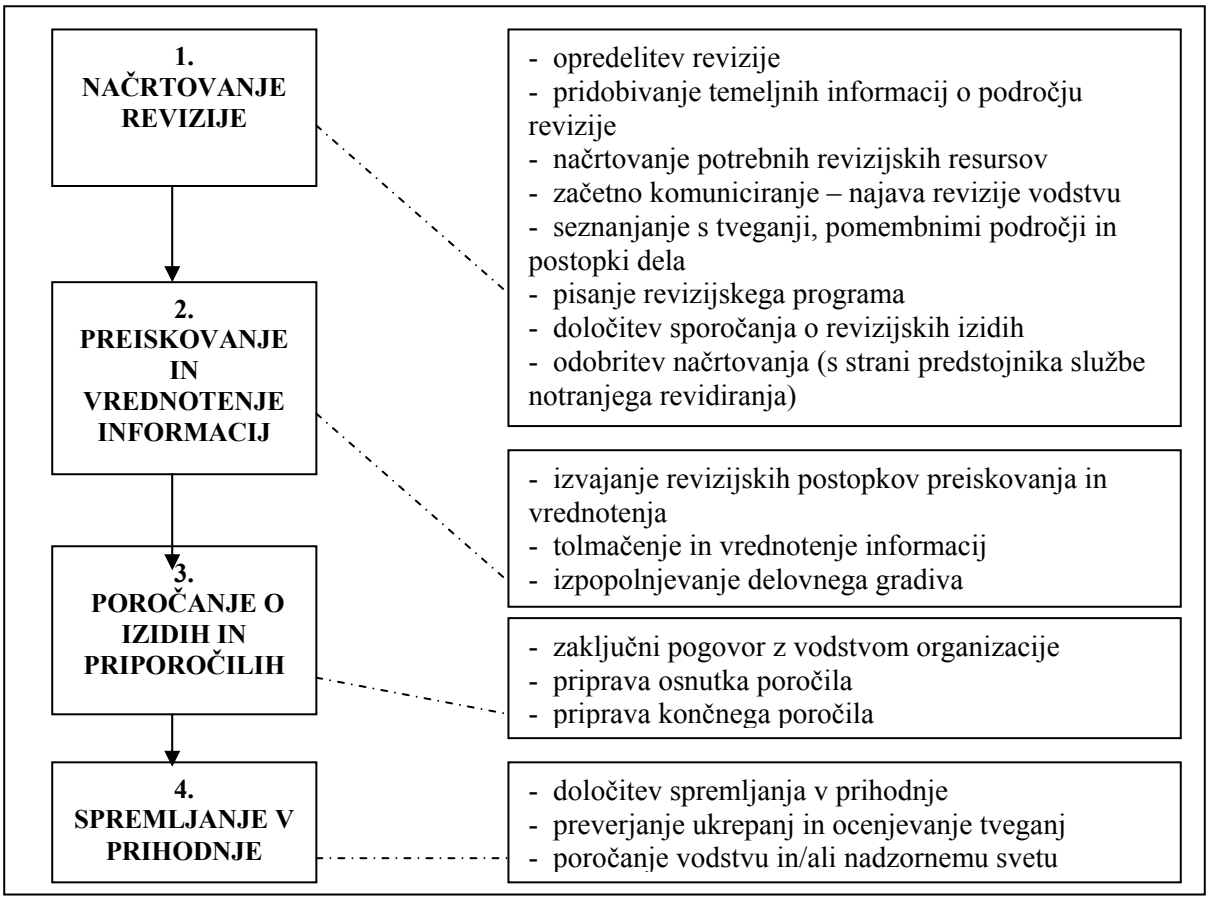
Posamezna revizija se opravi na podlagi načrta izvajanja revizijske naloge, ki zajema obseg in cilj revizije, določitev predmeta revidiranja, potrebna sredstva in pričakovane rezultate, določijo se časovni razpored dela, roki izvedbe in osebe, ki bodo prejele poročilo. Za ustrezno načrtovanje revizije je predvsem 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 (Lesjak, 2002, str. 14).

Ko je revizijski načrt narejen, lahko revizor začne izvajati revizijo. Revizor najprej pripravi revizijski program, ki ga preda poslovodstvu. V njem so zajeti postopki revidiranja, splošni okvir revizije in glavni cilji revizije. Revizijski program naj bi v grobem obsegal vsaj naslednje točke:

- *predvidene postopke revidiranja in izbrane metode dela revizorjev* (intervjuvanje, priprava vprašalnikov, opazovanje, pregledovanje dokumentacije, vzorčenje in analiziranje);
- *zapis ciljev revizije*;
- *obseg revizije* (delna ali celovita revizija) *in morebitne omejitve pri reviziji* (omejitve pri področju revidiranja ali postopkih revidiranja); revizijski postopki predstavljajo navodila

za obvezno preizkušanje podatkov in postopkov, relevantnih za preverjanje obstoja in delovanje notranjih kontrol, ki so namenjene obvladovanju tveganj;
- *revizijski vprašalnik*, v katerem so nanizana vprašanja, s katerimi revizorji preizkušajo organiziranost in postopke obvladovanja tveganj.

Slika 3: Faze notranje revizije:



Vir: Mohorič Zobec, 2001, str. 66.

Zatem se revizor podrobneje seznani z delom revidirane organizacije, saj je dobro poznavanje predmeta notranjega revidiranja ključnega pomena za doseganje visoke kakovosti notranje revizije. Nato revizor, v skladu s sprejetimi revizijskimi metodami, opravi še preostale revizijske postopke, kot so preizkus podatkov, analiza vprašalnikov, poročanje in drugi, ter izdela osnutek poročila o opravljeni notranji reviziji.

Izdaja osnutka poročila o opravljeni notranji reviziji je neke vrste znak zaključka neposrednega revizijskega pregleda pri revidirancu, pri čemer je treba revidiranca seznaniti z rezultati oziroma ugotovitvami opravljene revizije. Namen takšnega poročanja je, da bi se na podlagi ugotovljenih pomanjkljivosti čim prej odpravile napake oziroma izboljšalo poslovanje in delovanje sistema notranjih kontrol ter da bi se poslovodstvo odločalo pravočasno in pravilno. Tako pripravljen osnutek revizijskega poročila o opravljeni reviziji vsebuje

ugotovitve revizorja, ki temeljijo na preverjenih dejstvih in dokumentiranih dokazih, predloge in priporočila za izboljšanje stanja ter čas za odpravo nepravilnosti. Vodja revidirane enote ima možnost, da v določenem roku sporoči svoje pripombe k revizorjevim ugotovitvam, nakar običajno sledi skupni (usklajevalni) sestanek, ki je namenjen uskladitvi mnenj med revizorjem in odgovornim organom revidiranca. Njegov namen je preprečitev napak v končnem revizijskem poročilu, natančna opredelitev predlogov in priporočil, ki so zajeti v revizijskem poročilu, določitev časa za izvedbo ukrepov in za to odgovorno osebo ter seznanitev udeležencev sestanka z vsemi spremembami, ki so nastale med notranjim revidiranjem.

Nato se pripravi končno revizijsko poročilo, ki vsebuje rok za odpravo nepravilnosti oziroma za izboljšanje stanja ter ime osebe, ki je odgovorna za to izvedbo. To poročilo se izroči vodji revidirane enote. V roku, ki ni daljši od 90 dni, mora vodja revidirane enote na podlagi priporočil sprejeti program ukrepov za odpravo ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju ter pomanjkljivosti in slabosti pri delovanju notranjih kontrol. O sprejetih ukrepih, zapisanih v odzivnem poročilu, obvesti vodjo notranje revizijske službe. Tudi o izvajanju sprejetih ukrepov je treba vodjo revizijske službe obveščati sproti. Izredno pomembno je spremljanje že revidirane enote tudi v prihodnje. Gre za ponovni notranjerevizijski pregled, da se preveri, ali so bili predlogi in priporočila za odpravo nepravilnosti in pomanjkljivosti oziroma za izboljšanje poslovanja iz končnega revizijskega poročila upoštevani ter izvedeni natančno, učinkovito in pravočasno. Cilj revizije je namreč dejansko dosežen šele takrat, ko revidirana enota izboljša svoje poslovanje in odpravi nepravilnosti, na katere jo je revizor opozoril.

Pri izvajanju revizije gre torej za pridobivanje in zagotavljanje ustrezne dokumentacije, analiziranje, vrednotenje, preizkušanje in zapisovanje pridobljenih podatkov ter informacij, ki morajo biti zanesljive, zadostne, primerne in koristne glede na cilj revizije. Svoje sklepne ugotovitve morajo revizorji utemeljiti na primernih analizah in vrednotenju.

5.6 Pravice in odgovornosti zaposlencev v notranjerevizijski službi

Notranji revizorji naj bi bili pri svojem delu čim bolj samostojni in funkcionalno neodvisni. Samostojni so predvsem pri pripravi predlogov revizijskih načrtov, poročanju, izbiri revizijskih metod, dajanju priporočil in spremljanju njihovega izvajanja. Funkcionalna neodvisnost pa zagotavlja notranjim revizorjem možnost prostega strokovnega presojanja nasproti predstojniku proračunskega uporabnika ter neodvisnost v zvezi z načrtovanjem in izvajanjem revizij, poročanjem, dajanjem priporočil ter spremljanjem njihovega izvajanja. Pri svojem delu imajo pravico do dostopa do vse potrebne dokumentacije, osebja in opreme, kadar je to potrebno za nemoteno opravljanje dela. Pri tem so notranji revizorji z vso pridobljeno dokumentacijo dolžni ravnati skrbno in čuvati morebitne poslovne skrivnosti pred nepooblaščenimi osebami. Prav tako morajo biti revizorji seznanjeni z vsemi pomembnejšimi poslovnimi in drugimi dogodki, ki zadevajo poslovanje zavoda. Pravico imajo zahtevati od

poslovodstva, da jih povabi na sestanke, ki se tičejo področij nadzora, finančnega poslovanja, računovodenja, priprave internih aktov in podobno.

Glede na naravo funkcije notranje revizije v organizaciji, bi morali notranji revizorji imeti največji vpliv predvsem pri (Bitenc, 2001, str. 106):

- večji uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti upravljanja z javnimi sredstvi;
- povečanju odgovornosti za razpolaganje z javnimi sredstvi vse do najnižje ravni odgovornih;
- zavedanju pomembnosti za vzpostavitev in delovanje sistemov notranjih kontrol pri poslovanju z javnimi financami.

Notranjo revizijo lahko tudi v zavodih opravljajo le notranji revizorji, ki so pridobili ustrezen naziv državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizor. Če zahtevnost določene revizije presega znanje revizorja, lahko, ob soglasju vodje službe, revizor za pomoč zaprosi zunanjega strokovnjaka, kar potem tudi vključi v poročilu. Pri svojem delu smejo revizorji uporabljati splošno priznane metode dela, kot so metode pregledovanja, opazovanja, poizvedovanja, preverjanja in analitičnega preiskovanja ter druge.

Pri svojem delu morajo biti revizorji nepristranski, pravični, izogibati se morajo navzkrižju interesov. Notranji revizor tudi ne sme opravljati nobenih drugih operativnih nalog oziroma sodelovati pri reviziji tistih postopkov, v katerih je poprej sodeloval. Prav tako kot celotna notranjerevizijska služba je tudi vsak posamezni revizor odgovoren za ocenjevanje ustreznosti obvladovanja tveganj, notranjih kontrol, postopkov poslovodenja in ostalih postopkov, ki lahko vplivajo na poslovanje zavoda. Vsi zaposlenci v notranji reviziji imajo pravico in dolžnost, da nenehno izpopolnjujejo svoje znanje o revidiranju in tudi z drugih področij, ki so pomembna za njihovo nemoteno delo. Za izobraževanje je tako najbolje zadolžiti predstojnika službe, ki naj že v načrtu dela službe predvidi potrebna sredstva in delovni čas, namenjen tej dejavnosti.

Zaradi strogih meril in kratke zgodovine tega poklica v Sloveniji je v zadnjem času opaziti kadrovski problem, ki se kaže v vse večjem primanjkljaju ustrezno usposobljenih notranjih revizorjev za izvajanje nalog notranjega revidiranja v javni upravi. Tako se pogosto pojavlja situacija, da ima precej zavezancev za notranjo revizijo notranjerevizijsko službo zasedeno z enim samim revizorjem, kar pa je že z vidika dajanja zadostne stopnje zagotovil glede delovanja notranjih kontrol vse prej kot ustrezno. Slabost pomanjkanja notranjih revizorjev se kaže v vlogi funkcije notranjega revidiranja, ki je tudi nekoliko drugačna od vloge zunanjega revizorja, saj ima poudarek na pomoči in svetovanju najvišjemu vodstvu. Tako v tem primeru ne prihaja do zadostnega dajanja pomoči in nasvetov upravnim organom, ter s tem dajanja podpore njihovim odločitvam.

Vodja službe ima pri svojem delu še dodatne zadolžitve, ki izvirajo iz pomembnosti položaja, ki ga zaseda. Tako je odgovoren za delo svojih podrejenih, ki jih je dolžan pri njihovem delu

nadzirati. Zadolžen je tudi za pripravo strateških in letnih načrtov dela notranjerevizijske službe ter letnega poročila o delu notranjerevizijske službe v preteklem letu. V njem je dolžan predstaviti delo službe čez celotno leto, narediti povzetek o izvršenih revizijah, izdanih poročilih in opravljenih svetovanjih in podobno. V večjih notranjerevizijskih službah naj takšno letno poročilo vsebuje tudi podatke o kadrovanju in organizaciji, nerealiziranih priporočilih, dejanskih stroških službe in podobno.

6. PRIMER – PRISOTNOST NOTRANJE REVIZIJE V JAVNIH ZAVODIH V OBČINI LITIJA

Glede na to, da se javni zavodi med seboj razlikujejo tako po velikosti kot tudi po vrsti dejavnosti, ki jo opravljajo, je težko določiti neki univerzalni pravilnik, ki bi zagotavljal optimalne pogoje za delo notranjerevizijske službe v vsakem javnem zavodu. Zato je naloga vsakega javnega zavoda, da pri pripravi pravilnika poleg splošnih pravil in usmeritev upošteva tudi svoje individualne značilnosti, saj mu bo le tako pripravljen pravilnik zagotavljal dovolj učinkovito podlago za delovanje notranjerevizijske službe.

Ker je notranje revidiranje javnih financ še precej mlada dejavnost, se pri nekaterih proračunskih uporabnikih šele uveljavlja, v marsikaterem javnem zavodu pa je postopek njene ustanovitve šele na začetku. Predvsem je tak trend prisoten pri manjših porabnikih proračunskih sredstev, ki niso zavezani k vsakoletni notranji reviziji. Med njimi je veliko javnih zavodov, ki se večinoma še ne zavedajo pomembnosti notranje revizije.

6.1 Predstavitev JZ v Občini Litija

Da bi ugotovil, kakšna je dejanska prisotnost (ustreznost) notranjega nadzora, sem preveril, kakšna je zastopanost funkcije notranje revizije v javnih zavodih v Občini Litija. Pri tem sem se osredotočil predvsem na tiste javne zavode, katerih ustanovitelj oziroma soustanovitelj je Občina Litija. V občini deluje več javnih zavodov, pri čemer je največ tistih s področja izobraževanja in kulture:

1. *JZ Knjižnica Litija*, katerega ustanovitelja sta Občina Litija (73,6 %) in Občina Šmartno (24,4 %), v letu 2005 je imel dvanajst zaposlencev in 83,5 milijona prihodkov.
2. *JZ Zdravstveni dom Litija*, katerega ustanovitelja sta Občina Litija (73,6 %) in Občina Šmartno (24,4 %), v letu 2005 je imel triinsedemdeset zaposlencev in 641 milijonov prihodkov.
3. *JZ VVZ Litija*, ustanovitelja sta Občina Litija (73,6 %) in Občina Šmartno (24,4 %), v letu 2005 je imel dvaindevetdeset zaposlencev in 487 milijonov prihodkov.
4. *JZ Mladinski center Litija*, katerega ustanovitelj je Občina Litija, zavod je začel poslovati v letu 2006 in ima enega zaposlenca.
5. *JZ Mestne lekarne Kamnik*, katerega ustanovitelji so občine Kamnik, Domžale, Litija, Šmartno, Mengeš in Moravče, v letu 2005 je imel šestinpetdeset zaposlencev in 3.933 milijonov prihodkov.
6. *JZ za izobraževanje odraslih – Ljudska univerza Litija*, ki je nastal v letu 2005 s preoblikovanjem ZIK-a,[9] ustanovitelj je Občina Litija, ima šest zaposlencev.
7. *JZ za kulturo Litija*, ki je nastal v letu 2005 z razpadom ZIK-a,[9] ustanovitelj je Občina Litija, ima pet zaposlencev.

[9] ZIK – Zavod za izobraževanje in kulturo Litija, ki se je v letu 2005 preoblikoval v JZ za izobraževanje odraslih – Ljudska univerza Litija, JZ za kulturo Litija in JZ Glasbena šola Litija-Šmartno. ZIK je imel v letu 2005 za 162,5 milijona prihodkov in petnajst zaposlencev.

8. *JZ Glasbena šola Litija – Šmartno*, ki je nastal v letu 2005 z razpadom ZIK-a,[9] ustanovitelja sta Občina Litija (73,6 %) in Občina Šmartno (24,4 %), ima trinajst zaposlencev.
9. *OŠ Gabrovka - Dole*, ustanovitelj je Občina Litija, v letu 2005 je imel osemintrideset zaposlencev in 258 milijonov prihodkov.
10. *OŠ Gradec*, ustanovitelj je Občina Litija, v letu 2005 je imel sto zaposlencev in 647 milijonov prihodkov.
11. *OŠ Litija*, ustanovitelj je Občina Litija, v letu 2005 je imel štiriindevetdeset zaposlencev in 565 milijonov prihodkov.
12. *JZ Center za razvoj Litija*, ki se je v letu 2005 preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo, v lasti Občine Litija.
13. *Gimnazija Litija*, katere ustanovitelj je država, ministrstvo za šolstvo in šport.

6.2 Dejansko stanje notranje revizije v javnih zavodih

Za oceno, kakšno je dejansko stanje notranjega revidiranja v javnih zavodih v Občini Litija, so mi bili glavni viri informacij: letna poročila omenjenih javnih zavodov in nekateri drugi, interni dokumenti posameznih zavodov, ki so mi bili dostopni. Iz navedenih dokumentov je razvidno, da sta organizacijska shema (direktor, svet zavoda, strokovni svet) in način poročanja o poslovanju posameznih zavodov (letno poročilo) večinoma ustrezna.

Vsak javni zavod tako pripravi letno poročilo, v katerem poroča o svojem delu v preteklem letu. Za njegovo pripravo je odgovoren direktor. O ustreznosti in sprejetju letnega poročila nato odloča svet zavoda, ki ima v tem primeru funkcijo nadzornega organa. Če svet zavoda na svoji seji potrdi predloženo letno poročilo, naj bi to pomenilo, da je javni zavod v preteklem letu posloval uspešno, tako da je pri poslovanju dosegel zastavljene cilje in da je bilo poslovanje v skladu s predpisi. Za takšno naknadno kontrolo je značilno, da lahko ugotovi le, ali je bilo poslovanje zavoda med letom uspešno ali ne, ne more pa takšna notranja kontrola med letom kakorkoli vplivati na poslovanje zavoda. To je predvsem naloga notranje revizije. Vendar pa v letu 2005 še nobeden izmed naštetih javnih zavodov ni imel organizirane funkcije notranje revizije, kar seveda predstavlja precejšno pomanjkljivost pri zagotavljanju učinkovitejšega poslovanja in doseganja zastavljenih ciljev. Posledično pa odsotnost notranje revizije tudi pomeni, da ne obstaja zagotovilo, da notranje kontrole delujejo na zadovoljivi ravni, in da poslovodstvo ne dobiva dovolj informacij za optimalno odločanje.

6.3 Predlog izboljšav notranjega nadzora v javnih zavodih

Na podlagi navedenih ugotovitev lahko rečemo, da je glavna naloga vseh obravnavanih zavodov čim prej poskrbeti za ustrezno organiziranost notranje revizije. Pri tem obstaja več možnosti, kako organizirati notranjerevizijsko službo. Ustanovitev lastne samostojne notranjerevizijske službe se mi ne zdi smiselna v nobenem izmed zavodov, saj bi bil obseg dela takšne službe premajhen. S tem ne bi bila dosežena ena izmed temeljnih zahtev notranjega revidiranja, ki pravi, da naj bi bile koristi od ustanovitve notranjerevizijske službe

večje, kot so z njo povezani stroški. Poleg tega bi se v tem primeru predvsem pri manjših zavodih pojavili problemi pri sistematizaciji delovnih mest, pri stroških usposabljanja in tudi pri zagotavljanju ustreznih kadrov. Vprašljiva je lahko tudi kakovost dela takšne notranjerevizijske službe, saj bi bile to verjetno večinoma notranjerevizijske službe z enim samim zaposlenim notranjim revizorjem.

Primernejše bi bilo zato prepustiti izvajanje notranje revizije zunanjemu izvajalcu ali pa organizirati skupno notranjerevizijsko službo. Oba predloga imata določene prednosti in slabosti, s tem da je pri ustanovitvi skupne notranjerevizijske službe potreben čas, da takšna revizija začne ustrezno delovati, oddaja notranjega revidiranja zunanjim izvajalcem pa je povezana z dodatnimi stroški in vprašanjem učinkovitosti takšne organizacije notranje revizije pri zagotavljanju učinkovitejšega poslovanja. Osebno se mi zdi vzpostavitev skupne notranjerevizijske službe skoraj boljša rešitev, saj naj bi bila ena izmed pomembnejših značilnosti funkcije notranjega revidiranja, da je le-ta večino časa poslovanja tudi dejansko prisotna v organizaciji, kar pa je pri izbiri zunanjega izvajalca težko dosegljivo, poleg tega pa se s skupno notranjerevizijsko službo laže doseže kritično število notranjih revizorjev, kar omogoča medsebojno izmenjavo mnenj in izkušenj, specializacijo ter medsebojni nadzor.

Poleg omenjenih možnosti organiziranja notranjerevizijske službe, ki opredeljujejo notranjo revizijo neposredno na ravni javnega zavoda kot posrednega proračunskega uporabnika, bi morebiti veljalo razmisliti tudi o vzpostavitvi notranjerevizijske službe na ravni občine, ki je v tem primeru tudi ustanovitelj omenjenih javnih zavodov. Takšna notranjerevizijska služba bi poleg nadzora nad poslovanjem občine imela tudi določeno pristojnost nadzora nad poslovanjem javnih zavodov, katerih ustanovitelj je občina, obenem pa so tudi prejemniki sredstev iz občinskega proračuna. Pri tem ne gre prezreti, da so javni zavodi pravne osebe, ki so samostojni nosilci pravic in obvez, imeli pa naj bi tudi svoje notranje nadzorne organe, ki preverjajo njihovo poslovanje. Zato lahko občina kot njihov ustanovitelj preverja njihovo poslovanje le v okviru svojih pravic. Pri tem naj omenim še stališče Urada RS za nadzor proračuna, ki pravi, da je področje delovanja notranjega revizorja omejeno na sistem finančnega poslovodenja in notranjih kontrol proračunskega uporabnika, znotraj katerega je sistematizirano njegovo delovno mesto. V tem primeru je torej le izjemoma lahko revidiranec, po posebnem pooblastilu župana, tudi javni zavod ali drug izvajalec javne službe, ki je proračunski uporabnik. V tem primeru torej ne govorimo o notranjem revidiranju, saj notranji revizor ne poroča predstojniku revidiranca, temveč županu kot naročniku revizije. Omenim naj še, da podobne omejitve pri nadzoru nad poslovanjem javnih zavodov veljajo tudi za nadzorni odbor občine, ki lahko pri svojem delu preverja poslovna poročila in zaključne račune zavodov ter pogodbe, ki jih je z njim sklenila občina.

SKLEP

Javni sektor pokriva zelo obsežno področje, ki ga sestavljajo javna uprava, politični sistem, šolstvo, zdravstvo in socialno varstvo ter raziskovalno področje. Značilno zanj je, da je pod neposrednim vplivom države, zato se ga je tudi oprijelo ime državni sektor. Zanj veljajo pravila proračunskega financiranja, kjer cilj poslovanja ni doseganje dobička, temveč je pomembnejše zadovoljevanje družbenih potreb. Pomemben del javnega sektorja tvorijo javni zavodi, ki so najštevilnejši posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov. Ustanovijo se za opravljanje javnih služb, ki jih lahko opredelimo kot zbir dejavnosti, ki so nujne za delovanje in razvoj družbe ter se zaradi družbenega pomena opravljajo z intervencijo države. Cilj opravljanja dejavnosti zavoda tudi ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb v javnem interesu. Pri tem ločimo gospodarske in negospodarske javne zavode. V Sloveniji so dosti bolj razviti negospodarski zavodi, predvsem s področja šolstva, kulture in športa.

Zaradi dostikrat nejasno postavljenih ciljev, ki jih skušajo javni zavodi pri izvajanju svoje dejavnosti uresničiti, in slabe organizacije nadzorne funkcije je njihova učinkovitost v primerjavi s tržnimi podjetji precej manjša. Zato velikokrat prihaja do nenamenskega trošenja proračunskih sredstev in pretirane porabe davkoplačevalskega denarja. Da bi se takšne nepravilnosti odpravile, je treba izboljšati učinkovitost poslovanja, kar pa je mogoče le z uspešnim sistemom nadzora in z zanesljivimi informacijami. Dober notranji nadzor namreč že sproti odpravlja zaznane nepravilnosti, hkrati pa predstavlja tudi glavno oporo poslovodstvu pri njegovem odločanju.

Pri zagotavljanju učinkovitega notranjega nadzora igra ključno vlogo notranja revizija, ki jo lahko na kratko opredelimo kot dejavnost neodvisnega in nepristranskega stalnega preverjanja poslovanja ter svetovanja, katere namen je dodana vrednost in izboljšanje poslovanja organizacije. Njene glavne naloge pri tem so preizkušanje odločitev poslovodstva, preučevanje notranjega kontrolnega sistema in pomoč vodstvu pri odločitvah.

Da pa bi se v javnih zavodih oziroma kar pri vseh proračunskih uporabnikih zagotovilo čim bolj uspešno in učinkovito delovanje funkcije notranje revizije, je priporočljivo njeno delovanje natančneje definirati. V ta namen se zato sprejme interni dokument, imenovan tudi pravilnik o delovanju notranje revizije. V njem javni zavod opredeli vsa pomembna določila za nemoteno funkcioniranje notranjerevizijske službe, kot so položaj in organiziranost notranjerevizijske službe, način in postopki dela, poročanje, delovna področja, pravice in dolžnosti zaposlencev, sodelovanje z zunanjimi revizorji ter še nekatere druge pomembne značilnosti.

Tako lahko povzamemo, da naj vsak uspešen pravilnik o delovanju notranje revizije po eni strani predstavlja dolžnost in odgovornost revizorja, da po najboljših močeh pripomore poslovodstvu k izboljšanju poslovanja, po drugi pa naj tak pravilnik daje revizorju tudi

pravico, da s svojim znanjem in pooblastili postane enakovredni sogovornik poslovodstvu na vseh ravneh poslovanja.

Kljub vse večji pozornosti javnosti in tudi nadzornih organov je predvsem pri manjših proračunskih uporabnikih še vedno opaziti, da ti še niso dovolj osveščeni glede nadzornih mehanizmov, ki naj bi jim zagotovili uspešnejše in učinkovitejše poslovanje. To se kaže predvsem v zapoznelem uvajanju notranjerevizijske funkcije, pomanjkljivem sistemu notranjih kontrol, neracionalnem trošenju sredstev in podobno. Pri nekaterih javnih zavodih je to še posebej očitno, saj predvsem tisti manjši zavodi sami nimajo ne sredstev ne znanja, potrebnih za zagotovitev ustreznega notranjega nadzora. Premalo je medsebojnega sodelovanja med posameznimi zavodi ter tudi med zavodom in njegovim ustanoviteljem. Zato bi bilo treba v prihodnosti več pozornosti nameniti tudi medsebojnemu sodelovanju in jasnejši vlogi ustanovitelja pri zagotavljanju smotrnejšega poslovanja v zavodu. Predvsem na lokalni ravni bi veljalo razmisliti o skupni notranjerevizijski službi, ali pa vsaj v začetnem obdobju o prevzemu notranjerevizijske službe s strani ustanovitelja (lokalne skupnosti). Ne nazadnje bi več veljave morali dobiti tudi nadzorni odbori lokalnih skupnosti in njihovo medsebojno sodelovanje z razvijajočimi se notranjerevizijskimi službami.

LITERATURA

1. Allen Richard, Tommasi Daniel: Managing Public Expenditure. Paris : OECD, 2001. 496 str.
2. Bitenc Mira: Pomen in vloga notranje revizije za obvladovanje javnih financ. Zbornik referatov, III. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001. str. 105–114.
3. Bitenc Mira: Revidiranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja proračunskih uporabnikov. Zbornik referatov, VI. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004. str. 59–88.
4. Cvikl M. Milan: Zakon o javnih financah s komentarjem. Ljubljana : Borex, 2000. 333 str.
5. Čebulj Janez, Strmicki Mik: Upravno pravo. Ljubljana : Visoka upravna šola, 2000. 153 str.
6. Fabjančič Tatjana: Razvoj javnega sektorja Nove Zelandije. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 45 str., 4 pril.
7. Ferfila Bogomir, Kovač Polonca: Javne politike in javna ekonomika. Ljubljana : Fakulteta za družbene vede, 2000. 495 str.
8. Flynn Norman: Public Sector Management. New York : Prentice Hall/Harvester, 1997. 244 str.
9. Freeman Robert, Shoulders Craig: Govermental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice. 4. izdaja. Englewood Cliffs : Prentice-Hall, 1993. 823 str.
10. Ilnikar Janez: Državna revizija in prikaz sistema notranjih kontrol in notranje revizije na primeru neposrednega uporabnika proračuna Republike Slovenije. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 99 str.
11. Kamnar Helena: Javni zavodi med državo in trgom. Ljubljana : Sophia, 1999. 196 str.
12. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. 12. forum odličnosti in mojstrstva Otočec 2000 – Kako do odličnosti 24 ur na dan. Otočec : Zveza ekonomistov Slovenije, Ministrstvo RS za znanost in tehnologijo in Gospodarska zbornica Slovenije, 2000. str. 105–121.
13. Klemenčič Jana: Povezanost zunanje in notranje revizije v javnih podjetjih. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 44 str.
14. Koletnik Franc: Kontroling in notranje revidiranje. Zbornik referatov 7. letne konference notranjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. str. 75–96.
15. Korpič Horvat Etelka: Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. Zbornik referatov. K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003. str. 171–183.
16. Lah Marjeta: Pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe v občini. Lex Localis, revija za lokalno samoupravo, Maribor, 2003. št. 3, str. 81–92.

17. Lesjak Mira: Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjih revizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. Revizor, Ljubljana, 2002. št. 13, str. 7–23, 6 pril.
18. Mars Vanesa: Problemi ustanavljanja notranjerevizijske službe v gospodarskih družbah in predlogi možnih rešitev. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 75 str.
19. Mencinger Jože: Makroekonomske dileme Slovenije v začetku leta 2002. Ljubljana : EIPF in Univerza v Ljubljani, 2002. 22 str.
20. Milatovič Jurij: Notranji nadzor javnih financ – nadzor proračuna po novem. Zbornik referatov, IV. Seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. str. 35–45.
21. Mohorič Zobec Nataša: Notranje revidiranje obvladovanja tveganja ugleda podjetja. Zbornik referatov. Ribno pri Bledu : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. str. 59–75.
22. Odar Marjan: Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 16 str.
23. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja. Študijsko gradivo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 19 str.
24. Pipan Mojca: Vzpostavitev notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji na podlagi zahtev Evropske unije in izkušenj držav članic. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 102 str.
25. Rupnik Lado: Javne finance. 1. del: Javne finance v svetu. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 213 str.
26. Setnikar - Cankar Stanka: Proračunska poraba, decentralizacija in komercializacija javnega sektorja. Zbornik IV. konference Dnevi slovenske uprave. Ljubljana : Visoka upravna šola, 1997. str. 68–84.
27. Strajnar Irena: Notranje revidiranje občin – izvajanje notranje revizije na primeru občine Trebnje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 123 str.
28. Suhadolnik Valenka: Vloga in pomen notranjega revidiranja v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 102 str.
29. Taylor Donald H., Glezen William: Revidiranje: Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
30. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 841 str.
31. Vidovič Zdenka: Notranje kontrole in notranja revizija v javnem sektorju. Revizor, Ljubljana, 9 (1998), 2, str. 7–34.
32. Vidovič Zdenka: Obravnavanje revizijskih poročil v parlamentu in vladi. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 3, str. 24–43.
33. Vidovič Zdenka, Milatovič Jurij, Hren Milan: Nadzor nad porabo proračunskih sredstev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 74 str., 2 pril.
34. Virant Grega: Pravna ureditev javne uprave. Ljubljana : Visoka upravna šola, 1998. 229 str.

35. Žlof Romana: Uvajanje notranjerevizijske službe v podjetju. 8. letna konferenca notranjih revizorjev. Zbornik referatov. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. str. 217–238.

VIRI

1. Kodeks notranjerevizijskih načel. Ljubljana : Inštitut za revizijo, 1998. 5 str.
2. Kodeks poklicne etike notranjega revizorja. Ljubljana : Inštitut za revizijo, 1998. 4 str.
3. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001.
4. Mednarodni revizijski standardi INTOSAI. Ljubljana : Mednarodno združenje računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Slovenski inštitut za revizijo, 1994.
5. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 117/04 in 141/04).
6. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Uradni list RS, št. 112/2002, 13/2003, 53/2005).
7. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/2003, 34/2004 in 13/2005).
8. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003 in 126/2004).
9. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002).
10. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 311 str.
11. Stališča Urada RS za nadzor proračuna, Urad RS za nadzor proračuna. [URL: http://www.gov.si/unp/slov/zakonske_podlage/stalisca_urada_RS_za_nadzor _ proracuna.pdf], 10.12.2006.
12. Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 15 str.
13. Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji obdobje od 2005 do 2008, Urad RS za nadzor proračuna. [URL: http://www.gov.si/unp/slov/zakonske_podlage/strategija_razvoja_notranjega_nadzora_javnih_financ.pdf], 10.12.2006.
14. Usmeritve za notranje kontrole, Urad RS za nadzor proračuna. [URL:http://www.gov.si/unp/slov/zakonske_podlage/usmeritve_notr_kontr.pdf], 10.12.2006.
15. Usmeritve za državno notranje revidiranje, Urad RS za nadzor proračuna. [URL: http://www.gov.si/unp/slov/zakonske_podlage/usmeritve.pdf], 10.12.2006

16. Zakon o državni upravi (Uradni list RS, št. 52/2002, 56/2003, 61/2004, 123/2004, 93/2005).
17. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 56/2002).
18. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/2001).
19. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/1999 in 30/2002).
20. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/1991, 8/1996).