
**10. letna konferenca notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo,
Portorož, 15. in 16. november 2007**

Biserka Pogačar in Mihaela Bauman Podojsteršek

**SAMOOCENITEV IN IZJAVA PREDSTOJNIKA O
OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC**

Control Self-assessment and Statement on Internal Control

POVZETEK ● *Povzetek za naslovom*

Delovanje notranjerevizijskih služb postaja vedno bolj pomembno. V ekonomijah oz. deželah, kjer je notranje revidiranje najbolj razvito, pričakujejo uporabniki storitev notranjega revidiranja (poslovodstvo, nadzorni organi, regulatorji, zunanji revizorji) od notranjih revizorjev, da bodo podajali celovito oceno o notranjem nadzoru in ne zgolj poročali o pregledanih delih poslovanja v določenem obdobju¹. Notranji nadzor, katerega sestavni del je notranje revidiranje, postaja kompleksen proces. Uspešnost in učinkovitost tega procesa sta odvisna od zavedanja vseh nosilcev interesov.

Vlade, kot eden od nosilcev interesov v javnem sektorju, kažejo svoje zavedanje o pomenu notranjega nadzora skozi predpise. V preteklem letu je bila v Sloveniji sprejeta pomembna novost na področju poročanja o notranjem nadzoru s strani proračunskih uporabnikov. Osrednji cilj uvedene novosti je dvigniti zavedanje o pomenu notranjega nadzora in poenotiti poročanje. Metodologija za poročanje je predpisana in predstavlja okvir, ki temelji na vodilnem COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)² kontrolnem modelu. Na izvedbeni ravni pa moramo predpisano metodologijo dograditi in prilagoditi potrebam in značilnostim lastne organizacije. Notranji revizorji v javnem sektorju smo bili pozvani, da se aktivno vključimo v postopke izvedbe samoocenitve in pripravo izjave. Ker dobro poznamo organizacijski ustroj, lahko svetujemo in aktivno sodelujemo pri nastajanju modela v lastni organizaciji. Gre za nove, velike izzive, s katerimi se soočamo notranji revizorji v javnem sektorju.

¹ Arthur Piper, A Matter of Opinion, Internal Auditor June 2007

² Odbor predstavnikov ameriških organizacij s področja revizije, računovodstva in upravljanja, katerega skupni interes je razvoj standardnega kontrolnega modela.

V prispevku bova podali glavne značilnosti metode samoocenjevanja, prikazali kratek pregled razvoja notranjega nadzora in povezano s tem nastanek pravnih podlag za izvajanje samoocenjevanja v javnem sektorju ter prikazali praktičen primer izvedbe samoocenjevanja notranjega nadzora.

Ključne besede • *samoocenitev notranjih kontrol, samoocenitveni vprašalnik, odgovornost posloводства, Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ, poslovni procesi, notranji revizor*

1. PODLAGE ZA SAMOOCENITEV IN PRIPRAVO IZJAVE

1.1. Strokovne usmeritve

Metodiko samoocenjevanja obvladovanja uporabljajo poslovodniki in notranji revizorji za ocenitev ustreznosti postopkov ravnanja s tveganjem v organizaciji in postopkov obvladovanja.³

Procesi samoocenitve so se razvili kot dopolnitev tradicionalnega načina ocenjevanja učinkovitosti notranjih kontrol – notranje revizije. Programi samoocenitve ne smejo biti nadomestilo za notranjerevizijske preglede. Za pripravo in izvedbo programov samoocenitve so odgovorni poslovodniki. Rezultati samoocenitve so prav tako v prvi vrsti namenjeni poslovodnikom, saj so poslovodniki odgovorni za izboljševanje sistema obvladovanja oziroma sistema notranjih kontrol. Notranji revizorji lahko s programi samoocenitve pridobijo ustrezne informacije o tveganjih in postopkih obvladovanja in jih uporabijo pri načrtovanju, za ugotavljanje nenavadno visokih tveganj in za krepitev sodelovanja s poslovodniki in zaposlenimi.

Čeprav ni namen tega prispevka predstavitev notranjega revidiranja v tradicionalnem pomenu te besede, pa vseeno omenimo nekaj bistvenih razlik med postopki samoocenitve in tradicionalnim notranjim revidiranjem:

- V ocenjevanje so vključeni zaposleni na vseh ravneh izvajanja.
- Načeloma lahko samoocenitev izvedemo brez vključitve notranjega revizorja v ta proces.
- S samoocentvijo lahko zajamemo večje področje delovanja in lahko ocenimo nekatere t. i. mehke kontrole, ki jih s tradicionalnim načinom revidiranja težko ocenimo.

³ Standardi strokovnega ravnanja notranjih revizorjev, IIA, 2001

- Samoocenitvene delavnice lahko pripomorejo k poučevanju zaposlenih o tveganjih in postavitvi notranjih kontrol.
- Učinki popravljalnih ukrepov so lahko večji oziroma boljši, kajti udeleženci jih povezujejo z rezultati svojega dela.
- Večja ozaveščenost in odgovornost glede notranjih kontrol in upravljanja s tveganji.
- Povezovanje med vsemi organizacijskimi ravnmi.

Proces samoocentive prinaša pomemben premik v odgovornosti, ki se nanaša na notranje kontrole, če ga primerjamo s tradicionalnim načinom notranjega revidiranja⁴:

Odgovornost	Tradicionalno notranje revidiranje	Samoocentive
Določitev poslovnih ciljev	Poslovodstvo	Poslovodstvo
Opredelitev tveganj	Poslovodstvo	Poslovodstvo
Primernost in zadostnost notranjih kontrol	Poslovodstvo	Poslovodstvo
Ocenjevanje tveganj in kontrol	Notranji revizor	Udeleženci – delovna skupina
Poročanje	Notranji revizor	Udeleženci – delovna skupina
Potrditev (validacija) ocenjevanja tveganj in kontrol	Notranji revizor	Notranji revizor
Upoštevani cilji	Notranje revizije	Poslovodstva

Neodvisnost notranjih revizorjev in njihova strokovna usposobljenost na področju ocenjevanja tveganj in kontrol sta pomembna razloga, da so notranji revizorji vključeni v procese samoocentive. Sodelovanje notranjih revizorjev pomembno povečuje kvaliteto samoocentivnih postopkov, povečuje objektivnost rezultatov in daje zagotovilo upravi in revizijskim odborom o učinkovitosti samoocentive. Prof. Chambers⁵ poudarja, da je pomembno, da je vloga notranjega revizorja pri postopkih samoocentive natančno opredeljena, in

⁴ Larry Hubbard, Control Self-Assessment: A Practical Guide, IIA, 2005

⁵ Prof. Andrew Chambers, Internal Control – Design and Assessment, Slovenski inštitut za revizijo, 2007, str. 30

sicer, da je notranji revizor vključen v te procese v pravi meri, da nista ogroženi njegova neodvisnost in nepristranskost. Njegovo sodelovanje naj zagotavlja uspešnost postopkov.

Notranji revizorji se v postopke samoocentive vključujemo kot svetovalci poslovodstvu. V navodilih za postopke Standardov strokovnega ravnanja notranjih revizorjev je vloga notranjih revizorjev v procesu samoocentive opredeljena na različnih ravneh oziroma na različne načine:

- V nekatere programe samoocentive se notranji revizorji vključujejo tako, da podpirajo, sklepajo, izvajajo in oskrbujejo postopke, spremljajo usposabljanja, ponujajo pospeševalce, pišejo in poročajo ter usklajujejo udeležbo.
- V drugih primerih je vključitev majhna in notranji revizorji nastopajo v procesu samoocentive kot zainteresirana stranka in svetovalci procesa in kot končni potrjevalci ovrednotenih rezultatov samoocentive (validatorji).
- Velikokrat pa je vloga notranjih revizorjev nekje vmes med obema skrajnima primeroma.

Način izvedbe procesa samoocentive je odvisen od področja dejavnosti organizacije, organizacijske kulture, stopnje pooblastil zaposlenih, prevladujočega sloga poslovođenja ter načina oblikovanja strategij in usmeritev. Določen način izvedbe samoocentive, ki je primeren za eno organizacijo, mogoče ni primeren za drugo. Samoocentive je dinamičen proces in se spreminja z razvojem institucije. Standardi strokovnega ravnanja opredeljujejo tri najpogostejše načine izvedbe samoocentive, in sicer:

1. *Pospeševalne delavnice* - te se ponavadi izvajajo, kadar v samoocentive ni vključeno veliko udeležencev in ti niso lokacijsko razpršeni.
2. *Izpolnjevanje vprašalnikov* - ta oblika se uporablja, kadar želimo v samoocentive vključiti večje število udeležencev in so ti lokacijsko razpršeni, prav tako je to primerna oblika, ko želimo samoocentive izvesti čim hitreje in zjeti čim večje področje poslovanja.
3. *Poslovodske proučitve* – to so oblike, ko se v skupinah poslovođenikov ustvarjajo informacije o poslovanju, dejavnostih ravnanja s tveganji in postopki njegovega obvladovanja.

Izvajanje samoocentivenih postopkov je torej zelo odvisna od revizijskega okolja. Notranji revizorji lahko poslovodstvu pomagajo pri strategiji uvajanja samoocentive, in sicer:

- Priporočijo področja, kjer se samoocentive implementira najprej.
- Pripravijo ustrezne predstavitve poslovodstvu in poskrbijo za »marketing« samoocentive.

- Določijo osebe, po navadi so to vodje na srednji ravni poslovanja, ki kot nerevizijski kader pomagajo »utirati pot« procesu samoocenitve.
- Izvedba pilotskih samoocenitev z namenom ugotoviti, kako proces dejansko deluje.

Vsekakor smo prepričani, da mora priti pobuda za izvedbo programov samoocenitve s strani poslovođnikov, da lahko govorimo o uporabni vrednosti tega procesa. Notranji revizorji lahko pri postopkih le svetujemo in usmerjamo.

Programi samoocenitve morajo biti načrtovani in olistinjeni. Notranji revizorji, ki se vključujejo v programe samoocenjevanja kot svetovalci, morajo svoje delo v teh procesih skrbno načrtovati. Glede na to, v kolikšni meri se vključijo v te procese, je tudi odvisno, kako bodo pripravili svoje načrte.

1.2. Zakonske podlage v RS in metodologija izjave

Temelji notranjega nadzora javnih financ (Public Internal Financial Control), kot jih poznamo iz veljavnih predpisov, so oblikovani v obdobju priprav na pridružitvev Evropski zvezi. Evropska zveza je v okviru procesa uvajanja sodobnega notranjega nadzora javnih financ določila vrsto načel za urejeno finančno poslovanje z javnimi sredstvi. Kandidatkam za pridružitvev Evropski zvezi so bila predstavljena v okviru pogajalskega poglavja 28 – Finančni nadzor. Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o javnih financah (Ur. l. RS št.:30/02)⁶ je Republika Slovenija prevzela temelje sodobnega sistema notranjega nadzora v svoj pravni red. V zakonu opredeljen model sistema notranjega nadzora javnih financ temelji na treh stebrih in sicer na:

- sistemu finančnega poslovanja in kontrol, kot temeljni odgovornosti predstojnika;
- funkcionalno neodvisni službi notranjega revidiranja, ki za predstojnika proračunskega uporabnika preverja ustreznost in učinkovitost sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter
- centralnem organu, ki je odgovoren za razvoj in usklajeno delovanje notranjega nadzora in za preverjanje njegovega delovanja.

Osnovni cilji notranjega nadzora so zagotavljanje:

- spoštovanja zakonov, predpisov in postopkov,
- celovitosti dokumentacije in informacij,
- varovanja premoženja ter
- gospodarnega, učinkovitega, uspešnega in namenskega uporabljanja sredstev.

⁶ Na podlagi ocen, ki izhajajo iz rednega poročila Evropske komisije iz leta 2001 in 2002 in vmesnih poročil za poglavje 28, je prišlo do dopolnitve in uskladitve z mednarodno sprejetimi standardi in terminologijo.

Zakon o javnih financah (Ur. l. RS št.: 79/99) in Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o javnih financah (Ur. l. RS št.:30/02) od proračunskih uporabnikov zahtevata, da organizirajo ustrezno obliko finančnega poslovanja in sistema notranjih kontrol in notranjega revidiranja, pri čemer so podane osnovne definicije posameznih podsistemov notranjega nadzora. Na podlagi systemskega zakona so bili s ciljem podrobnejše opredelitve posameznih podsistemov notranjega nadzora sprejeti in dopolnjeni tudi podzakonski akti, med katerimi ima posebno mesto Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur. l. RS št.:72/02).⁷

Iz predpisov izhaja, da temelji sistem notranjega nadzora javnih financ na predpostavki, da je doseganje ciljev proračunskih uporabnikov izpostavljeno tveganjem. Zato je dolžnost proračunskih uporabnikov, da opredelijo svoje splošne, posebne in operativne cilje za proračunskega uporabnika kot celoto, po organizacijskih enotah in po procesih, opredelijo možna tveganja, verjetnost njihovega nastanka in posledice, sprejmejo ustrezne ukrepe za obvladovanje in stalno preverjajo njihovo ustreznost, uspešnost in učinkovitost s pomočjo funkcije notranjega revidiranja.

V zvezi z vzpostavitvijo in izvajanjem tako opredeljenega notranjega nadzora moramo tudi poudariti, da je Republika Slovenija v letu 2000 pristopila k programskemu pristopu in izvrševanju proračuna oz. k rezultatu usmerjenega proračuna. S ciljem zagotavljanja uporabe in izvajanja tega pristopa je bilo sprejeto Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur. l. RS št.:12/01 in 10/06). V skladu z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna mora Poslovno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih proračunskega uporabnika vsebovati tudi oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora (10. člen, točka 8 in 16. člen, točka 8).

V juniju 2005 je Vlada Republike Slovenije sprejela Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji. Podlaga strateškemu ciljem, ki izhajajo iz tega dokumenta, je analiza obstoječega stanja. Iz analize izhajajo slabosti tako na globalnem nivoju kot na posameznih podsistemih notranjega nadzora. Osnovna ugotovitev je, da ima Slovenija ustrezen pravni okvir, ki opredeljuje notranji nadzor, vendar se zaradi pomanjkanja zavedanja oz. ustreznih znanj ne izvaja na predpisan način. Glede na ugotovljeno je bil opredeljen splošen cilj to je izpolnitev zahtev veljavne zakonodaje na področju notranjega nadzora in štirje posebni cilji, s pomočjo katerih se načrtuje razvojni korak pri posameznem podsistemu notranjega nadzora. Težnja je, da se uveljavi

⁷ Osnovno priporočilo Evropske komisije je, da vsaka država kandidatka zagotovi, da so elementi sistema PIFC jasno opisani in imajo trdno podlago tako v primarni kot sekundarni zakonodaji.

k rezultatom usmerjeno načrtovanje ter poostri odgovornost za učinkovit sistem notranjega nadzora, s ciljem doseči zelene rezultate. Kot primeren ukrep za krepitev odgovornosti iz strateškega dokumenta izhaja letno podajanje izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ⁸. K Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna je Urad za nadzor proračuna kot centralni organ za razvoj in usklajeno delovanje notranjega nadzora na podlagi sprejete strategije izdelal Metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ.

Metodologija za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ vključuje:

- obrazec »Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ«, v katerem predstojnik poda svojo oceno,
- samoocenitveni vprašalnik, ki predstavlja pripomoček za izvedbo samoocenitve, in
- navodila za izpolnjevanje samoocenitvenega vprašalnika.

Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ je enotno predpisan dokument, v katerem predstojnik proračunskega uporabnika predstavi svojo oceno notranjega nadzora, za katerega je odgovoren. Predstojnik lahko svojo oceno oblikuje na podlagi:

- internega sistema sprotne poročanja (o poslovanju, dosežkih, pomanjkljivostih, informacijah strank, dobaviteljev in drugih zainteresiranih oseb) in samoocenitve,
- poročil notranje revizije,
- ugotovitev zunanjih nadzornih institucij (Računsko sodišče RS, proračunska inšpekcija, Urada RS za nadzor proračuna, drugih domačih in tujih nadzornih organov in institucij).

»Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ« vključuje tudi navedbe pomembnih izboljšav, ki so bile uvedene v letu, za katero se poroča, ter navedbe pomembnih tveganj, ki se še ne obvladujejo v zadostni meri.

Priporočeno je, da ocena temelji na izpolnjevanju samoocenitvenega obrazca ter da se ob izpolnjevanju upoštevajo tudi informacije iz drugih zgoraj navedenih virov. Metodologija samoocenitve natančno določa nabor vprašanj, nekatere kriterije za ocenjevanje in razpon ocen oziroma opisno lestvico za ocenjevanje.

Okvir notranjega nadzora, ki se ocenjuje in je vključen tako v obrazec »Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ« kot v samoocenitveni vprašalnik, temelji na metodi COSO in vključuje pet medsebojno odvisnih sestavin sistema notranjih kontrol in sicer:

⁸ Obveznost posloводства, da vsako leto poda izjavo o obvladovanju tveganj in notranjih kontrolah, je bila uzakonjena tudi v ZDA (Sarbanes-Oxley), za družbe, ki kotirajo na borzi in kot odgovor na finančne škandale.

- kontrolno okolje,
- ocenjevanje tveganj,
- kontrolne aktivnosti,
- informiranje in komuniciranje,
- nadziranje.

V prizadevanja za izvajanje notranjega nadzora na predpisan način se je vključilo tudi Računsko sodišče⁹. Iz strategije Računskega sodišča za obdobje od 2007 do 2013, ki je bila sprejeta ob koncu leta 2006, izhaja, da Računsko sodišče podpira podajanje Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ s strani predstojnikov. Z namenom aktivne vključitve namerava Računsko sodišče izdelati delovni načrt za spodbujanje dvigovanja zavesti o izvajanju opredeljenega notranjega nadzora.

V nadaljevanju prikazujeva praktičen primer pristopa izvedbe samoocelitve. Pristop je bil načrtovan in uveden za potrebe podajanja izjave o oceni notranjega nadzora za leto 2006. Pri prikazu pristopa podajava:

- opis in značilnosti kontrolnega okolja,
- pripravo, načrtovanje, izvedbo in poročanje o samoocelitvi,
- priložnosti za razvoj uporabe samoocenjevanja

2. PRIMER PRAKTIČNEGA PRISTOPA

Kot praktičen primer je prikazan način pristopa k izvedbi samoocelitve v Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

2.1. Opis in značilnosti kontrolnega okolja

Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju Zavod)¹⁰ je javni zavod in je skladno s Pravilnikom o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov uvrščen med posredne (druge)

⁹ Računsko sodišče je najvišji revizijski organ, katerega cilji delovanja so preverjanje in ocenjevanje izpolnjevanja obveznosti dobrega poslovanja uporabnikov javnih sredstev.

¹⁰ Spletna stran www.zzzs.si

uporabnike proračuna. Zavod je nosilec in izvajalec obveznega zdravstvenega¹¹ zavarovanja v Republiki Sloveniji. Javna pooblastila izvaja skladno z Zakonom o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Ur. l. RS št.:100/05-UPB-2).

Najvišji organ upravljanja je Skupščina, ki je sestavljena iz predstavnikov delodajalcev (20) in zavarovancev (25). Skupščina izvoli Upravni odbor, ki je njen izvršilni organ. Upravni odbor je sestavljen iz 11 članov (pet predstavnikov zavarovancev, štirih predstavnikov delodajalcev in dveh predstavnikov delavcev Zavoda). Med pomembne pristojnosti in naloge organov upravljanja sodijo določanje razvojne strategije, sprejem pomembnih splošnih aktov in izhodišč za organizacijo Zavoda, določanje finančnega načrta in sprejem letnega poročila, določanje standardov in normativov, povezanih z izvajanjem javnih pooblastil.

Zavod ima matrično obliko organizacije, v sklopu katere zagotavlja funkcijsko in procesno povezovanje organizacijskih enot. Na odločitve za takšno organizacijsko zgradbo je vplivala zahteva po enotnem izvajanju procesov po vsej Sloveniji.

Dejavnost se izvaja na Direkciji (skrbi za enotnost izvajanja, opredeljuje enotno finančno politiko ter zagotavlja skupne evidence), Področni enoti Informacijski center in desetih Območnih enotah.

Dejavnost Zavoda vodi generalni direktor. Pri vodenju mu pomagata dva posvetovalna organa kolegij Zavoda in direkcijski kolegij. Kolegij direkcije sestavljajo direktorji področij in sektorjev (direktorji so odgovorni za določeno poslovno funkcijo oz. za upravljanje procesov), direktor področne enote Informacijski center (zagotavlja delovanje informacijskega sistema), sekretar Zavoda in svetovalci generalnega direktorja na direkciji. Kolegij Zavoda, poleg že navedenih članov kolegija direkcije, sestavljajo še direktorji območnih enot.

Z vidika vodenja se organizacijske enote po hierarhiji členijo na štiri ravni in sicer:

1. raven vodenja: Zavod (generalni direktor),
2. raven vodenja: področja na Direkciji, sektorji na Direkciji, Področna enota Informacijski center, Območne enote,
3. raven vodenja: oddelki, štabne funkcije, izpostave
4. raven vodenja: službe

Zavod ima uvedeno sodobno upravljanje, ki vključuje uporabo različnih metod in orodij. Finančno poslovanje vključuje strateško in letno načrtovanje ter spremljanje uresničevanja načrtov. Kompleksnejše strateške cilje uresničujemo s projektnim pristopom. V letnem poslovnem planu (Plan dela in Finančni načrt) so strateške usmeritve konkretizirane. Za spremljanje doseganja

¹¹ Obvezno zdravstveno zavarovanje se izvaja po Bismarcovem modelu

strateških in letnih ciljev imamo oblikovan sistem kazalnikov uspešnosti poslovanja.

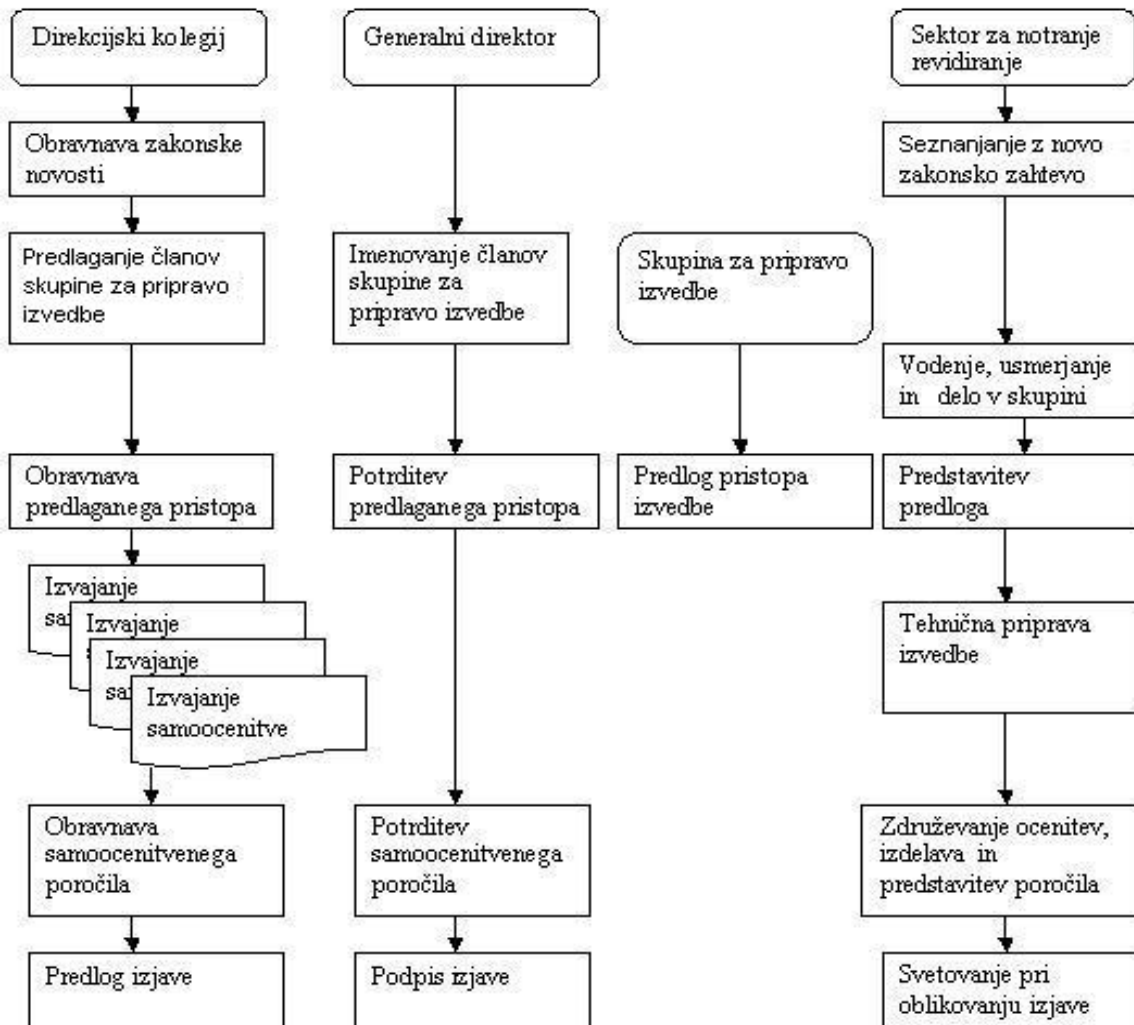
V Zavodu deluje služba notranjega revidiranja od leta 1999. Služba notranjega revidiranja je neposredno podrejena generalnemu direktorju in zaposluje štiri delavce (predstojnika in tri notranje revizorje). Služba skladno s Pravilnikom o notranjem revidiranju, ki ga je potrdil Generalni direktor, izvaja revizijske in svetovalne storitve ter sodeluje z zunanjimi revizorji (Računsko sodišče). Po ocenah, ki smo jih izdelali, služba kadrovsko ni dovolj velika, da bi popolnoma pokrila celotno poslovanje z revizijskimi pregledi v priporočenem petletnem obdobju. Iz prikazanega opisa so vidne, sledeče značilnosti okolja:

- ena pravna oseba s centralizirano funkcijo načrtovanja in spremljanja doseganja načrtovanih ciljev (centralno opredeljevanje poslovnih usmeritev in strategij, skupen finančni načrt ter poročanje, pri čemer je značilno funkcijsko opredeljevanje ciljev in poročanje o doseženih ciljih),
- enoten informacijski sistem, to je enotna programska oprema in integriran podatkovni model,
- skupne in enotne računovodske evidence,
- centraliziran način opredeljevanja organiziranosti in načina delovanja (sprejem splošnih aktov na centralni ravni z obvezno enotno uporabo v vseh organizacijskih enotah),
- sprejemanje pomembnih odločitev na centralni ravni,
- centraliziran način izvajanja notranjega revidiranja,
- razvijanje upravljanja procesov.

Ker služba notranjega revidiranja letno ne uspe vodstvu podati ocene celotnega notranjega nadzora s klasičnim izvajanjem revizijskih pregledov, smo se odločili, da bo Izjava o oceni notranjega nadzora temeljila na samoocenitvi. Prikazane značilnosti kontrolnega okolja pa so vplivale na to, da smo se po temeljitem premisleku odločili za izvedbo samoocenitve po procesnem pristopu. Ob sprejemu odločitve smo se zavedali, da gre za nekoliko bolj zahteven pristop izvedbe, ki pa prispeva k preglednejšemu ugotavljanju slabosti in posledično k učinkovitejšemu upravljanju.

2.2. Priprava, načrtovanje, izvedba in poročanje o samoocenitvi

Grafični prikaz izvedene samoocentive je viden iz slike št.1, v nadaljevanju pa podajamo opis izvedenih postopkov, ki smo jih združili v štiri osnovne korake, to so priprava, načrtovanje, izvedba in poročanje.



Slika 1 : Grafični prikaz procesa opredelitve pristopa izvedbe Samoocentive notranjega nadzora

2.2.1. Pripravljalne aktivnosti

Z novostjo smo vodstvo seznanili takoj po objavi Metodologije za podajanje izjave o oceni notranjega nadzora, ker smo želeli pravočasno opraviti priprave. Predlagana in sprejeta je bila izvedba svetovalne naloge¹² (»Svetovanje pri vzpostavitvi sistematičnega ocenjevanja notranjega nadzora za potrebe zakonskega poročanja«). V razpravi je prišlo do opredelitve ciljev svetovanja. Opredeljena sta bila dva cilja, in sicer:

- Oceniti notranji nadzor Zavoda in pripraviti izjavo o oceni notranjega nadzora za leto 2006;
- Vzpostaviti proces ocenjevanja, ki bo poleg letnega poročanja omogočal dograjevanje in izboljševanje sistema notranjega nadzora.

Čutili smo veliko odgovornost za kakovostno izvedbo prevzete naloge, zato smo načrtovali izvedbo skupaj z vodstvom. Imenovana je bila skupina za pripravo samoocenitve. Namen sodelovanja je bil poenotiti poglede na možne načine izvedbe ter tako pridobiti zadostno podporo za izvedbo. Služba notranjega revidiranja je prevzela funkcijo koordinatorja načrtovanja in izvedbe samoocenitve, izobraževalca, združevanja samoocenitev in poročevalca.

2.2.2. Načrtovanje samoocenitve

V razpravi o potrebnem obsegu dela za doseganje ciljev svetovanja je prišlo do natančnejše opredelitve pričakovanj, kar je mogoče prikazovati kot dodatne zahteve. Od procesa ocenjevanja se je pričakovalo, da bo:

- omogočal analiziranje in primerjanje posameznih ocen, tako v času kot med posameznimi ocenjevalci (Ponovljivost, Primerljivost),
- vključeval celotno poslovanje Zavoda (Razširjenost),
- na podlagi vrednostnih ocen omogočal spremljanje napredka in upravljanje notranjega nadzora (Objektivno merjenje)¹³,
- mogoče pozneje dodatno preverjati ocene (Preverjanje),
- integriran z ostalimi pristopi, ki jih uporabljamo pri upravljanju (Integriranost), ter da bo
- primerna podlaga za načrtovanje izboljšav (Izboljševanje).

Zaradi velikega števila ocenjevalcev s povsem različnim področjem delovanja in ob razmeroma majhni službi notranjega revidiranja, smo se odločili za

¹² Pri odločitvi, da predlagamo izvedbo svetovalne naloge, smo se naslonili na navodila za postopke, povezane z izvajanjem formalnih svetovalnih poslov (1000.C1-2).

¹³ Cilj je bil vzpostaviti metodološki pristop, ki bo omogočal podajanje vrednostnih ocen, ki so v času in med različnimi ocenjevalnimi področji primerljive.

izvedbo samoocenitve na podlagi izpolnjevanja vprašalnika. Za izvedbo samoocenitve so bili odgovorni direktorji poslovnih funkcij (lastniki ključnih in podpornih procesov). Glede na matrično obliko organiziranosti so bile ostale organizacijske enote v ocenjevanje vključene v sklopu ocenjevanja funkcije, pri čemer je bil način njihove vključitve prepuščen ocenjevalcem. Vsak ocenjevalec si je glede na kompleksnost področja, ki se je ocenjevalo, po svoji presoji organiziral način pridobivanja ocen in izpolnjevanje samoocenitvenega vprašalnika. V celoti gledano je bil uporabljen kombiniran pristop (odgovorni za funkcijo so morali oddati izpolnjene samoocenitvene vprašalnike, pri čemer so se sami odločili, na kakšen način bodo samoocenitev izvedli znotraj svoje funkcije).

Zavedajoč se, načina urejanja posameznih področji (centralizirano oz. decentralizirano), smo dodatno predlagali, da:

- pretežen del vprašanj, povezanih s kontrolnim okoljem, poda direktorica za razvoj kadrov in organizacije,
- odgovore, povezane s posebnim nadzorom (notranje revidiranje in zunanje revidiranje), poda direktorica sektorja za notranje revidiranje,
- odgovore, pri katerih se izrecno zahteva ocena s strani predstojnika oceni generalni direktor,
- se vprašanja povezana z kontrolnimi aktivnostmi, kakor tudi vprašanja, ki jih je mogoče s procesi povezati, ocenjuje po procesih,
- se ostala vprašanja ocenjujejo na ravni poslovne funkcije.

Ker iz poslanstva ocenjevanja notranjega nadzora izhaja povezovanje poslovnih ciljev in tveganj s postopki notranjega kontroliranja, smo se natančno seznanili s poslovnimi cilji in dokumenti načrtovanja. V načrtu Zavoda za leto 2006 je zapisano 60 različnih ciljev. Izdelali smo tabelarični pregled ciljev kot pripomoček pri ocenjevanju. Generalni direktor pa je na našo prošnjo opredelil prioritete ciljev v razponu od 1 do 5. Pregled ciljev nam je bil v veliko pomoč tudi pri identifikaciji procesov, ki se v Zavodu izvajajo.

V Zavodu smo že leta 2001 v okviru projekta Poslovna odličnost opredelili poslovne funkcije (ključne in podporne procese), ki so zapisane v Pravilniku o notranji organizaciji. Poslovne funkcije so izredno kompleksne, zato smo jih dodatno členili na procese. Celotno poslovanje Zavoda smo razdelili na 53 različnih procesov. Pri tem smo si pomagali s pregledom poslovnih ciljev in metodologijo za podajanje izjave o oceni notranjega nadzora, ki opredeljuje procese, ki jih moramo vključiti v ocenjevanje¹⁴. Sledili smo usmeritvi, da je proces zaokrožen obseg nalog, ki daje specifične outpute in kjer se oz. bi bilo smiselno, da se opredeljuje delovanje z nekim organizacijskim navodilom, ter

¹⁴ Glej »Navodila za izpolnjevanje samoocenitvenega vprašalnika«.

da za to skupino nalog oz. aktivnosti praviloma obstaja opredeljen cilj. Izdelan seznam procesov smo uskladili z nosilci funkcij.

Vprašanja ki smo jih opazovali na ravni procesa, smo združili v poseben samoocenitveni vprašalnik za ocenjevanje procesov. S ciljem čim večje enotnosti ocenjevanja, pa smo pri vsakem vprašanju v vprašalniku podali tudi usmeritev za ocenjevanje oziroma pojasnila (npr. Pri vprašanju: «Ali je za kvalitetno izvajanje procesa zadostno število ustrezno usposobljenih zaposlenih?» odgovor DA pomeni, da pri izvajanju procesa z obstoječim kadrom ne prihaja do večjih zastojev in zaostankov oz. da se izvajajo naloge v predvidenih rokih).

Pridobivanje vrednostnih ocen je matematično zahtevnejše, olajša pa spremljanje napredka tako na centralni ravni kot tudi pri posameznem ocenjevalcu. V ta namen smo opredeli lestvico za ugotavljanje razširjenosti pri posameznem ocenjevalcu in način združevanja dobljenih ocen.

Da bi ugotovili razširjenost na ravni funkcije, je moral vsak ocenjevalec opredeliti relativno razmerje med procesi, ki jih je ocenjeval. Vsak pozitiven odgovor se je vrednotil v višini strukturnega deleža procesa. Lestvico, ki smo jo uporabili za ugotavljanje razširjenosti posameznega ocenjevalca, prikazujemo v tabeli 1. Pri določanju odstotkov za ugotavljanje razširjenosti smo izhajali iz pisne ocene, ki je vključena v Metodologijo za podajanje izjave in kjer iz opisov ravni pod oznakama d in e izhaja, da notranji nadzor še ni vzpostavljen.

Tabela 1 :Lestvica za ocenjevanje razširjenosti

	Razširjenost	Ocenitev	Ocena
a)	Na celotnem poslovanju	več kot 90 % poslovanja	5
b)	Na pretežnem delu poslovanja	od 40 % do vključno 90 % poslovanja	4
c)	Na posameznih področjih poslovanja	do vključno 40 % poslovanja	3
d)	Še ni vzpostavljeno, pričeli smo s prvimi aktivnostmi	0 %	2
e)	Še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnosti	0 %	1

Pri ugotavljanja razširjenosti na ravni Zavoda pa smo uporabili ponderirano povprečje, pri čemer smo kot ponder uporabili število procesov, ki so bili pri posameznem ocenjevalcu vključeni.

S ciljem pripraviti ocenjevalce na izdelavo registra tveganj, smo ocenjevalcem podali obrazec, v katerega so lahko vpisali in ocenili izpostavljenost tveganjem. Izpolnjevanje registra tveganj sicer ni bilo obvezno, omogočalo pa je pridobitev boljše vrednostne ocene.

Zavedajoč se, da mora vodstvo izvajati številne aktivnosti za doseg ciljev, smo termin za izvedbo samoocenitve postavili fleksibilno (od sredine maja do konca avgusta). S takšnim pristopom smo želeli zagotoviti čim bolj skrbno izvedbo samoocenitve. Vsak ocenjevalec si je lahko samostojno načrtoval tako sodelavce kot tudi čas izvedbe.

V fazi načrtovanja samoocenitve smo izdelali tudi navodila za izpolnjevanje. Navodila so vključevala opis postopka izvedbe samoocenitve. Čeprav je bila sprejeta odločitev za samoocenjevanje s pomočjo vprašalnikov, smo ponudili možnost našega sodelovanja pri samoocenitvi. Za morebitna vprašanja pa smo bili ocenjevalcem ves čas na voljo. Ocenjevalce smo dodatno pozvali, da opišejo pomembne izboljšave, ki so bile oz. bodo uvedene v letu 2006 ter da nas opozorijo na težave oz. priložnosti za izboljšave pri uvedenem modelu samoocenjevanja.

Kot pripomoček smo izdelali tudi datoteko Excel. Z neposrednim vnosom ocen v to datoteko so se avtomatično izračunale zahtevane ocene.

Da bi preizkusili delovanje modela in računalniško podporo, ki smo jo v ta namen izdelali, smo poskusno izvedli samoocenitev za funkcijo notranjega revidiranja. Izvedeno samoocenitev smo v želji, da bi olajšali izvedbo, kot vzorec tudi vključili v navodila za izpolnjevanje.

Predstavitev in potrditev modela

Da bi potrdili oblikovani model in podali potrebne informacije za kvalitetno izvedbo samoocenitve, smo izvedli predstavitev. Za lažjo odločitev in da bi uporabnikom omogočili konstruktivno razpravo smo, navodila z vsemi prilogami poslali odgovornim ocenjevalcem nekaj dni pred predstavitvijo. Čeprav je služba notranjega revidiranja s svojim delovanjem že dodobra izobrazila vodstvo, pa je bila predstavitev modela tudi priložnost za podajo odgovorov na vsa še odprta vprašanja.

2.2.3. Izvedba samoocenitve

Služba notranjega revidiranja je v postopku izvedbe samoocenitve izvedla naslednje aktivnosti:

- Vse ocenjevalce je oskrbela s potrebnim gradivom za ocenjevanje (navodila, Excel datoteke).
- Nudila je ustrezno pomoč pri samoocenjevanju.
- Ob prevzemu izpolnjenih samoocenitvenih vprašalnikov je preverjala popolnost podanih odgovorov.
- Združila je posamezne ocenitve v skupno oceno.

Dodatno smo ocenjevalcem, katerim so se procesi, ki smo jih opredelili še vedno zdeli preveč kompleksni, ponudili možnost nadaljnje členitve. Ta možnost je bil uporabljena pri dveh procesih.

2.2.4. Poročanje

O izvedeni samoocenitvi je bilo izdelano pisno poročilo. Rezultate samoocenitve smo tudi predstavili in o njih razpravljali na direkcijem kolegiju. Poročilo smo zasnovali tako, da je iz prikazanega bilo mogoče izpolniti predpisan obrazec »Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ«. Same ocene pa so bile podane na treh ravneh (na ravni Zavoda, ravni poslovne funkcije in ravni procesa).

Poročilo je bilo oblikovano po vzorcu revizijskih poročil in je vključevalo:

- revizijsko oceno izvedene samoocenitve,
- ocene notranjega nadzora
 - ocene po vseh ravneh opazovanja,
 - mnenje glede zanesljivosti ocen,
 - pregled tveganj za doseg poslovnih ciljev, ki so bila v postopku samoocenitve identificirana in ocenjena,
- primerjavo ocen notranjega nadzora s prioritetaami glede doseganja ciljev in prepoznanih tveganj na podlagi analiziranja rezultatov samoocenitve,
- izboljšave notranjega nadzora v tekočem letu.

Skladno s pričakovanji smo ugotovili, da je največ priložnosti za razvoj notranjega nadzora na področju upravljanja s tveganji, zato smo v poročilu vodstvu podali nekaj priporočil. Predlagali smo, da imenuje skupino, ki bi se lotila snovanja politike upravljanja s tveganji ter opredelila postopek identifikacije in združevanja tveganj v register tveganj.

2.3. Priložnosti za razvoj uporabe samoocenjevanja

V razpravi, ki je potekala ob obravnavi poročila o izvedeni samoocnitvi, so bile identificirane tako slabosti modela kot tudi priložnosti za nadaljnji razvoj. Slabosti, ki so bile izpostavljene, so:

- vprašalnik je premalo prilagojen značilnostim poslovanja v Zavodu,
- kriteriji ocenjevanja niso dovolj natančno opredeljeni,
- izpostavljena je bila obremenjenost vodstvenih delavcev ter podana pobuda za integracijo teh ocenitev z drugimi podobnimi zahtevami.

Ugotovljene slabosti smo delno odpravili z načrtovanjem samoocnitve za leto 2007. Vprašalnik smo prilagodili slogu vodenja v Zavodu in dodatno opredelili kriterije, v nekaterih primerih pa tudi reference za ocenjevanje. Da bi zagotovili čim manj dodatnih obremenitev in preprečili morebitna podvajanja, smo iskali skupne dejavnike vodenja, ter jih skušali medsebojno uskladiti in povezati. V ta namen smo predstavili možnost:

- uporabe rezultatov samoocnitve pri načrtovanju izboljšav notranjega nadzora,
- uporabe rezultatov samoocnitve pri načrtovanju notranjega revidiranja in preverjanje objektivnosti ocen samoocnitve,
- izdelave in posodobitve registra tveganj v postopku priprave poslovnega načrta.

S ciljem pravilnega usmerjanja in načrtovanja izboljšav smo izvedli analizo, v kateri smo primerjali prioritete ciljev z ocenami notranjega nadzora posameznega procesa. Razkorak med prioriteto in oceno je pokazal večjo izpostavljenost tveganjem zaradi neustreznega ustroja notranjih kontrol.

Izvedeno primerjavo smo koristno uporabili pri analiziranju tveganj za potrebe načrtovanja revizijskih pregledov za leto 2007. Analizo tveganj smo naredili po procesnem pristopu, tako da smo prioriteto procesov, ki jih je treba vključiti v revizijski načrt, ugotavljali po treh kriterijih, in sicer:

- oddaljenost od zadnjega revizijskega pregleda,
- pomembnost cilja, ki ga organizacija želi doseči,
- ocena kontrolnega ustroja procesa, odgovornega za dosego cilja.

Gre za zelo enostaven pristop k analiziranju tveganj, ki v veliki meri temelji na subjektivnosti dobljenih ocen o kontrolnem ustroju. Da bi to slabost odpravili, smo se odločili in v revizijska poročila rednih revizijskih pregledov vključili dodatno poglavje »Povzetek revizijskih opozoril, ki se navezujejo na samoocnitev notranjega nadzora«. V tem poglavju povezujemo samooceno z revizijsko oceno na podlagi revizijskega preverjanja.

Predlagali smo, da se sočasno z opredeljevanjem poslovnih ciljev izdela (kjer tega še ni) oz. posodobi register tveganj in naj bo ta sestavni del poslovnega načrta.

ZAKLJUČEK

Ko govorimo o procesu samoocenitve, ne moremo mimo treh ključnih dejavnikov. To so:

Odgovornost, uprava in revizijski odbor

Zagovornik procesa samoocenitve mora biti v prvi vrsti poslovodstvo, ki je odgovorno za vzpostavitev urejenega in učinkovitega načina upravljanja s tveganji, zato je samoocenitev v prvi vrsti namenjena poslovodstvu na vseh ravneh odločanja in izvajanja in tistim odgovornim osebam, ki so določene kot lastniki tveganj v registru tveganj. S procesom samoocenitve predstojniki in poslovodniki pridobijo povratne informacije o tveganjih in njihovem obvladovanju. Poslovodstvo mora imeti pri tem procesu popolno podporo uprave in revizijskega odbora.

Pri tem se postavlja vprašanje, ali lahko zgolj s predpisom, ki uvaja izjavo predstojnika in ki uvaja samoocenitev, povečujemo odgovornost predstojnikov za uvajanje učinkovitega sistema upravljanja s tveganji. V strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ je še ena zelo pomembna določba, ki je marsikdaj spregledana. Strategija v okviru istega cilja, v katerem uvaja izjavo predstojnika, določa, da bodo potekale aktivnosti v zvezi z izobraževanjem predstojnikov. To nalogo naj bi prevzel Urad za nadzor proračuna. Notranji revizorji v javnem sektorju smo bili pozvani, da se aktivno vključimo v postopke izvedbe samoocenitve in priprave izjave. Prav tako je bila revizorjem prepuščena tudi težka naloga izobraževati predstojnike.

Na področju javnih financ smo notranji revizorji, zavedajoč se svojega poslanstva in družbene odgovornosti, naredili velik korak oz. prispevek v smeri doseganja strateških ciljev države na področju notranjega nadzora, kakor tudi v smeri zagotavljanja delovanja oseb javnega prava v smeri doseganja skupnih koristi. Vprašanje pa je, ali je to dovolj, da bodo cilji strategije doseženi, ali pa bo morda potreben še kakšen drug ukrep v smislu preverjanja izpolnjevanja odgovornosti na tem področju, ozaveščanja članov svetov zavodov in upravnih odborov ter obvezno uvajanje revizijskih odborov, da bomo imeli notranji revizorji podporo v neodvisnem organu.

LITERATURA IN VIRI:

- Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, Slovenski inštitut za revizijo, 2003
- Metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ k Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, 10.člen točka 8 in 16. člen točka 8 (Uradni list RS, št. 12/01 in 10/(06)
- Politika vzpostavitve in razvoja sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Vlada Republike Sloveniji (20. 06. 2002)
- Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2008, Vlada Republike Slovenije junij 2005
- Strategija Računskega sodišča Republike Slovenije od leta 2007 do 2013
- Prof. Andrew Chambers, Notranja kontrola – oblikovanje in ocenjevanje, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2007
- Larry Hubbard, Control Self-assessment: A Practical Guide, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, 2005
- Nevenka Cukon Mavec, Priprava samoocelitve pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih, zbornik referatov 8. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju, Zveza ekonomistov Slovenije, Portorož, 2006

SUMMARY ● *prevod povzetka v angleški jezik*

Nowadays the importance of internal auditing is increasing. In economies or countries where internal auditing is already well developed, users of internal auditing (e.g.

management, supervisory boards, regulators, external auditors) expect from internal auditors a comprehensive assessment of internal control and not just reports about audited parts of business during a certain period of time¹⁵. Internal control, which encompasses internal auditing thus becomes a complex process. The efficiency and effectiveness of this process depends on the awareness of all stakeholders.

Governments, as one of the stakeholder in public sectors, show their awareness regarding the importance of internal control through regulation. In Slovenia, last year has brought an important novelty in the area of reporting about internal control for organization financed through state budget. The main aim of this novelty is to increase the awareness about the importance of internal control and establishing identical ways of reporting. Reporting methodology is prescribed and provides framework based on the leading COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) control model. However, at the operational level there is a need to adapt the prescribed methodology to the needs and specifics of the organization. Internal auditors in public sector have been asked to get actively involved in the process of self-assessment and preparing of the statement. Because we know the organization and its processes, we can give advice and actively participate in building the model of internal control in our organization. These are new and big challenges facing internal auditors in public sector.

In this paper we will list key characteristics of self-assessment and describe short overview of the development of internal control and related legal issues for self-assessment in public sector. At the end we will describe a case study of internal control self-assessment.

¹⁵ Arthur Piper, A Matter of Opinion, Internal Auditor June 2007

Povzetek navaden

Key Words • control self-assessment, self-assessment questionnaire, management accountability , Statement on internal control, business process, internal auditor.