



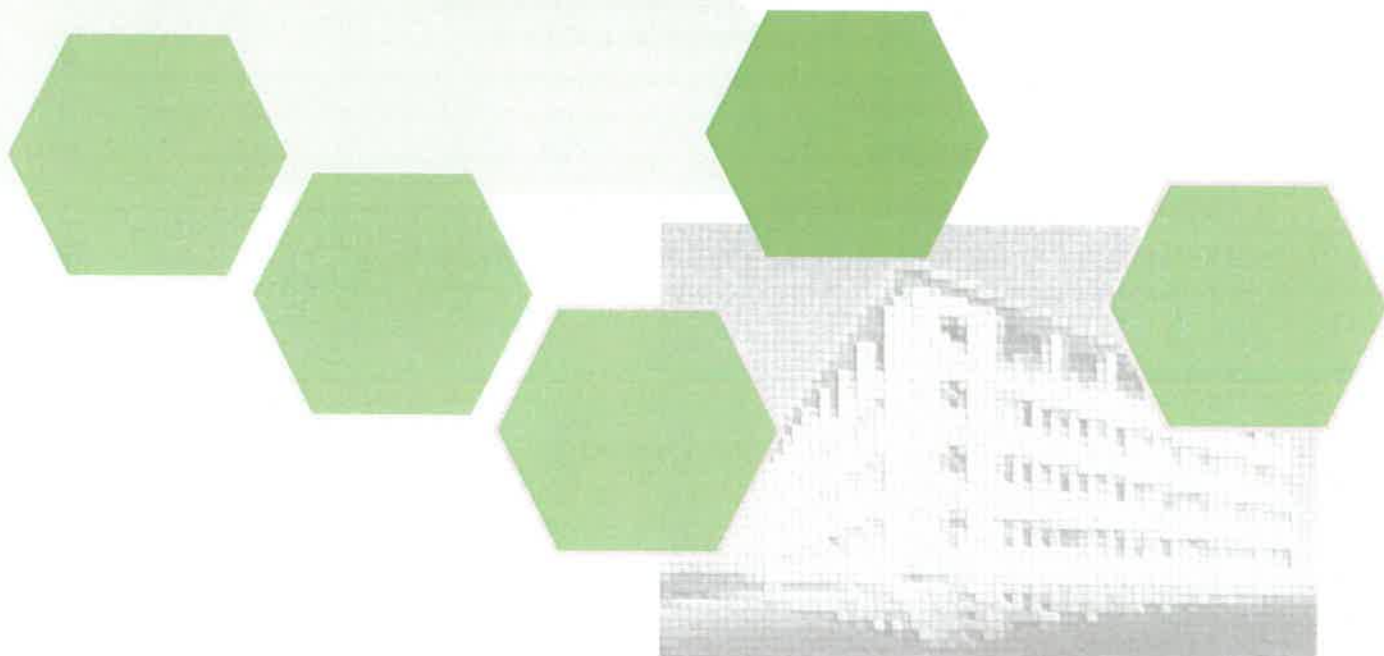
REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
URAD REPUBLIKE SLOVENIJE
ZA NADZOR PRORAČUNA

POROČILO

O STANJU NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V REPUBLIKI SLOVENIJI

ZA LETO 2019

S PREDLOGI UKREPOV IZBOLJŠAV



Številka zadeve: 0601 – 28/2020
Ljubljana, junij 2020

KAZALO

KLJUČNI PODATKI ZA LETO 2019

PREDLAGANI UKREPI NA PODLAGI ANALIZE SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI PODROČJA NNJF1

1. UVOD1

2. RAZVOJ PODROČJA NNJF V LETU 20192

2.1 URESNIČEVANJE UKREPOV ZA SISTEMSKO IZBOLJŠAVE PODROČJA NNJF, PREDLAGANIH V POROČILU O STANJU NNJF ZA LETO 20182

2.2 AKTIVNOSTI UNP NA PODROČJU RAZVOJA IN USMERJANJA NNJF2

2.2.1 Enotna informacijska podpora notranjemu revidiranju PU2

2.2.2 Izjava predstojnika o delovanju sistema notranjega nadzora3

2.2.3 Izobraževanje predstojnikov PU s področja NNJF4

2.2.4 Izobraževanje in usposabljanje kandidatov za pridobitev nazivov DNR in PDNR4

2.2.5 Izobraževanje oz. usposabljanje notranjih revizorjev PU4

2.2.6 Mednarodno sodelovanje5

3. ANALIZA STANJA SISTEMA NNJF V LETU 20196

3.1. SPREMLJANJE NNJF NA PODLAGI VREDNOTENJA IN ANALIZIRANJA IZJAVE O OCENI NNJF6

3.1.1 Analiza ocen posameznih sestavin sistema NNJF6

3.1.2 Analiza podatkov o zagotavljanju notranjega revidiranja8

3.2. SPREMLJANJE NNJF NA PODLAGI LETNEGA POROČANJA NRS IN ZUNANJIH IZVAJALCEV8

3.2.1 Organiziranost notranjega revidiranja9

3.2.2 Obseg in struktura opravljenega notranjerevizijskega dela11

3.2.3 Zrelost revizijskega okolja notranje revizije na področju obvladovanja tveganj13

3.2.4 Pogoji za zagotavljanje ustrezne koristi notranjerevizijske funkcije v PU14

3.3. PREVERJANJE DELOVANJA NNJF18

3.3.1 Izvajanje pregledov skladnosti NR18

4. POVZETEK PRIMEROV DOBRE PRAKSE21

5. POVZETEK SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI NNJF22

5.1 NOTRANJE KONTROLIRANJE IN URESNIČEVANJE POSLOVDSKE ODGOVORNOSTI PREDSTOJNIKOV PU22

5.2 NOTRANJE REVIDIRANJE22

Seznam uporabljenih okrajšav in kratic

AJPES	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
ARSKTRP	Agencije Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja
DNR	Državni notranji revizor
DRO	Državni računalniški oblak
IIA – Slovenski inštitut	Slovenski odsek Mednarodnega inštituta notranjih revizorjev (The Institute of Internal Auditors (IIA))
EK	Evropska komisija
Izjava o oceni NNJF	Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ
Izjava o predstojnika	Izjava predstojnika oz. poslovodnega organa proračunskega uporabnika o delovanju sistema notranjega nadzora
MDDSZ	Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti
MF	Ministrstvo za finance
MJU	Ministrstvo za javno upravo
NNJF	Notranji nadzor javnih financ
NRS	Notranjerevizijska služba
PDNR	Preizkušeni državni notranji revizor
Pravilnik o usmeritvah NNJF	Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02)
Pregled skladnosti NR	Pregled skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije pri proračunskem uporabniku z Usmeritvami za državno notranje revidiranje
PU	Proračunski uporabnik
RS	Republika Slovenija
RSRS	Računsko sodišče Republike Slovenije
UNP	Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna
Usmeritve DNR	Usmeritve za državno notranje revidiranje
Vprašalnik o delu NRS	Anketni vprašalnik k letnemu poročilu o delu lastnih in skupnih notranjerevizijskih služb
Vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev	Anketni vprašalnik k letnemu poročilu o delu zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov
ZJF	Zakon o javnih financah
Zunanji izvajalci	Zunanji izvajalci storitev notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov

Seznam slik

Slika 1: Povprečna ocena petih sestavin NNJF po skupinah PU za leto 2019 7

Seznam prilog

PRILOGA 1: Pregled in analiza oddanih Izjav o oceni NNJF po letih

PRILOGA 2: Pokritost PU z notranjim revidiranjem ter načini zagotavljanja notranjega revidiranja po skupinah PU

PRILOGA 3: Organiziranost notranjega revidiranja ter kadrovska zasedenost NRS

PRILOGA 4: Obseg in struktura opravljenega notranjerevizijskega dela

PRILOGA 5: Analiza delovanja notranjerevizijske funkcije ministrstev v letu 2019

KLJUČNI PODATKI SISTEMA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC ZA LETO 2019



38 LASTNIH IN SKUPNIH NRS⁽¹⁾
(28 LASTNIH IN 10 SKUPNIH NRS)



87 ZAPOSLENIH V NRS⁽¹⁾

87% (76)⁽¹⁾ PDNR/DNR



45% (17 NRS)⁽¹⁾ SAMO
Z ENIM (1) NOTRANJIM REVIZORJEM



19% (523) PU⁽¹⁾
V REVIZIJSKEM OKOLJU NRS



2.756 PU
REGISTER PU (31.12.2019_UJP)



105 ZUNANJIH IZVAJALCEV
REGISTER ZI NR (31.12.2019_UNP)

15% (404) PU
NR ZAGOTAVLJALI ZI
(Vir: Vprašalnik k LP ZI)



97% (37) NRS⁽²⁾
PREDLOŽILO LP ZA 2019 UNP

97% (37) NRS⁽²⁾
IZPOLNILO VPRAŠALNIK K LP



95% (2.612) PU PREDLOŽILO
KONNUF ZA LETO 2019 (Ajpes)

71% (1.865) PU POROČALO
O ZAGOTOVLJENEM NR V 2019



27% (28) ZI 249 LP
ZA 2019 PREDLOŽILO UNP

42% (44) ZI
IZPOLNILO VPRAŠALNIK K LP



328 NOTRANJIH REVIZIJ⁽³⁾,
S KONČNIM POROČILOM V 2019

910 NOTRANJIH REVIZIJ
(SKUPAJ NRS IN ZI)

582 NOTRANJIH REVIZIJ,
S KONČNIM POROČILOM V 2019

2.787 PRIPOROČIL NRS⁽³⁾

5.030 PRIPOROČIL
(SKUPAJ NRS IN ZI V 2019)

2.243 PRIPOROČIL ZI

695 (25%) PRIPOROČIL ●
1.241 (45%) PRIPOROČIL ●
851 (30%) PRIPOROČIL ●

1.146 (23%) ZELO POMEMBNIH ●
2.302 (46%) POMEMBNIH ●
1.582 (31%) MANJ POMEMBNIH ●

451 (20%) PRIPOROČIL ●
1.061 (47%) PRIPOROČIL ●
731 (33%) PRIPOROČIL ●

OD 50 DO 75 %

OD 50 DO 75 %
POVPREČNI DELEŽ IZPOLNjenih PRIPOROČIL
V OBDOBJU 3 LET (2017-2019)

OD 50 DO 75 %

NIŽJI OD 10%

NIŽJI OD 10%
POVPREČNI DELEŽ NEIZPOLNjenih PRIPOROČIL
Z VISOKIM TVEGANJEM
V OBDOBJU 3 LET (2017-2019)

NIŽJI OD 10%

Opombe:

(1) Podatki za skupno število delujočih notranjerevizijskih služb po stanju na dan 31.12.2019, vključno z NRS, ki ni predložila vprašalnika in LP za leto 2019.
(2) LP za leto 2019 nista predložili 2 lastni NRS. (3) Vprašalnika k LP za leto 2019 nista predložili 2 lastni NRS.

Legenda: ● Visoko tveganje ● Srednje tveganje ● Nizko tveganje

Vir podatkov: Vprašalnik k LP o delu NRS in ZI v letu 2019

PODATKI O OKOLJU IN DELU NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB V LETU 2019

97% (37) NRS (27 LASTNIH IN 10 SKUPNIH NRS)
JE V VPRAŠALNIKU K LETNEMU POROČILU NRS ZA LETO 2019 POROČALO¹⁾:

MINISTRSTVA

38% (14) MINISTRSTVA
(12 LNRS) IN 2 (SNRS)

43% (6) NRS
MINISTRSTEV
Z 1 ZAPOSLENIM

28

86 ZAPOSLENIH²⁾

OSTALI PRORAČUNSKI UPORABNIKI

62% (23) OSTALI PU²⁾
(15 LNRS IN 8 SNRS)

24% (9) Javni zavodi
16% (6) Občine
14% (5) Vlade službe in org. v sest.
8% (3) Pravosodni in nevladni PU

19% (3) Javni zavodi
12% (2) Občine
12% (2) Vlade službe in org. v sest.
19% (3) Pravosodni in nevladni PU

43% (16 NRS)³⁾ z 1 ZAPOSLENIM

62% (10) NRS V OSTALIH PU

14% (47) notranjih revizij v
NRS ministrstev

IZVEDENIH
328 NOTRANJIH REVIZIJ

86% (281) notranjih revizij
v NRS ostalih PU

Notranji revizor v NRS je v povprečju izvedel
4,4 NOTRANJEREVIZIJSKE PREGLEDE
(notranje revizije)

1,9 notranje revizije na notranjega
revizorja v NRS ministrstev

5,6 notranjih revizij na notranjega
revizorja v NRS ostalih PU

0,8 notranje revizije v NRS
ministrstev z 1 zaposlenim

7,2 notranje revizije v NRS ostalih
PU z 1 zaposlenim

0 (2 NRS) in 1 (3 NRS)

3,1 Javni zavodi
11,7 Občine
2,5 Vlade službe in org. v sest.
2,7 Pravosodni in nevladni PU

36% (54) notranjih
revizorjev v NRS
ministrstev (sedaj 28)

OCENA vodij NRS:
za zagotavljanje pokritosti z notranjim revidiranjem v
revizijskem okolju NRS³⁾ potrebujejo
149 NOTRANJIH REVIZORJEV (sedaj 86)⁴⁾

64% (95) notranjih
revizorjev v NRS ostalih
PU (sedaj 58)

14% (21) notranjih revizorjev v
NRS ministrstev z 1 zaposlenim

12% (18) notranjih revizorjev v NRS
z 1 zaposlenim pri ostalih PU

REŠITEV

SPREMEMBA SISTEMA ORGANIZIRANOSTI NOTRANJEGA REVIDIRANJA V SLOVENIJI

Legenda: 1) Ena NRS Vprašalnika k LP za 2019 ni predložila. 2) PU - Proračunski uporabnik.

3) Revizijsko okolje NRS (PU, ki jim NRS zagotavlja notranje revidiranje). 4) Podatek ne vključuje enoosebne NRS, ki v letu 2019 ni poročala.

Vir: Vprašalnik k LP o delu NRS v letu 2019

PREDLAGANI UKREPI NA PODLAGI ANALIZE SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI PODROČJA NNJF

Na podlagi ugotovljenih slabosti pri delovanju notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju: NNJF) ter na podlagi analize sistemskih neučinkovitosti, predstavljenih v poglavju 5 tega poročila, Urad RS za nadzor proračuna (v nadaljevanju: UNP) predlaga Vladi RS, da na podlagi predlogov, pripravljenih s strani Ministrstva za finance – UNP, kot to določa sklep vlade št. 06000-5/2019/3, sprejme stališče glede:



predloga organizacijskih ter vsebinskih sprememb sistema notranjega revidiranja, ki bo temeljil na analizi prednosti in slabosti različnih oblik njegove organiziranosti, ter predloga sprememb pravnih in strokovnih podlag, ki urejajo NNJF, ki ju bo Ministrstvo za finance (v nadaljevanju: MF) pripravilo do 30.11.2020,



predloga okvira vsebin ter finančnega načrta programa usposabljanja s področja NNJF, namenjenega predstojnikom oziroma vodstvom proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju: PU), in v tem okviru tudi predloga načina rednega izvajanja usposabljanj, ki ga bo MF pripravilo do 30.11.2020.

Zgornja predloga naj vključujeta orodja za odpravo vseh neučinkovitosti sistema NNJF, navedenih v poglavju 5 tega poročila, tako (1) področja notranjega kontroliranja in uresničevanja poslovske odgovornosti predstojnikov PU kot (2) področja notranjega revidiranja.

1. UVOD

Uredba o organih v sestavi ministrstev¹ določa, da UNP opravlja naloge na področjih usmerjanja, koordinacije in kontrole delovanja sistema NNJF v Republiki Sloveniji. UNP kot centralni organ za harmonizacijo in koordinacijo sistema NNJF v skladu s 101. členom Zakona o javnih financah² (v nadaljevanju: ZJF) in 22. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ³ (v nadaljevanju: Pravilnik o usmeritvah NNJF) pripravi redno letno poročilo o stanju NNJF v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju: Poročilo) ter z njim seznanji Vlado RS in Računsko sodišče RS (v nadaljevanju: RSRS).

Poročilo o stanju NNJF v letu 2019 temelji na izsledkih analiz:

- podatkov iz Izjav predstojnikov PU o oceni NNJF,
- podatkov letnih poročil ter vprašalnikov o delu notranjerevizijskih služb (v nadaljevanju: NRS) in zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja PU (v nadaljevanju: zunanji izvajalci) ter
- opravljenega dela UNP kot organa, odgovornega za razvoj, usmerjanje in preverjanje delovanja NNJF.



UNP opozarja, da so za pripravo, kakovost in verodostojnost predloženih podatkov Izjav o oceni NNJF odgovorni predstojniki posameznega PU, ki so izjavo kot del poslovnega poročila predložili Agenciji za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju: AJPES). Za pripravo, kakovost in verodostojnost podatkov letnih poročil ter vprašalnikov o delu NRS in zunanjih izvajalcev so odgovorni vodje notranje revizije PU.

Poročilo je vsebinsko oblikovano na način, da prikazuje:

- razvoj področja NNJF v letu 2019 (ki vključuje predstavitev uresničevanja ukrepov za sistemske izboljšave področja NNJF, predlaganih s strani UNP v Poročilu o stanju NNJF za leto 2018 ter predstavitev aktivnosti UNP, vezanih na razvoj in usmerjanje NNJF),
- analizo stanja sistema NNJF, izdelano na podlagi izvajanja pristojnosti UNP na področju spremljanja, usmerjanja ter preverjanja delovanja NNJF; pri čemer je v tem delu letnega poročila posebej predstavljena analiza stanja sistema NNJF pri ministrstvih,
- povzetek primerov dobre prakse ter
- povzetek sistemskih neučinkovitosti NNJF, na podlagi katerih so podani predlogi ukrepov za izboljšave sistema NNJF.

¹ Uredba o organih v sestavi ministrstev (Uradni list RS, št. 35/15, 62/15, 84/16, 41/17, 53/17, 52/18, 84/18 in 10/19).

² Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617 in 13/18).

³ Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).

2. RAZVOJ PODROČJA NNJF V LETU 2019

2.1 Uresničevanje ukrepov za sistemske izboljšave področja NNJF, predlaganih v Poročilu o stanju NNJF za leto 2018

Vlada RS je na podlagi seznanitve s Poročilom o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2018 in na podlagi predstavljenih sistemskih neučinkovitosti področja NNJF na svoji seji dne 7. 11. 2019 Ministrstvu za finance (v nadaljevanju: MF) naložila, da **do 31. marca 2020**:

- izdela in ji v potrditev predloži predlog organizacijskih ter vsebinskih sprememb sistema notranjega revidiranja, ki bo temeljil na analizi prednosti in slabosti različnih oblik njegove organiziranosti, ter v tem okviru pripravi tudi predlog sprememb pravnih in strokovnih podlag, ki urejajo NNJF,
- pripravi in ji v potrditev predloži okvir vsebin ter finančni načrt programa usposabljanja s področja NNJF, namenjenega predstojnikom oziroma vodstvom PU, in v tem okviru izdela tudi predlog načina rednega izvajanja usposabljanj.

Zaradi stanja v zvezi z epidemijo bolezni COVID-19 ter upošteva:

- kompleksnost predlaganih vsebinskih in organizacijskih sprememb sistema notranjega revidiranja v smeri centraliziranja notranjerevizijske funkcije ministrstev in vladnih služb, kakor tudi aktivnosti, povezanih z usposabljanjem predstojnikov s področja NNJF ter
- potrebno predhodno razpravo glede predlaganih sprememb tako z novim vodstvom znotraj ministrstva kot z najpomembnejšimi zunanjimi deležniki (npr. z Ministrstvom za javno upravo (v nadaljevanju: MJU), je MF Vladi RS predlagalo podaljšanje roka za izvedbo tega sklepa do 30. novembra 2020.

2.2 Aktivnosti UNP na področju razvoja in usmerjanja NNJF

V letu 2019 je UNP nadaljeval z izvajanjem razvojnih in usmerjevalnih aktivnosti na tistih področjih, ki bi lahko prispevala k večjemu poenotenju dela notranjih revizorjev PU, k izboljššanemu upravljanju PU ter k sistemskim izboljšavam področja NNJF v RS. UNP je na tem področju sodeloval s pristojnimi strokovnjaki in institucijami doma in v tujini (MF, Slovenskim inštitutom za revizijo, RSRS, MJU, Slovenskim odsekom Mednarodnega inštituta notranjih revizorjev (IIA – Slovenski inštitut), Šolo za ravnatelje, Centrom za izobraževanje v pravosodju, Ministrstvom za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti (MDDSZ), Centrom za razvoj financ, Evropsko komisijo, Ministrstvom za finance Kraljevine Nizozemske ter Ministrstvom za finance Republike Finske.

2.2.1 Enotna informacijska podpora notranjemu revidiranju PU

Strateški cilj projekta e – Notranja revizija je vzpostaviti enotno informacijsko podporo notranjemu revidiranju PU ter v decentraliziranem sistemu zagotoviti enotno delujoč sistem notranjega revidiranja. Po oceni UNP bo uvedba projekta prispevala k poenotenju metodologije notranjega revidiranja PU, zagotavljanju višje stopnje skladnosti delovanja izvajalcev notranjega revidiranja z Usmeritvami za državno notranje revidiranje (v nadaljevanju: Usmeritve DNR) in zakonskim okvirom področja NNJF ter k zagotavljanju objektivnejših informacij s področja NNJF.

UNP je v letu 2019 zaradi tehničnih in drugih nepredvidljivih težav, s katerimi se je pri izvajanju projekta soočal v predhodnem letu, pripravil novelacijo investicijskega projekta ter sklenil aneks k Pogodbi za razvoj in vzdrževanje aplikativne programske opreme za projekt e – Notranja revizija. Z aneksom se je rok za dokončanje aktivnosti razvoja aplikacije podaljšal v leto 2020. V letu 2019 so potekale aktivnosti in potrebna koordinacija z organi, ki bodo zagotavljali vire podatkov za aplikacijo (Uprava za javna plačila, AJPEŠ, MJU), prav tako pa je UNP izvajal tekoče koordinacijske in usklajevalne aktivnosti z izvajalcem, z MF – Službo za informacijske tehnologije in storitve ter z MJU v zvezi s tehničnimi specifikacijami aplikacije ter predvideno namestitvijo aplikacije v okolje državnega računalniškega oblaka (DRO). Tekom celotnega leta 2019 se je nadaljevalo in bilo zaključeno testiranje prvih štirih

modulov aplikacije s strani izvajalca ter testne skupine notranjih revizorjev. Aktivnosti na projektu se nadaljujejo v letu 2020, v tem letu je predviden tudi zaključek.

2.2.2 Izjava predstojnika o delovanju sistema notranjega nadzora

Izjava predstojnika o delovanju sistema notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju: izjava predstojnika) je bila idejno zasnovana v Strategiji razvoja NNJF za obdobje 2011 – 2015 s ciljem, da predstojniki PU s podpisom te izjave potrjujejo, da so bila dodeljena sredstva, porabljena skladno z nameni in doseženi zastavljeni cilji, da so poslovali zakonito, smotno ter preprečevali goljufije in korupcijo.

Namen uvedbe nove izjave predstojnika je zagotoviti izboljšanje organiziranosti in delovanja sistema notranjega kontroliranja pri PU, da se dosežejo zastavljeni cilji PU ter spoštovanje temeljnih načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Z izjavo predstojnika, ki bo nadomestila obstoječo Izjavo o oceni NNJF, se prevzemajo temeljna načela celovitega okvira notranjega kontroliranja – model COSO (2013). Le – ta postaja z uveljavitvijo nove izjave zavezujoč model organiziranja sistema notranjega kontroliranja v PU in s tem sistema NNJF. Z uresničevanjem vseh temeljnih načel notranjega kontroliranja prevzetega modela COSO in ozaveščanjem predstojnikov PU naj bi nova izjava v večji meri odražala dejansko stanje NNJF v PU.

V letu 2019 so bile aktivnosti prednostno usmerjene v posodobitev Usmeritev za notranje kontroliranje ter pripravo metodologije in priručnika za izpolnjevanje nove izjave predstojnika. Izvedeno je bilo tudi obsežnejše testiranje nove izjave s strani testne skupine NRS in PU.⁴ Da so potrebne spremembe Izjave o oceni NNJF je v svojem revizijskem poročilu Predlog zaključnega računa proračuna RS za leto 2018, št. 320-11/2018/152 z dne 7. avgusta 2019, zapisalo tudi RSRS.⁵ V poročilu je izpostavilo in UNP-ju naložilo izvedbo priporočila, da po trinajstih letih od uvedbe Izjave o oceni NNJF zagotovi spremembo namena izjave tako, da bi izjava predstavljala zagotovilo predstojnika, da ustrezno obvladuje vsa tveganja za pravilnost poslovanja in računovodskih oziroma proračunskih izkazov ter za doseg ciljev delovanja PU.



Rezultati testiranja nove izjave so pokazali, da gre pri njeni pripravi za bolj sistematičen in kompleksen pristop, pri čemer se predpostavlja poznavanje obstoja in delovanja celotnega sistema notranjih kontrol v PU. Izpolnjevanje vprašalnika, ki predstavlja metodološko podlago za pripravo izjave, je po mnenju članov testne skupine, nekoliko bolj vsebinsko in časovno zahtevno, saj je potrebno podane odgovore potrditi s sklici na verodostojna dokazila. Člani testne skupine so se v večini strinjali, da nova izjava (skupaj z vprašalniki, priručnikom/metodologijo) predstavlja ustrezno orodje predstojniku PU za izboljšanje stanja notranjih kontrol ter da mu je lahko v pomoč pri načrtovanju in ocenjevanju procesov in rezultatov dela. Pri tem so opozorili, da je njeno razumevanje odvisno predvsem od znanj/izobrazbe izpolnjevalca, stopnje zrelosti sistema upravljanja s tveganji, morebitne uvedbe modelov upravljanja s kakovostjo (npr. ISO, E-Qualin, ipd.), popisov procesov, itd. Izpostavili so, da uvedba nove izjave zahteva določene spremembe v načinu dela in organizacijski kulturi, ki jih praviloma ni mogoče doseči v kratkem času. Zato so predlagali, da se PU omogoči ustrezno uvajalno obdobje za pripravo nove izjave.

⁴ Testiranje izjave so izvedli: NRS Agencije RS za kmetijske trge in razvoj podeželja (ARSKTRP), NRS Mestne občine Maribor, NRS Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti (MDDSZ) v sodelovanju z notranje organizacijskimi enotami MDDSZ, izbranim VDC, CSD, IRSD, ZRSR in Javnim štipendijskim, razvojnim, invalidskim in preživninskim skladom RS) ter VDC Polž.

⁵ 4. točka poročila: Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ (stran 104) in 7. točka poročila: Priporočila (stran 115) - Priporočilo Uradu za nadzor proračuna Republike Slovenije: Uradu za nadzor proračuna priporočamo, naj pri pripravi sprememb izjave zagotovi, da bo vsebovala zagotovilo predstojnika o ustreznosti stanja na področju notranjega nadzora javnih financ oziroma obvladovanja tveganj za pravilnost poslovanja in računovodskih oziroma proračunskih izkazov ter za doseg ciljev delovanja proračunskega uporabnika.



V sodelovanju s skupno notranjerevizijsko službo (v nadaljevanju: NRS) Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti (v nadaljevanju: MDDSZ) so bila na MDDSZ, ki je prvo izvedlo obsežnejše testiranje nove izjave, njenih prilog in nove metodologije, organizirana tri izobraževanja, namenjena predstojnikom PU.⁶ Na njih je bilo skupno prisotnih skoraj 100 udeležencev. Poleg načrtovanih sprememb in posebnosti nove izjave jih je UNP seznanil tudi z drugimi vsebinami, ki so neposredno povezane z izjavo in sistemom NNJF.



Z namenom seznanitve z načrtovanimi spremembami Izjave o oceni NNJF ter pravočasne izvedbe nadaljnjih aktivnosti, je bil v novembru 2019 organiziran sestanek s predstavniki AJPES. Izpostavljene so bile potrebne aktivnosti, roki ter način nadaljnjega sodelovanja, da se ob oddaji nove izjave prek spleta (AJPES) zagotovi pravočasna in ustrezna informacijska rešitev.

UNP načrtuje, da se bodo aktivnosti (priprave metodologije/objava, zagotovitve ustrezne informacijske podpore zbiranju in obdelavi predloženih izjav ipd.), ki so povezane z uveljavljanjem nove izjave, aktivno nadaljevale v letu 2020 in predvidoma zaključile v prvem kvartalu leta 2021.

2.2.3 Izobraževanje predstojnikov PU s področja NNJF

UNP je v letu 2019 izvedel izobraževanja s področja NNJF za predstojnike centrov za socialno delo, varstveno – delovnih centrov, centrov za usposabljanje, delo in varstvo, za predsednike in direktorje sodišč ter vodje in direktorje državnih tožilstev. Na teh izobraževanjih so bile predstavljene vsebine, povezane z ureditvijo sistema NNJF in odgovornega poslovanja ((poslo)vodenje, upravljanje tveganj, načrtovane spremembe in posebnosti nove izjave predstojnika, vloga in pomen notranjega revidiranja, s poudarkom na načinu zagotavljanja notranjega revidiranja ter pripravi pogodb z zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja).

2.2.4 Izobraževanje in usposabljanje kandidatov za pridobitev nazivov DNR in PDNR

V letu 2019 je na podlagi podpisane pogodbe z izvajalcem izobraževanja (Slovenskim inštitutom za revizijo) potekalo izobraževanje za pridobitev naziva državi notranji revizor (v nadaljevanju: DNR) ter preizkušeni državni notranji revizor (v nadaljevanju: PDNR). V program izobraževanja za pridobitev naziva DNR je bilo v študijskem letu 2018/19 vpisanih 32 kandidatov, v program izobraževanja za pridobitev naziva PDNR pa 24 kandidatov. V letu 2019 je naziv PDNR pridobilo 18 kandidatov, novih nazivov DNR pa v letu 2019 ni bilo pridobljenih.⁷

2.2.5 Izobraževanje oz. usposabljanje notranjih revizorjev PU



UNP je v letu 2019 na podlagi predhodne analize potreb notranjih revizorjev PU ter deležnikov njihovih storitev organiziral ali sodeloval pri izvedbi različnih izobraževanj oz. usposabljanj. Tako je:

- organiziral konferenco izvajalcev notranjega revidiranja PU z naslovno temo »Notranja revizija v koraku s časom«, na kateri so domači in tuji strokovnjaki udeležencem predstavili aktualne teme, vezane na izboljšanje izvajanja notranjega revidiranja; predstavitve so naslovile področja kot npr. izvajanje notranjega revidiranja smotrnosti poslovanja, organizacijske kulture ter varovanja osebnih podatkov, sodelovanje notranje revizije z revizorji računskega sodišča ter komuniciranje notranjih revizorjev s pomočjo vizualizacije podatkov ter uporabe drugih orodij za izboljšanje učinkovitosti komuniciranja,

⁶ Izobraževanje - uveljavitev nove izjave predstojnika: dne 21. 10. 2019 za širše (poslo)vodstvo MDDSZ, dne 25. 11. 2019 za predstojnike CSD, VDC in CUDV ter 2. 12. 2019 za predstojnike domov za ostarele.

⁷ Konec leta 2019 je bilo v imenik državnih notranjih revizorjev pri UNP vpisanih 490 oseb z nazivom DNR ter 99 oseb z nazivom PDNR.

- v sodelovanju z RSRS za vodje NRS PU organiziral dve delavnici, namenjeni predstavitvi izvajanja notranjerevizijskih pregledov upravljanja uporabniških dostopov do informacijskih virov,
- s prispevkom »Notranja revizija v javnem sektorju – le obveza ali učinkovito sredstvo pri upravljanju proračunskih uporabnikov?« sodeloval na 22. letni konferenci notranjih revizorjev, ki jo je organiziral Slovenski inštitut za revizijo,
- za zaposlene v notranjerevizijskih službah PU organiziral predavanje strokovnjaka dr. Andrewa Chambersa na temo krepitev vrednosti notranje revizije v javnem sektorju,
- skupaj s predstavnikom RSRS sodeloval na rednem mesečnem sestanku IIA – Slovenskega inštituta, katerega tema je bila: »Sodelovanje notranjih revizorjev z UNP in RSRS – primeri dobre prakse«.

2.2.6 Mednarodno sodelovanje

UNP je z namenom pridobitve informacije o izkušnjah in rezultatih delovanja različnih oblik organiziranosti sistema notranjega revidiranja PU v letu 2019 izvedel dva študijska obiska v državah, ki imajo vzpostavljene dobro delujoče sisteme notranjega revidiranja, in sicer v Kraljevini Nizozemski in Republiki Finski. Primerjalna analiza prednosti in slabosti decentraliziranega sistema notranjega revidiranja (kot je vzpostavljen v večini držav EU ter tudi Republiki Finski) ter centraliziranega sistema notranjega revidiranja (kot ga je vzpostavila Kraljevina Nizozemska ter tudi Evropska komisija (v nadaljevanju: EK)) je bila predstavljena v letnem poročilu o stanju NNJF za leto 2018, s katerim se je Vlada RS seznanila na svoji seji dne 7.11.2019. Analiza bo služila tudi v podporo predlogu sprememb za uvedbo izboljšav sistema NNJF v RS.

UNP je v letu 2019 sodeloval z EK, ki je v letu 2019 zagnala aktivnosti za nadaljnjo krepitev sistema notranjega nadzora in njegovega razvoja v skladu s sodobnimi smernicami upravljanja v javnem sektorju. EK – Generalni direktorat za proračun je namreč ponovno sklical delovno skupino visokih predstavnikov finančnih ministrstev držav članic ter opredelil prioriteta področja notranjega nadzora, ki jim morajo države članice nameniti več pozornosti upoštevaje sedanja in identificirana prihodnja tveganja poslovanja javnega sektorja. Izboljšanje učinkovitosti notranjega revidiranja v državah članicah je bilo naslovljeno kot eno od prednostnih področij dela te skupine.

UNP je s prispevkom »Izzivi, ki vplivajo na kvaliteto in učinkovitost notranjerevizijskega dela – izkušnja RS« sodeloval na mednarodnem internetnem seminarju »Doseganje kvalitete notranjega revidiranja v skladu z Mednarodnim okvirom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju«, ki ga je organizirala mednarodna ustanova – Center za razvoj financ.

3. ANALIZA STANJA SISTEMA NNJF V LETU 2019

Analiza stanja sistema notranjega nadzora javnih financ v letu 2019 temelji na:

- **vrednotenju in analiziranju Izjave o oceni NNJF**, ki so jo kot sestavni del poslovnih poročil – poročil o doseženih ciljih in rezultatih, dolžni pripraviti predstojniki PU,
- **spremljanju in vrednotenju letnih poročil NRS in zunanjih izvajalcev** ter z analiziranjem oddanih anketnih vprašalnikov k letnim poročilom o delu NRS in zunanjih izvajalcev,
- **preverjanju delovanja NNJF**, ki ga UNP na podlagi njegovih pristojnosti, ki izhajajo iz 101. člena ZJF, uresničuje z izvajanjem pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije PU z Usmeritvami DNR (v nadaljevanju: pregledi skladnosti NR).

3.1. Spremljanje NNJF na podlagi vrednotenja in analiziranja Izjave o oceni NNJF

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih PU v skladu z navodilom⁸ in mednarodno prakso⁹ mora vsebovati tudi Izjavo o oceni NNJF, ki jo podpiše predstojnik oziroma poslovodni organ PU.¹⁰ S to izjavo predstojnik PU poda poročilo o ustreznosti vzpostavljenega sistema notranjega nadzora v okolju, za katerega je odgovoren, navede najpomembnejše ugotovljene pomanjkljivosti in ukrepe za izboljšave. Po podatkih, ki jih je UNP–ju predložil AJPEŠ, je za leto 2019 od skupno 2.756 PU¹¹ Izjavo o oceni NNJF skupaj z zaključnim računom oddalo 2.612 PU.

Pregled Izjav o oceni NNJF ter podrobnejša predstavitev njihove analize v primerjavi s preteklimi leti sta podana v **Prilogi 1**. Krajši povzetek analize je podan pod točkama 3.1.1 ter 3.1.2.

3.1.1 Analiza ocen posameznih sestavin sistema NNJF

Izjave o oceni NNJF je UNP analiziral¹² glede na oceno posameznih sestavin sistema NNJF, in sicer: (1) notranje - kontrolnega okolja, (2) upravljanja s tveganji, (3) sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti, (4) informiranja in komuniciranja ter (5) nadziranja.

Vse skupine PU so za leto 2019 ocenile sistem NNJF (to je vseh pet medsebojno odvisnih sestavin notranjega kontrolnega sistema) s **skupno povprečno oceno 4,1**¹³ (**Slika 1**). Ta je enaka kot v obdobju od 2015 do 2018 ter nekoliko višja kot v letu 2014 (4,0). To pomeni, da predstojniki PU v proučevanem obdobju ocenjujejo sistem NNJF kot ustrezno vzpostavljen **na pretežnem delu poslovanja**.

⁸ Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, Uradni list RS, št. 12/01,10/06,8/07 in z dopolnitvijo 102/10 je bila dodana nova točka o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja.

⁹ Usmeritve za standarde notranjih kontrol v javnem sektorju, INTOSAI - Združenje vrhovnih revizijskih institucij, 2004.

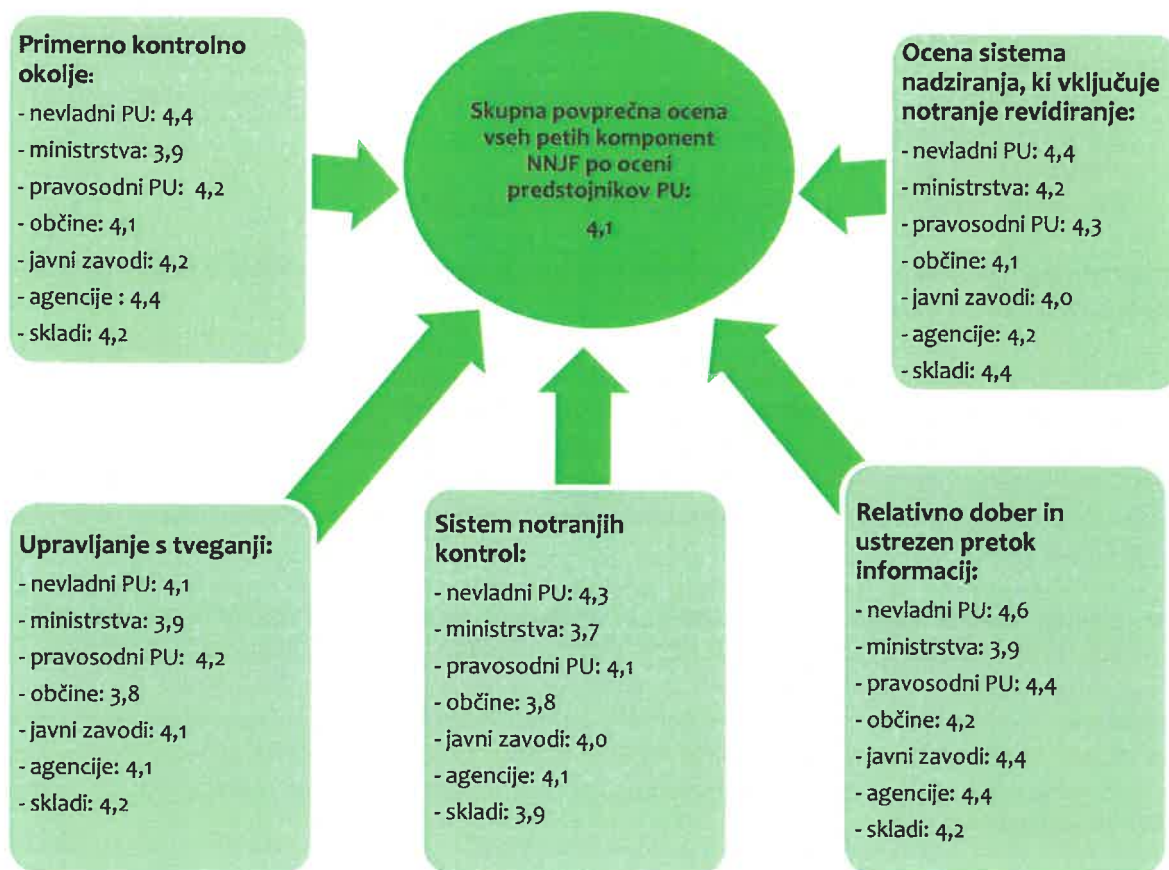
¹⁰ Objavljena metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ k Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, 10. člen, točka 8 in 16. člen točka 8 (Uradni list RS, št. 12/01, 10/06, 8/07, 102/10) je dosegljiva na naslednji povezavi: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=NAVO507>

¹¹ Registriranih v Republiki Sloveniji na dan 31. 12. 2019.

¹² UNP je rezultate Izjave analiziral posebej za nevladne PU, ministrstva brez organov v sestavi, pravosodne PU, občine brez krajevnih in četrtinskih skupnosti, javne zavode, agencije ter sklade (sklade socialnega zavarovanja in javne sklade). Analiza ne vključuje podatkov Izjave za samoupravne narodnostne skupnosti.

¹³ Ocene PU po posameznih komponentah Izjave so ovrednotene s petstopenjsko lestvico aktivnosti: 5 - na celotnem obsegu poslovanja (a), 4 - na pretežnem delu poslovanja (b), 3 - na posameznih področjih poslovanja (c), 2 - še ni vzpostavljeno, šele prve aktivnosti (d) in 1 - še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu bodo pričeli z ustreznimi aktivnostmi (e).

Slika 1: Povprečna ocena petih sestavin NNJF po skupinah PU za leto 2019



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2019



Izpostaviti velja, da tudi splošne povprečne ocene vseh petih sestavin NNJF po oceni predstojnikov po posameznih skupinah PU ostajajo v proučevanem obdobju (2015-2019) enake oz. se spreminjajo v zanemarljivi meri, kar je predstavljeno v **Prilogi 1**.

Ob primerjavi podatkov, pridobljenih iz analize Izjave o oceni NNJF v obdobju od 2015 do 2019 ter podatkov, pridobljenih v okviru (1) izvajanja preverjalne funkcije UNP,¹⁴ (2) revizij RSRS ter (3) revizij drugih domačih in tujih nadzornih institucij (to je revizij UNP v vlogi revizijskega organa, EK, Evropskega računskega sodišča)¹⁵, UNP opozarja na pomembne razlike med ocenami predstojnikov ter ugotovitvami nadzornih inštitucij. Na podlagi tega **UNP meni, da so ocene predstojnikov o stanju NNJF preoptimistične.**

Ugotovljena odstopanja od dejanskega stanja pri PU nakazujejo na potrebno ukrepanje in izboljšanje poročanja o stanju NNJF v okviru posameznega PU, za katerega je pristojen in odgovoren njegov predstojnik. UNP ocenjuje, da bo k temu pomembno prispevala zamenjava aktualne Izjave o oceni NNJF z novo Izjavo predstojnika. V okviru slednje bo predstojnik posameznega PU v skladu s predpisano metodologijo podal zagotovilo (in ne več le ocene) o stanju NNJF, ustrezno podprto z verodostojnimi dokazili. Na ta način bodo predstojniki morali z večjo odgovornostjo pristopiti k vzpostavitvi in zagotavljanju obvladovanja tveganj in delovanja kontrolnih mehanizmov za doseg ciljev PU.

¹⁴ Predvsem pri izvajanju pregledov skladnosti NR.

¹⁵ To je podrobneje predstavljeno v poglavju 3.2 tega poročila.

3.1.2 Analiza podatkov o zagotavljanju notranjega revidiranja

PU si v skladu z obstoječim zakonodajnim okvirom zagotavljajo notranje revidiranje na enega od naslednjih načinov:

- z **lastno NRS oz. notranjim revizorjem**, zaposlenim na predstojniku neposredno podrejenem delovnem mestu »notranji revizor«,
- s **skupno NRS** ali
- z **zunanjim izvajalcem storitev notranjega revidiranja PU**,

pri čemer morajo upoštevati določbe ZJF ter podzakonskih aktov s področja NNJF v zvezi z obveznostjo organiziranja lastne oz. skupne NRS.

Po podatkih, ki so jih posredovali predstojniki PU v Izjavi o oceni NNJF, si je v letu 2019 notranje revidiranje zagotovilo **71 odstotkov** (od 2.612) PU, **69 odstotkov** (od 2.616) PU v letu 2018, **71 odstotkov** (od 2.662) PU v letu 2017 in **73 odstotkov** (od 2.658) PU v letu 2016. Iz analize podatkov predloženih Izjav o oceni NNJF za leto 2019 izhaja, da si je v letu 2019 notranje revidiranje zagotovilo 1.865 PU, od tega so lastne NRS notranje revidiranje zagotavljale 240 PU, skupne NRS 349 PU, zunanji izvajalci pa 1.276 PU.

Na podlagi analize Izjave o oceni NNJF v izbranem obdobju (**2015-2019**) UNP ugotavlja, da predstavljene informacije predstojnikov PU o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja niso odraz dejanskega stanja in da je pokritost PU z notranjim revidiranjem v letu 2019 lahko celo slabša od prikazane. Predstojniki oz. poslovodni organi PU namreč pogosto ne razlikujejo notranjega revidiranja od drugih *oblik nadzora* (npr. revidiranje RSRS, nadzor s strani nadzornih odborov občin, nadzor proračunske inšpekcije), prav tako pa ne med *načini zagotavljanja notranjega revidiranja* (lastne, skupne NRS in zunanji izvajalci).



Na podlagi podatkov, ki jih predstojniki zagotavljajo v Izjavi o oceni NNJF, UNP ugotavlja, da je v letu 2019 sicer zaznati manjše izboljšanje stanja na področju pokritosti PU z notranjim revidiranjem v primerjavi z letom 2018 (iz 69 na 71 odstotkov). Stopnja pokritosti z notranjim revidiranjem je v letu 2019 enaka stopnji iz leta 2017, vendar je nižja kot v letu 2016.

Pokritost PU z notranjim revidiranjem po skupinah PU za minulo štiriletno obdobje ter načini zagotavljanja notranjega revidiranja po skupinah PU so prikazani v **Prilogi 2**.

3.2. Spremljanje NNJF na podlagi letnega poročanja NRS in zunanjih izvajalcev

Izvajanje funkcije notranjega revidiranja v letu 2019 je bilo analizirano¹⁶ z vidikov:

- **organiziranosti notranjega revidiranja**,
- **obsega in strukture** opravljenega notranjerevizijskega dela,
- **zrelosti revizijskega okolja** notranje revizije na področju obvladovanja tveganj,
- **zagotavljanja pogojev za uresničevanje dodane vrednosti** notranje revizije, vključno z zagotavljanjem funkcionalne neodvisnosti, sodelovanja z vodstvom in z organom nadzora,

pri čemer je prikazana primerjava s preteklim letom ter v primerih, kjer je to smiselno in pomembno, tudi primerjava med NRS, organiziranimi pri ministrstvih, javnih zavodih in občinah.

V letu 2019 je bila izdelana celovita analiza delovanja NRS ministrstev, ki je vključena v **Prilogo 5** tega poročila.

¹⁶ Vprašalnik o delu NRS je v letu 2019 izpolnilo 37 NRS, vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev pa 44 zunanjih izvajalcev. Slednje predstavlja 42 odstotkov vseh zunanjih izvajalcev, ki so bili na dan 31. 12. 2019 vpisani v register zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja.

3.2.1 Organiziranost notranjega revidiranja

V decentraliziranem sistemu zagotavljanja notranjega revidiranja, ki je uveljavljen v Republiki Sloveniji, je predstojnik vsakega PU odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema notranjega revidiranja. Skladno z določbami ZJF si ga lahko zagotovi na enega od treh načinov, in sicer z lastno oz. skupno NRS ter z najemom zunanega izvajalca storitev notranjega revidiranja.

Podrobnejši podatki glede organiziranosti ter kadrovske zasedenosti NRS so prikazani v **Prilogi 3**.

3.2.1.1 Zagotavljanje funkcije notranjega revidiranja z NRS

Na dan 31. 12. 2019 je bilo v Republiki Sloveniji pri PU vzpostavljenih in delujočih¹⁷ **38 NRS**, od tega 28 lastnih NRS ter 10 skupnih NRS.¹⁸ Od vseh vzpostavljenih NRS, jih je 37 poročalo o delu v letu 2019,¹⁹ in sicer je 38 odstotkov teh (14) NRS delovalo pri ministrstvih, 24 odstotkov (devet) pri javnih zavodih, 16 odstotkov (šest) pri občinah, 14 odstotkov (pet) pri vladnih službah oz. organih v sestavi ministrstev in osem odstotkov (tri) pri neposrednih nevladnih oz. pravosodnih PU.

Iz analiz predloženih vprašalnikov izhaja, da so lastne in skupne NRS v letu 2019 zagotavljale notranje revidiranje 522 PU, na dan 31. 12. 2019 pa so zaposlovale 75²⁰ notranjih revizorjev s pridobljenim nazivom PDNR ali DNR, ki je zakonsko zahtevan pogoj za opravljanje notranjega revidiranja PU.

Kar 16 (43 odstotkov) je takšnih NRS, v katerih je zaposlen zgolj en sam notranji revizor. Pri tem velja poudariti, da je od tega kar šest NRS, ki so organizirane na nivoju ministrstev, kar predstavlja skoraj polovico (43 odstotkov) vseh služb, organiziranih na nivoju 14 – ih ministrstev. 76 odstotkov vodij NRS je mnenja, da NRS nima zadosti kadrov za ustrezno naslavljanje ključnih tveganj PU. Po ocenah vodij NRS bi morali PU zaposlovati 149 notranjih revizorjev, kar je skoraj dvakrat toliko kot jih dejansko zaposlujejo,²¹ da bi lahko NRS ustrezno obvladovale svoja revizijska okolja ter predstojnikom dajale zagotovila o obvladovanju ključnih tveganj.



Glede na predhodno leto se je število pri PU zaposlenih notranjih revizorjev ponovno zmanjšalo za tri, pri čemer le sedem NRS (21 odstotkov) ocenjuje, da imajo dovolj kadrov za obvladovanje revizijskih okolij, v katerih delujejo. Še posebej opozarjamo na stanje pri ministrstvih, saj so le trije vodje NRS ministrstev potrdili, da ima notranja revizija ustrezne kadrovske vire (glej **Prilogo 5** tega poročila).

Dodati velja, da kar 38 odstotkov vodij NRS (kar je devet odstotnih točk več kot leto poprej) meni, da so se pričakovanja predstojnika in/ali organa nadzora v zvezi z delom notranje revizije v letu 2019 zvišala. 24 odstotkov vodij NRS je poročalo, da so v letu 2019 prevzemali naloge izven področja notranjega revidiranja (npr. priprava izjave o oceni NNJF, prevzem nosilne vloge pri pripravi internega navodila, zagotavljanje podpore v primeru revizij RSRS), pri čemer kar v 44 odstotkih teh primerov niso bila vzpostavljena varovala za ohranitev neodvisnosti notranje revizije. To ob slabšanju kadrovske ustreznosti NRS pomeni dodatno tveganje slabitve kakovosti notranjerevizijskih storitev ter oslabitve njene zmožnosti za oblikovanje nepristranskih mnenj.

¹⁷ V letu 2019 je število pri PU delujočih NRS ostalo na enaki ravni kot v predhodnem letu, pri čemer je bila ukinjena NRS Občine Trbovlje, vzpostavljena pa je bila NRS RSRS.

¹⁸ Lastne NRS so vzpostavljene predvsem pri NPU državnega proračuna ter večjih javnih zavodih, skupne NRS pa predvsem na ravni občin. Na ravni ministrstev sta vzpostavljeni le 2 skupni NRS.

¹⁹ NRS RSRS zaradi daljše odsotnosti vodje notranje revizije ni oddala letnega poročila notranje revizije za leto 2019 niti ni izpolnila vprašalnika k delu NRS v letu 2019.

²⁰ V ta podatek ni zajeta vodje notranje revizije RSRS, ki zaradi daljše odsotnosti ni predložila letnega poročila kot tudi ne vprašalnika k letnem poročilu o delu NRS.

²¹ V NRS 14-ih ministrstev je skupno 25 zaposlenih notranjih revizorjev s pridobljenim nazivom DNR oz. PDNR, 2 uslužbenca pa se za pridobitev naziva še usposabljata. Vodje NRS ministrstev ocenjujejo, da bi za obvladovanje revizijskih okolij ministrstev potrebovali vsaj 54 notranjih revizorjev, kar je dvakrat toliko, kot jih trenutno zaposlujejo.



UNP na tem mestu poudarja, da je za obvladovanje tveganj PU ter za izvedbo samoocenjevanja notranjih kontrol in pripravo Izjave o oceni NNJF odgovorno poslovodstvo, ki je dolžno vzpostaviti ustrezno, učinkovito in uspešno delovanje notranjih kontrol za doseg postavljenih ciljev PU. Prevelika vključenost notranje revizije v procese samoocenjevanja notranjih kontrol in priprave izjave lahko ogrozi neodvisnost in nepristranskost notranje revizije oz. notranjih revizorjev. Zato lahko NRS v procesu samooceno notranjih kontrol nastopa le kot usmerjevalec procesa oz. je njena vloga pri pripravi izjave lahko izključno svetovalna oz. koordinacijska.

Kljub temu, da imajo PU možnost kadrovske primanjkljaj nadomestiti tudi z najemom zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja, UNP ugotavlja, da se je v letu 2019 število NRS, ki jim je bil takšen najem omogočen, glede na preteklo leto celo zmanjšalo. Takšen najem je bil omogočen le sedmim (v predhodnem letu devetimi) NRS, v štirih primerih pa so bile dopolnitve delovne zmogljivosti vezane na področje IT. Tudi v letu 2019 je bil najem zunanjih strokovnjakov v večji meri omogočen večjim NRS (s tremi ali več kot tremi zaposlenimi), ne pa tistim z enim samim zaposlenim notranjim revizorjem, ki bi storitve zunanjih izvajalcev še toliko bolj potrebovale za zagotovitev zadostnih virov za obvladovanje ključnih tveganj pri PU.



Problematika nezadostnega števila zaposlenih notranjih revizorjev pri NRS ostaja tudi v letu 2019, kot že nekaj let pred tem, ena ključnih in več let s strani predstojnikov PU ter Vlade RS neustrezno naslovljenih težav delovanja decentraliziranega sistema notranjega revidiranja PU. Šibke NRS v zahtevnih in vedno bolj nepredvidljivih revizijskih okoljih pogosto ne zmorejo zagotavljati niti potrebnega obsega dela niti ustreznega strokovnega znanja za revidiranje ključnih tveganj hitro spreminjajočega se okolja, težje pa zagotavljajo tudi ustrezen nivo neodvisnosti notranje revizije. V zvezi s tem UNP posebej izpostavlja zahtevo ZJF, ki nekaterim PU (kot so npr. ministrstva) nalaga obvezo, da morajo ustrezeni sistem notranjega revidiranja zagotoviti z vzpostavitvijo in delovanjem NRS. UNP opozarja, da zadostitev tej zahtevi z vzpostavitvijo enoosebnih NRS ni ustrezna, saj takšne službe v kompleksnih in finančno pomembnih revizijskih okoljih predvsem ministrstev nikakor ne zmorejo zagotavljati ustreznega načina delovanja notranjega revidiranja, kot to zahteva 100. člen ZJF.

3.2.1.2 Zagotavljanje funkcije notranjega revidiranja z najemom zunanjega izvajalca

Podobno kot že vrsto let pred tem je bil tudi v letu 2019 najem zunanjega izvajalca v Republiki Sloveniji prevladujoča oblika zagotavljanja notranjega revidiranja. 1.276 PU je v Izjavi o oceni NNJF za leto 2019 poročalo, da so jim notranje revidiranje zagotavljali zunanji izvajalci.

Na dan 31. 12. 2019 je bilo v register zunanjih izvajalcev pri UNP vpisanih 105 zunanjih izvajalcev, pri čemer jih je vprašalnik k letnemu poročilu zunanjega izvajalca za leto 2019 predložilo le 44 (v preteklem letu 64), kar predstavlja 42 odstotkov (v preteklem letu pa 63 odstotkov) vseh zunanjih izvajalcev. Od teh je le 36 zunanjih izvajalcev poročalo, da je v letu 2019 zagotavljalo notranje revidiranje PU.²²



UNP opozarja na pomemben padec števila zunanjih izvajalcev, ki so UNP predložili vprašalnik o njihovem delu v letu 2019 glede na leto poprej. Problematika zagotavljanja ustrezne kakovosti dela zunanjih izvajalcev in obveznosti njihovega poročanja UNP kot centralnemu organu za koordinacijo, razvoj in preverjanje sistema NNJF, v aktualni zakonski in podzakonski ureditvi NNJF ni ustrezno urejena. Zaradi tega velja opozoriti na neenakovreden položaj PU, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z organizirano NRS v primerjavi s tistimi, ki si ga zagotavljajo z najemom zunanjega izvajalca.

²² UNP k oddaji vprašalnika o delu zunanjih izvajalcev za posamezno leto pozove vse, v register vpisane zunanje izvajalce notranjega revidiranja, pri čemer jih pozove, da k izpolnitvi vprašalnika pristopijo vsi, tako tisti, ki so v posameznem letu izvajali notranje revidiranje pri PU kot tudi tisti, ki ga niso. Slednji vprašalnik izpolnijo le delno in ga z informacijo, da v letu, na katerega se nanaša vprašalnik, niso izvajali notranjega revidiranja pri PU, tudi zaključijo.

Kot izhaja iz analize vprašalnika o delu zunanjih izvajalcev, se je v letu 2019 delež zunanjih izvajalcev, ki menijo, da v celoti zagotavljajo izvajanje storitev notranjega revidiranja, upoštevajoč zahteve Usmeritev DNR, povečal (iz 50 odstotkov v letu 2018) na 78 odstotkov.²³ Pri tem je potrebno upoštevati tudi pomembno zmanjšanje števila zunanjih izvajalcev (za več kot 20 odstotnih točk), ki so oddali vprašalnik o delu za leto 2019, glede na leto poprej. Po poročanju zunanjih izvajalcev je bila v večini primerov, enako kot v letu 2018 (94 odstotkov), pogodba o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjim izvajalcem pripravljena na podlagi izdanega stališča UNP, ki določa obvezne vsebine te pogodbe. Enako kot v letu 2018 je 31 odstotkov zunanjih izvajalcev poročala, da jim naročnik ni omogočil sodelovanja pri pripravi pogodbe.



UNP opozarja, da prav kakovostna in s stališčem skladna pogodba zagotavlja ustrezni temelj za izvajanje storitev notranjega revidiranja v skladu z Usmeritvami DNR in zakonskim okvirom NNJF. Pri tem je zelo pomembno, da je predstojnik PU, ki z zunanjim izvajalcem sklene pogodbo, podrobneje seznanjen z zahtevami zakonodajnega okvira NNJF, z vlogo in nalogami notranje revizije ter da jo razlikuje od drugih oblik nadzora, predvsem od zunanje revizije.

Eden od pokazateljev, da zunanji izvajalec v okviru PU, kjer zagotavlja notranje revidiranje, deluje v skladu z Usmeritvami DNR, je tudi seznanitev UNP z letnim poročilom notranje revizije v konkretnem PU. Za leto 2019 je UNP od zunanjih izvajalcev skupaj prejel 249 letnih poročil za skupaj 266 PU. Dva zunanja izvajalca sta letno poročilo namreč pripravila na način, da sta vanj vključila zbirno poročanje o izvajanju notranjega revidiranja pri vseh PU, s katerim sta imela v letu 2019 sklenjeno pogodbo. UNP opozarja, da takšen način poročanja ni v skladu z zahtevami Usmeritev DNR. Le – te namreč predpisujejo obvezne sestavine letnega poročila notranje revizije, ki ga mora vodja notranje revizije ne glede na obliko organiziranosti notranje revizije pri vsakem posamičnem PU (lastna, skupna NRS, zunanji izvajalec) pripraviti za predstojnika in organ nadzora, z njegovo vsebino pa seznaniti tudi UNP.

Upoštevaje dejstvo, da si je na podlagi podatkov predstojnikov, ki so jih posredovali v Izjavi, kar 1.276 PU v letu 2019 zagotovilo notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca, je UNP prejel letna poročila notranje revizije za 21 odstotkov PU, ki so si v celoti zagotavljali notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca.

Na tej podlagi je mogoče sklepati, da je delež zunanjih izvajalcev, ki PU zagotavljajo notranje revidiranje v skladu z zakonskim in strokovnim okvirom NNJF pomembno nižji od tistega, ki izhaja iz analize vprašalnikov o delu zunanjih izvajalcev v letu 2019.

3.2.2 Obseg in struktura opravljenega notranjerevizijskega dela

V letu 2019 so NRS in zunanji izvajalci skupaj opravili **910 notranjerevizijskih pregledov** (od tega NRS 328 in zunanji izvajalci pa 582 pregledov). Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov je v letu 2019 nekoliko večje kot v letu 2018 (891, od tega NRS 321 in zunanji izvajalci 570), vendar kljub temu manjše od opravljenih v letih 2015, 2016 in 2017, kar je predstavljeno v **Prilogi 4**.

Iz analize podatkov prejetih vprašalnikov NRS in zunanjih izvajalcev po vrsti notranjerevizijskega pregleda je razvidno, da pregledi pravilnosti poslovanja še vedno predstavljajo pretežni delež (79 odstotkov, v letu 2018 pa 88 odstotkov) vseh izvedenih notranjerevizijskih pregledov, medtem ko druge vrste pregledov predstavljajo manjši delež v celotnem obsegu notranjerevizijskega dela. Tako NRS kot zunanji izvajalci notranjerevizijske preglede smotrnosti poslovanja, s katerimi bi predstojnikom PU zagotavljali pomoč pri izboljšanju učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti poslovanja v okviru doseganja strateških in operativnih ciljev PU in optimizirali dodano vrednost svojega dela, izvajajo v zelo omejenem obsegu (le 6 odstotkov vseh izvedenih pregledov). Prav tako zanemarljiv delež (en odstotek vseh izvedenih pregledov) predstavljajo notranjerevizijski pregledi področja IT (vključujoč preglede varnosti informacijskih sistemov). V primerjavi s predhodnim letom se je pomembno povečalo (iz 46 na

²³ To je 28 od 36 zunanjih izvajalcev, ki so UNP poročali, da so v letu 2019 zagotavljali storitve notranjega revidiranja PU.

129) število opravljenih notranjerevizijskih pregledov po 14. členu Pravilnika o usmeritvah NNJF, ki so jih skoraj v celoti (97 odstotkov oz. 125 notranjerevizijskih pregledov) izvedli zunanji izvajalci notranjega revidiranja.



UNP v zvezi s tem opozarja na dejstvo, da se v zadnjih letih povečuje število neposrednih PU (predvsem občin), ki najetemu zunanjemu izvajalcu storitev notranjega revidiranja naročijo izvedbo nadzora v posameznem javnem zavodu po 14. členu Pravilnika o usmeritvah NNJF, s pogodbo pa ne dogovorijo tudi izvedbe notranjega revidiranja v občini, ki je takšen posel naročila. Opozarjamo, da tako sklenjen posel ne za občino in ne za javni zavod, ki je predmet takšnega nadzora, ne predstavlja zagotovitve ustreznega notranjega revidiranja v skladu z zakonskim okvirom NNJF.



V letu 2019 je zaznati rahlo izboljšanje povprečnega števila izvedenih notranjerevizijskih pregledov na revizorja, zaposlenega v NRS (iz 4,1 na 4,4). Izpostaviti velja, da se je povprečno število opravljenih notranjerevizijskih pregledov na revizorja, zaposlenega v lastni NRS zmanjšalo za 12 odstotkov (iz 2,6 na 2,3), v skupnih NRS pa povečalo za 22 odstotkov (iz 7,3 na 8,9).

V zvezi s tem je zaznati pomembno odstopanje navzdol od povprečnega števila izvedenih notranjerevizijskih pregledov na revizorja, zaposlenega v NRS pri ministrstvih. Iz analize vprašalnikov o delu NRS v letu 2019 izhaja, da je v povprečju posamezni zaposleni notranji revizor v NRS ministrstev v letu 2019 opravil manj kot 2 (1,9) notranjerevizijskih pregledov. Še posebej problematično je dejstvo, da v dveh ministrstvih v letu 2019 ni bil zaključen noben, v treh ministrstvih pa en sam notranjerevizijski pregled. Revizorji v NRS ministrstev so sicer v letu 2019 izvedli od 0 do 4 notranjerevizijske preglede na revizorja. Analiza delovanja notranjerevizijske funkcije ministrstev v letu 2019 je podrobneje predstavljena v **Prilogi 5**.

Primerjava podatka o povprečnem številu izvedenih notranjerevizijskih pregledov na revizorja v NRS občin in ter NRS javnih zavodov kaže na to, da je posamezni zaposleni notranji revizor v javnem zavodu opravil od 1,5 do 12 notranjerevizijske preglede, v povprečju pa 3,1 notranjerevizijski pregled. V NRS občin je posamezni zaposleni v letu 2019 opravil od 4 do 34 notranjerevizijskih pregledov, v povprečju pa 11,7 notranjerevizijskih pregledov.²⁴ UNP pri tem opozarja, da izvedba kar 34-ih notranjerevizijskih pregledov na zaposleno revizorko v skupni NRS, organizirani na občinski ravni, pod vprašaj postavlja kakovost tako izvedenih pregledov in zagotovitve notranjega revidiranja posamezni, v SNRS vključeni, občini.²⁵



Kljub temu, da je pri analizi in interpretaciji podatkov o številu notranjerevizijskih pregledov potrebno upoštevati zahtevnost in kompleksnost revizijskih okolij in posameznega pregleda, UNP opozarja, da se bodo morale tiste NRS, ki v posameznem letu izvedejo nič oz. zanemarljivo število notranjerevizijskih pregledov, v prihodnosti v večji meri osredotočati na agilnost notranjerevizijske funkcije. Z manj obsežnimi, a bolj učinkovitimi notranjerevizijskimi pregledi, bodo morale biti sposobne hitreje naslavljati kritična tveganja, s katerimi se soočajo posloводства ter predstojnikom pravočasno zagotoviti ustrezen vpogled v njihovo obvladovanje.

Podrobnejši podatki o obsegu in strukturi notranjerevizijskega dela so predstavljeni v **Prilogi 4**.

²⁴Ob interpretaciji tega podatka je potrebno poudariti, da je bil dvema NRS ministrstev ter občin in štirim NRS javnih zavodov v letu 2019 omogočen najem zunanjih izvajalcev kot dopolnitve zmogljivosti notranje revizije.

²⁵Tej službi v letu 2019 namreč ni bil omogočen najem zunanjega izvajalca kot dopolnitve obstoječih kapacitet NRS.

3.2.3 Zrelost revizijskega okolja notranje revizije na področju obvladovanja tveganj

Zrelost revizijskega okolja notranje revizije na področju upravljanja PU ter obvladovanja tveganj se odraža predvsem v sprejeti strategiji PU, jasno opredeljenih in merljivih ciljih, ki izhajajo iz strategije, vzpostavljenem sistemu obvladovanja tveganj, ki temelji na izdelanem registru tveganj in popisanih ključnih poslovnih procesih. PU mora register tveganj redno pregledovati, posodabljati in uporabljati kot učinkovito orodje obvladovanja tveganj. V primerih ustrezne stopnje zrelosti PU na področju obvladovanja tveganj je verjetnost, da bo PU dosegel postavljene cilje in s tem uresničil sprejeto strategijo, visoka. Pri tem bo sredstva, s katerimi razpolaga, porabljal pravilno, smotrno in transparentno.

Iz analize vprašalnikov o delu NRS in ZI v letu 2019 izhaja, da zunanji izvajalci v primerjavi z NRS poročajo o nekoliko višji stopnji zrelosti pri PU, ki jim zagotavljajo notranje revidiranje, in sicer:

- po informacijah zunanjih izvajalcev je imelo 68 odstotkov PU, ki so jim v letu 2019 zagotavljali notranje revidiranje, sprejeto strategijo in so cilji izhajali iz sprejete strategije; po informacijah NRS je imelo sprejeto strategijo in iz nje izhajajoče cilje 59 odstotkov PU, ki sodijo v njihova revizijska okolja;
- zunanji izvajalci so poročali, da je imelo kar 71 odstotkov PU, ki so jim v letu 2019 zagotavljali notranje revidiranje, jasno zapisane, opredeljene in merljive cilje, NRS pa so to potrdile le za 57 odstotkov PU, vključenih v njihova revizijska okolja;
- registri tveganj so bili vzpostavljeni kar pri 91 odstotkih PU, ki so jim v letu 2019 notranje revidiranje zagotavljali zunanji izvajalci ter le pri 74 odstotkih PU, vključenih v revizijska okolja NRS; pri tem so se registri posodabljali pri 64 odstotkih PU, ki so jim notranje revidiranje zagotavljali zunanji izvajalci, ter le pri 50 odstotkih PU, vključenih v revizijska okolja NRS,
- so bili ključni poslovni procesi popisani pri 73 odstotkih PU, ki so jim notranje revidiranje zagotavljali zunanji izvajalci ter podobno pri 71 odstotkih PU, ki so jim notranje revidiranje zagotavljale NRS.

Primerjava zrelosti revizijskega okolja notranje revizije na področju obvladovanja tveganj med NRS ministrstev, občin in javnih zavodov pokaže, da so zgoraj navedeni ključni kazalniki zrelosti na področju obvladovanja tveganj najvišji pri javnih zavodih, precej slabši pa pri ministrstvih in tistih PU, ki sodijo v revizijska okolja NRS občin.²⁶



Iz zgornjih podatkov izhaja, da stanje zrelosti PU na področju obvladovanja tveganj še vedno ni zadovoljivo ter tudi v letu 2019 ni doseglo pomembnejšega napredka, čeprav predstojniki že nekaj zaporednih let ta sistem ocenjujejo kot ustrezno vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja.²⁷ Slabše stanje, ki ga na tem področju v primerjavi z zunanjimi izvajalci ugotavljajo NRS, je mogoče pripisati tudi dejstvu, da so NRS bolj vključene v problematiko poslovanja posameznega PU in imajo globlji vpogled v sistem obvladovanja tveganj. Ob tem UNP ponovno opozarja, da je obveza popisa ključnih poslovnih procesov ter uvedbe sistema obvladovanja tveganj za izboljšano doseganje ciljev PU vsebovana v Pravilniku o usmeritvah NNJF. Odsotnost vzpostavitve tega sistema pomeni neskladnost delovanja PU z navedenim podzakonskim aktom.

V kolikor bi PU sistem obvladovanja tveganj vzpostavili skrbno in ga dosledno izvajali, bi tudi zunanje nadzorne institucije ugotavljale manj nepravilnosti oz. nesmotnosti poslovanja PU. UNP že nekaj let zaporedoma analizira izdana mnenja RSRS ter drugih nadzornih institucij pri tistih PU, ki imajo več let

²⁶ Kar 89 odstotkov vodij NRS javnih zavodov je poročalo, da imajo PU, ki sodijo v njihova revizijska okolja, sprejeto strategijo in cilji izhajajo iz nje (na ravni ministrstev je po informacijah vodij NRS takšnih PU le 68 odstotkov, na ravni občin pa samo 57 odstotkov); enako je po informacijah vodij NRS delež javnih zavodov, pri katerih so cilji jasno zapisani in merljivi 89 odstoten, pri ministrstvih le 63 odstoten, pri PU na občinski ravni, ki sodijo v revizijska okolja NRS, pa le 54 odstoten. Registri tveganj so bili po informacijah vodij NRS vzpostavljeni pri vseh javnih zavodih, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z NRS, pri 93 odstotkih ministrstev ter pri 75 odstotkih PU na občinski ravni, redno pa se posodablja pri 89 odstotkih javnih zavodov, 74 odstotkih ministrstev ter le 46 odstotkih PU, ki sodijo v revizijska okolja NRS na občinski ravni. Najslabše je stanje na področju popisa poslovnih procesov, saj imajo po informacijah vodij NRS procese popisane le pri 53 odstotkih ministrstev, 75 odstotkih PU, ki sodijo v revizijska okolja NRS na občinski ravni ter 78 odstotkih javnih zavodov.

²⁷ Iz analize Izjav o oceni NNJF izhaja, da predstojniki že od leta 2016 naprej sistem upravljanja s tveganji ter na obvladovanju tveganj temelječ sistem notranjega nadziranja in kontrolnih aktivnosti, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven, ocenjujejo z zelo visoko oceno 4.

delujoče NRS,²⁸ rezultati analize pa iz leta v leto kažejo podobno stanje. V letu 2019 je RSRS le v 21 odstotkih primerov revizij, izvedenih pri teh PU, podalo mnenje brez pridržka (kar je nekoliko slabše kot leto poprej ko je bil ta delež 23 odstoten). Pri 25 odstotkih revizij v teh PU je bilo izdano negativno mnenje ali pa je RSRS zavrnilo izrek mnenja (kar je nekoliko bolje kot v letu poprej, ko je bil ta delež 33 odstoten). Podobno stanje je v primerih izvedenih mnenj drugih nadzornih institucij,²⁹ saj so za leto 2019 vodje NRS poročale, da so bile kar v 84 odstotkih poročil, izdanih s strani domačih ali tujih nadzornih institucij³⁰ (v letu poprej pa 79 odstotkih), ugotovljene nepravilnosti oz. pomanjkljivosti v poslovanju PU.

Nadaljnja analiza mnenj RSRS pokaže, da je bilo naslabše stanje pri PU, vključenih v revizijska okolja NRS, organiziranih na občinski ravni, najboljše pa pri javnih zavodih.³¹

3.2.4 Pogoji za zagotavljanje ustrezne koristi notranjerevizijske funkcije v PU

Izpolnjevanje temeljnih pogojev, da lahko notranja revizija v PU prispeva h krepitvi in zaščiti njegove vrednosti, je UNP (enako kot za leto poprej) analiziral z naslednjih vidikov:

- **primerne umestitve notranje revizije v PU** – zagotavljanja njene (organizacijske in funkcionalne) neodvisnosti ter sodelovanja s poslovodstvom in organom nadzora PU,
- **usklajenosti notranje revizije s strategijami, cilji in tveganji PU,**
- **naslavljanja ključnih tveganj in**
- **izpolnjevanja priporočil notranje revizije.**

3.2.4.1 Primerna umestitev notranje revizije v PU

Primerna umestitev notranje revizije v PU se nanaša tako ne zagotovitev ustreznega, predstojniku neposredno podrejenega položaja v organizacijskem ustroju PU kot tudi na zagotovitev potrebnega mesta notranji reviziji v okviru najožjega vodstva PU ter posledično neposrednega rednega sodelovanja s predstojnikom in z organom nadzora.³² UNP pri tem poudarja, da je vzpostavljeno neposredno sodelovanje in funkcionalno poročanje notranje revizije organu nadzora ključni element zaščite neodvisnega delovanja notranje revizije. To velja tako za primere, ko si PU zagotavlja notranje revidiranje z (lastno ali skupno) NRS, kot tudi za primere, ko si notranje revidiranje zagotavlja z zunanjim izvajalcem.

V obstoječem sistemu zagotavljanja notranjega revidiranja pri PU je 57 odstotkov (v predhodnem letu pa 55 odstotkov) NRS organiziranih pri PU, kjer t.im. organ nadzora predstavlja predstojnik PU. V pretežnem številu so to lastne NRS, organizirane pri ministrstvih, vladnih službah, nevladnem PU in pravosodnih neposrednih PU. V teh primerih je tveganje oslabilve funkcionalne neodvisnosti nekoliko višje, kot pri PU, kjer organ nadzora predstavljajo drugi organi upravljanja PU (npr. sveti javnih zavodov oz. javnih agencij, nadzorni odbori na občinski ravni, ipd). To potrjuje tudi analiza vprašalnika o delu NRS, saj kar 36 odstotkov vodij NRS ministrstev ocenjuje, da zrelost na področju zagotavljanja

²⁸O tem, da so bile pri PU, ki sodijo v revizijsko okolje posamezne NRS, v letu 2019 izvedene revizije RSRS je poročalo 25 (kar predstavlja 68 odstotkov) NRS; v letu poprej je o tem poročalo 61 odstotkov NRS.

²⁹O tem, da so bile pri PU, ki sodijo v revizijsko okolje posamezne NRS, v letu 2019 izvedene revizije oz. inšpekcije s strani domačih ali tujih nadzornih institucij, je poročalo 19 (51 odstotkov) NRS, kar je več kot leto poprej, ko je ta delež znašal 37 odstotkov.

³⁰To so bile: Evropska komisija, OECD, UNP, MJU – Inšpektorat za javni sektor, Evropsko računsko sodišče.

³¹V PU, ki si zagotavljajo notranje revidiranje z NRS, vzpostavljeno pri občinah, RSRS v revizijah v letu 2019 ni izdalo nobenega mnenja brez pridržkov, kar v 33 odstotkih primerov pa negativno mnenje; pri PU, vključenih v revizijska okolja NRS ministrstev, je RSRS v letu 2019 v 7 odstotkih izvedenih revizij izdalo mnenje brez pridržka, v 62 odstotkih primerov mnenje s pridržkom, v 31 odstotkih pa je RSRS izdalo negativno mnenje oz. je zavrnilo izrek mnenja. V javnih zavodih, ki imajo vzpostavljeno NRS, je RSRS v 33 odstotkih primerov izdalo mnenje brez pridržka, v 67 odstotkih primerov pa mnenje s pridržkom; negativnih mnenj oz. zavrnitev mnenja pri teh PU v letu 2019 RSRS ni izdalo.

³²V skladu z Mednarodnim okvirom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, katerega obvezujoče sestavine so prevzete v Usmeritve DNR, je organ nadzora organ upravljanja organizacije na najvišji ravni, ki je pristojen za usmerjanje in/ali nadziranje dejavnosti organizacije in ki mu je odgovorno poslovodstvo.

Organ nadzora v okolju PU predstavlja:

- organ posameznega PU, pristojen za usmerjanje dejavnosti PU in/ali nadziranje javne porabe in/ali nadziranje pravilnosti in smotnosti njegovega poslovanja (npr. nadzorni odbori na občinski ravni, sveti javnih zavodov oz. javnih agencij, nadzorni sveti, upravni odbori),
- v vseh ostalih primerih se izraz »organ nadzora« nanaša na predstojnika oz. poslovodni organ posameznega PU.

Pri določitvi organa nadzora PU smiselno upoštevajo vsebinski pomen tega pojma, kot ga podaja Mednarodni okvir strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju in je vsebovan v pojmovniku Mednarodnih standardov strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju.

funkcionalne neodvisnosti NRS in razumevanje njene vloge v PU ni ustrezna.³³ V primerjavi z javnimi zavodi in občinami je ta odstotek pri njih bistveno manjši (tako ocenjuje le 11 odstotkov vodij NRS zavodov in nobeden od vodij NRS, vzpostavljenih na občinski ravni).

Analiza podatkov kaže, da so vse NRS neposredno podrejene predstojnikom PU. Kljub temu, da ima 95 (v preteklem letu pa 92) odstotkov vodij NRS zagotovljen neoviran in neomejen dostop do predstojnika PU, jih (podobno kot leto poprej) le 59 odstotkov redno sodeluje na vseh pomembnejših sestankih vodstva PU. Primerjava med ministrstvi, zavodi in občinami pokaže, da je delež vodij notranje revizije, ki so prisotni na pomembnejših sestankih vodstva PU, najvišji na ministrstvih (64 odstotkov vseh NRS, vzpostavljenih pri ministrstvih), sledijo javni zavodi (56 odstotkov vseh NRS, vzpostavljenih pri zavodih), najnižji pa na občinski ravni (le 50 odstotkov vodij NRS občin sodeluje na pomembnejših sestankih vodstva PU).

Rezultati analize kažejo, da se je sodelovanje vodij NRS z organi nadzora v letu 2019 glede na preteklo leto nekoliko izboljšalo. Vodje NRS, ki so vzpostavljene pri PU, kjer organ nadzora predstavljajo sveti javnih zavodov oz. nadzorni odbori na občinski ravni, so imele v 87 (v predhodnem letu pa 75) odstotkih neoviran in neposreden dostop tudi do organa nadzora, pri čemer se jih je le 60 (kar je enako kot v predhodnem letu) odstotkov neposredno dogovarjalo in sodelovalo z njim. Vodje NRS, ki tega sodelovanja niso imele vzpostavljenega, so kot razloge za to navajale predvsem (1) pomanjkanje časa za proaktivno delovanje notranje revizije pri vzpostavitvi ustreznega sodelovanja z organom nadzora, (2) nezainteresiranost predstavnikov organa nadzora ter (3) neustrezno razumevanje predstojnika o pomenu sodelovanja notranje revizije z organom nadzora. Sodelovanje pri odobritvi letnih načrtov ter letnemu poročanju je imelo vzpostavljeno le 50 (v predhodnem letu pa 46) odstotkov zunanjih izvajalcev, pri čemer to sodelovanje v večini primerov ni bilo neposredno, temveč je potekalo prek predstojnika PU. Zunanji izvajalci, ki neposrednega sodelovanja z organom nadzora niso imeli, so kot razlog za to navajali, da pogosto nimajo dostopa do organa nadzora ter da predstavniki organa nadzora nimajo niti znanja niti interesa za sodelovanje z notranjo revizijo.



UNP kot že nekaj let doslej ponovno opozarja na problematiko sodelovanja notranje revizije z najvišjim vodstvom PU. Visok delež NRS, ki kljub zagotovitvi formalne neposredne podrejenosti predstojniku, nima vzpostavljenega ustreznega sodelovanja z njim, predstavlja pomembno slabost v delovanju sistema notranjega revidiranja v RS. Notranja revizija v tem primeru namreč ne pridobiva vseh potrebnih oz. aktualnih informacij o usmeritvah posloводства ter o tveganjih, ki lahko ogrožajo uspešnost in učinkovitost uresničenja ciljev PU. To hkrati pomeni tudi, da se posloводства ne zavedajo, izvajalci notranje revizije pa ne zmorejo ustrezno predstaviti prave vloge notranje revizije v PU. Pričakovanja, ki jih ima posloводство oz. revizijsko okolje do notranje revizije so posledično napačna in neskladna s temeljnim poslanstvom notranje revizije pri PU, ki je pomoč predstojniku pri doseganju ciljev poslovanja PU. Iz analize vprašalnikov o delu NRS in zunanjih izvajalcev izhaja, da se notranje revidiranje prepogosto enači z zunanjim revidiranjem oz. s preverjanjem poslovanja in potrjevanja delovanja notranjih kontrol v preteklosti, kar že dolgo ni več vloga in osnovna naloga notranje revizije.

Kljub manjšim izboljšavam na področju sodelovanja notranje revizije z organom nadzora, UNP na tem področju opozarja na to, da je to sodelovanje bistveno slabše v primerih, ko si PU zagotavlja notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca, kar pomeni, da je funkcionalna neodvisnost notranje revizije v teh primerih slabša. Prav tako UNP opozarja na že več let nerešeno težavo na področju zagotavljanja funkcionalne neodvisnosti pri PU, kjer t.im. organ nadzora predstavlja predstojnik PU.

³³ To pomeni, da sta organ nadzora in predstojnik seznanjena s Pravilnikom NR, potrebno organizacijsko neodvisnostjo NRS, njenimi nalogami in pristojnostmi ter oblikami učinkovitega uresničevanja organizacijske neodvisnosti (neposredni dostop in komuniciranje s predstojnikom/organom nadzora, neposredno poročanje predstojniku in organu nadzora, odobritev načrtov dela NRS in njenih virov,...).

3.2.4.2 Usklajenost notranje revizije s strategijami, cilji in tveganji PU

Iz odgovorov NRS in zunanjih izvajalcev je razvidno, da 26 odstotkov vodij NRS ter le osem odstotkov zunanjih izvajalcev meni, da njihova notranja revizija ni usklajena s strategijami, cilji in tveganji PU, kar je podobno, kot leto poprej (ko sta bila ta deleža 22 odstotkov pri NRS in osem odstotkov pri zunanjih izvajalcih).

Razlogi za to so ostali enaki kot v predhodnem letu in so predvsem (1) dejstvo, da so strategije in cilji pomanjkljivo opredeljene, (2) da je notranja revizija premalo vključena v delovanje PU ter da so vodstva z zvezi s sodelovanjem z njo pogosto neodzivna, (3) da tveganja niso opredeljena ali pa se registri tveganj ne posodablajo in posledično ne vsebujejo ključnih tveganj, ki se na novo pojavljajo pri poslovanju PU.



UNP v zvezi z zgornjimi rezultati analize opozarja na dejstvo, da izvajalci notranjega revidiranja PU (tako NRS kot zunanji izvajalci) precenjujejo usklajenost notranje revizije s strategijami, cilji ter ključnimi tveganji PU. To je mogoče sklepati na podlagi dejstva, da so zunanji izvajalci poročali, da je bilo med vsemi PU, ki so jim v letu 2019 zagotavljali notranje revidiranje, le 68 odstotkov takšnih, ki imajo sprejeto strategijo in cilji izhajajo iz nje. Podobno stanje je zaznati tudi pri NRS, saj so vodje NRS le za dobrih 60 odstotkov PU, vključenih v njihova revizijska okolja, potrdili, da imajo sprejeto strategijo in cilji izhajajo iz te strategije.

Neusklajenost notranje revizije s strategijo in cilji PU predstavlja eno od pomembnejših slabosti njenega delovanja, saj v tem primeru notranja revizija svojih aktivnosti ne usmerja na področja ključnih tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev PU ter posledično tudi uresničitev njegove strategije. Težave, ki jih imajo izvajalci notranjega revidiranja pri prepoznavanju ključnih tveganj PU (kar je podrobneje predstavljeno v točki 3.2.4.3 tega poročila) nakazujejo tudi na dejstvo, da se notranja revizija pri PU še vedno osredotoča na t.im. splošna tveganja poslovanja ter na preteklost in tako deluje naknadno, namesto, da bi predstojnikom dajala zagotovila in nasvete o obvladovanju sedanjih in predvsem prihodnjih tveganj, ki so povezana z verjetnostjo doseganja postavljenih ciljev posameznega PU.

3.2.4.3 Naslavljanje ključnih tveganj

Naslavljanje (obravnavanje) ključnih tveganj poslovanja PU, torej tistih, ki najpomembneje vplivajo na doseganje (strateških) ciljev poslovanja, je ena izmed najpomembnejših nalog notranje revizije. Pri tem je zelo pomembna njena usposobljenost prepoznavanja ključnih tveganj, saj le na ta način lahko vodstvu dajanje zagotovila o ustreznosti njihovega obvladovanja ter tako ustvarja potrebno korist v okolju, kjer deluje.

Podobno kot leto poprej, velika večina (89 odstotkov) zunanjih izvajalcev in (73 odstotkov) NRS meni, da so v letu 2019 s svojim delom naslovili vsa ključna tveganja poslovanja PU. Najvišji delež NRS, ki po mnenju njenih vodij naslavlja ključna tveganja, je pri občinah (83 odstotkov vseh NRS, organiziranih na občinskem nivoju), sledijo javni zavodi (78 odstotkov vseh NRS, organiziranih pri javnih zavodih), najmanjši pa je pri ministrstvih (le 57 odstotkov vseh NRS, organiziranih pri ministrstvih). Pri interpretaciji tega podatka pa je potrebno opozoriti na naslednje:

- iz analize vprašalnikov o delu NRS in zunanjih izvajalcev izhaja, da oboji kot ključna tveganja v večji meri prepoznavajo t.im. splošna tveganja poslovanja posameznega PU (npr. tveganja pri izvajanju javnih naročil, tveganja na področju kadrovske funkcije in izplačil plač, tveganja finančnega poslovanja, tveganja neupoštevanja oz. neskladnosti poslovanja PU z zakonodajo). Le redki izmed njih kot ključna tveganja prepoznavata tista tveganja, ki izhajajo iz strateških namer oz. strateških načrtov PU. To dejstvo predstavlja pomembno slabost v delovanju notranje revizije PU, saj (že tako

šibkih) virov notranja revizija ne usmerja na najbolj kritična področja poslovanja PU in posledično ne zagotavlja ustrezne koristi za PU;

- glede na to, da več kot ena četrtnina vseh NRS in zunanjih izvajalcev meni, da notranja revizija kot celota nima dovolj znanja, da oceni tveganje prevare in način njegovega obravnavanja v PU, obstaja velika verjetnost, da je podatek o le treh primerih zaznanih znakov koruptivnih dejanj³⁴ pri skupaj 975-ih PU, ki so jim notranje revidiranje v letu 2019 zagotavljale NRS in zunanji izvajalci,³⁵ podcenjen. Prav tako na podlagi tega lahko sklepamo, da ključna tveganja prevar pri več kot četrtini PU niso bila ustrezno prepoznana in naslovljena.



UNP v zvezi s tem opozarja, da edini zunanji izvajalec, ki je pri PU zaznal znake koruptivnih dejanj, o tem ni nikomur poročal, ker naj bi bil o tem že predhodno obveščen (poleg posloводства) tudi organ nadzora zavoda. V skladu s 18. členom Pravilnika o usmeritvah NNJF mora notranji revizor, ki pri svojem delu ugotovi nepravilnost, ki kaže na povzročitev večje škode ali sumi, da gre za kaznivo dejanje, nemudoma obvestiti predstojnika oz. poslovodni organ in tudi MF – UNP.

Ključna tveganja, ki po mnenju NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2019 niso bila ustrezno naslovljena, se najpogosteje nanašajo na področje varovanja podatkov - implementacijo Splošne uredbe EU o varstvu podatkov,³⁶ neprekinjeno poslovanje, prevare v avtomatiziranem okolju ter tveganja področja IT. Dejavniki, ki so notranji reviziji onemogočali naslavljanje ključnih tveganj so po mnenju vodij NRS predvsem neopredeljenost ključnih tveganj na ravni PU ter kadrovska podhranjenost NRS, ki onemogoča ustrezno obravnavo vseh ključnih tveganj. Pri zunanjih izvajalcih pa je najpogosteje naveden razlog za to dejstvo, da PU področje notranjega revidiranja opredeli že v povpraševanju in da ni nujno, da so to dejansko področja najpomembnejših tveganj PU.



UNP opozarja, da je ustrezno prepoznavanje ključnih tveganj PU odgovornost vsake notranjerevizijske funkcije PU ne glede na obliko njene organiziranosti (NRS oz. zunanji izvajalec). Ne glede na dejstvo, da je skladnost poslovanja s temeljnimi predpisi eden od osnovnih temeljev poslovanja PU, pa bi bilo pričakovati, da se po dobrih 15 – ih letih vzpostavitve notranjerevizijske funkcije pri PU, le – ta prične osredotočati tudi na strategije in doseganje strateških ciljev posameznega PU. UNP na tem mestu ponovno poudarja, da je notranje revidiranje (za razliko od zunanjega revidiranja oz. revidiranja s strani zunanjih nadzornih institucij) del upravljanja posameznega PU, katerega ključna vloga je predstojniku podati zagotovila o ustreznosti in učinkovitosti obvladovanja tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev PU. Predstojniku PU notranja revizija predstavlja pomoč pri doseganju njegovih ciljev in mu v primeru zaznanih slabosti sistema obvladovanja tveganj podaja priporočila in nasvete za njegovo izboljšanje.

3.2.4.4 Izpolnjevanje priporočil notranje revizije

Eden od pomembnih načinov zagotavljanja proaktivnosti delovanja notranje revizije pri PU je podajanje sistemskih priporočil za izboljšanje obvladovanja tveganj, ki lahko ogrozijo njegove cilje.

Vodje NRS so v letu 2019 podale 2.787 priporočil, od katerih je bilo 25 odstotkov zelo pomembnih priporočil, ki so naslavljal visoka tveganja poslovanja PU. Le 32 odstotkov vodij NRS je poročalo, da so bila to v pretežni meri sistemska priporočila in ne le priporočila, vezana na odpravo (posamičnih) ugotovljenih nepravilnosti in napak. Zunanji izvajalci so poročali, da so v letu 2019 podali 2.243 priporočil, pri čemer je bilo zelo pomembnih priporočil 20 odstotkov. Delež sistemskih priporočil je bil pri zunanjih izvajalcih nekoliko manjši od tistega pri NRS, saj je bilo takšnih priporočil 25 odstotkov.

³⁴ Po poročanju NRS in zunanjih izvajalcev sta takšne znake zaznali dve NRS in en zunanji izvajalec, ti znaki pa so se nanašali na neupoštevanje zakonskih podlag pri obračunu plač, druga izplačila ter na poslovanje s povezanimi osebami.

³⁵ Ki so posredovali izpolnjen vprašalnik o delu NRS oz. zunanjih izvajalcev.

³⁶ General Data Protection Regulation (GDPR).



Zgornja analiza potrjuje domnevo, da se notranja revizija pri PU še vedno v zadostni meri ne osredotoča na ključne razloge za nastanek posamezne nepravilnosti/napake/neučinkovitosti, ki so v največji meri posledica slabosti v delovanju sistema (notranjih kontrol) poslovanja. Z izdajo priporočil za odpravo posamičnih slabosti in ne za sistemske izboljšave notranja revizija zamuja pomembno priložnost za ustvarjanje ustreznih koristi oz. dodane vrednosti pri PU.

Kljub temu, da so vodje NRS za obdobje 2017 do 2019 (podobno kot leto poprej) poročale o precej visokem deležu izvedenih v primerjavi s podanimi priporočili,³⁷ jih kar 46 odstotkov meni, da se nepravilnosti oz. slabosti, na odpravo katerih opozarjajo v svojih poročilih, pogosto ponavljajo. Najpogosteje se te slabosti ponavljajo pri občinah (tako trdi kar 67 odstotkov vodij NRS občin), nekoliko manj pri ministrstvih ter javnih zavodih (tako trdi 43 odstotkov vodij NRS, vzpostavljenih pri teh dveh skupinah PU). Kot najpogostejši razlog za to navajajo (1) odnos vodstev, ki ne poudarjajo pomembnosti izvajanja revizijskih priporočil, (2) pogosto menjavanje vodstev na vseh ravneh, (3) nedorečene oz. nejasno opredeljene odgovornosti in naloge zaposlenih, (4) nejasnost in preobširnost zakonodaje ter (5) nesankcioniranje ponavljajočih se napak zaposlenih.

Enako kot pri NRS so tudi zunanji izvajalci za obdobje od 2017 do 2019 poročali o visokem deležu izvedenih v primerjavi s podanimi priporočili,³⁸ pri čemer je potrebno upoštevati, da iz analize vprašalnikov zunanjih izvajalcev izhaja, da vsi ne spremljajo izvajanja priporočil do končne izvedbe. Zunanji izvajalci so v zvezi s tem posebej izpostavili, da lahko to izvajajo le pri tistih PU, kjer imajo sklenjeno pogodbo za več kot eno leto oz. se dogovorijo za spremljanje izvajanja priporočil, katerih neizpolnitev bi predstavljala visoko tveganje za PU.

Iz analiz vprašalnikov o delu NRS in zunanjih izvajalcev izhaja, da so PU nekoliko bolj učinkoviti pri izvajanju priporočil, katerih neizvedba bi za PU pomenila uresničitev pomembnega tveganja. Večina zunanjih izvajalcev (67 odstotkov) in 49 odstotkov NRS je poročala, da je delež še neizpolnenih zelo pomembnih oz. pomembnih priporočil v primerjav z ugotovljenim stanjem še neizpolnenih priporočil v zadnjem triletnem obdobju manjši od 10 odstotkov.

3.3. Preverjanje delovanja NNJF

3.3.1 Izvajanje pregledov skladnosti NR

Podlaga za izvajanje pregledov skladnosti NR je 101. člen ZJF. Cilj teh pregledov je predstojnikom PU podati mnenje o tem, ali sta organiziranost in delovanje notranjega revidiranja v njihovem okolju skladna z Usmeritvami DNR ter jim podati priporočila za izboljšanje stanja. V okviru izvajanja pregledov skladnosti NR UNP izvaja tudi ocenjevanje ustreznosti izvedenih ukrepov za odpravo ugotovljenih slabosti.

V letu 2019 je UNP izvajal in zaključil 42 pregledov skladnosti NR.³⁹

Pri pregledih skladnosti NR pri PU, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z vzpostavljenimi lastnimi ali skupnimi NRS, so bile ugotovljene naslednje pomembnejše slabosti:

- neskladnost določil internega akta in drugih pravnih podlag, ki v PU urejajo notranje revidiranje, z Usmeritvami DNR ter z zakonodajnimi zahtevami področja NNJF,

³⁷ Med 37 – imi NRS je največ tistih (13 NRS oz. 35 odstotkov), kjer je delež izpolnenih v primerjavi s podanimi priporočili višji od 90 odstotkov. Skoraj četrtina (9 NRS oz. 24 odstotkov) vodij NRS ocenjuje, da se delež izpolnenih v primerjavi s podanimi priporočili v zadnjem 3-letnem obdobju giblje med 70 in 90 odstotki, prav toliko jih ocenjuje, da se ta delež giblje v razponu med 50 in 75 odstotki, 3 NRS pa so poročale, da je ta delež nižji od 50 odstotkov. 3 NRS s tem podatkom ne razpolagajo.

³⁸ Med 36-imi zunanjimi izvajalci jih je največ (14 oz. 39 odstotkov) poročalo, da se delež izpolnenih v primerjavi s podanimi priporočili giblje med 75 in 90 odstotki. 12 oz. 33 odstotkov zunanjih izvajalcev je poročalo, da je ta delež višji od 90 odstotkov, 6 oz. 17 odstotkov zunanjih izvajalcev je poročalo, da se ta delež giblje med 50 in 75 odstotki, 4 oz. 11 odstotkov zunanjih izvajalcev pa je navedlo, da s tem podatkom ne razpolaga.

³⁹ To so bili pregledi skladnosti NR v Ministrstvu za finance, Ministrstvu za okolje, Ministrstvu za notranje zadeve, Mestni občini Ljubljana ter Skladu kmetijskih zemljišč in gozdov RS ter 37-ih občinah, ki jim notranje revidiranje zagotavlja skupna NRS, ustanovljena pri Združenju občin Slovenije.

- neustrezno zagotovljena neodvisnost notranje revizije ter njena osvobojenost od okoliščin, ki ogrožajo zmožnost notranje revizije izvajati naloge na nepristranski način,
- neuresničevanje z Usmeritvami DNR zahtevanega neposrednega sodelovanja vodje notranje revizije z organom nadzora,
- odsotnost ustreznih in zadostnih revizijskih sledi o uresničevanju različnih oblik funkcijske odgovornosti ter neposrednega medsebojnega sodelovanja vodja notranje revizije s predstojnikom/organom nadzora,
- odsotnost izdelave oz. implementacije celovitega programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti notranje revizije oz. odsotnost ustreznega poročanja o njegovem izvajanju,
- slabosti pri dolgoročnem in letnem načrtovanju notranjega revidiranja (neusklajenost notranje revizije oz. notranjerevizijskega načrtovanja s strategijami, cilji in ključnimi tveganji PU, pomanjkljivosti izdelane metodologije revizijskega ocenjevanja tveganj, odsotnost pojasnitve odstopanj načrtovanih nalog v letnem načrtu od rezultatov revizijskega ocenjevanja tveganj, odsotnost na zahtevah revizijskega okolja utemeljenih in prikazanih kadrovske potreb notranje revizije, odsotnost enakovredne vključitve predstojnikov vseh PU, vključenih v skupno NRS, v postopek odobritve planskih dokumentov notranje revizije),
- nezadostnost kadrovske virov za delovanje notranje revizije v PU,
- neskladnosti letnega poročanja notranje revizije z zahtevami Usmeritev DNR,
- pomanjkljivosti oz. neskladnosti z Usmeritvami DNR pri izvajanju notranjerevizijskih poslov, predvsem v delu, ki se nanaša na načrtovanje posla (opredelitev tveganj revidiranega področja ter ciljev posla), izvajanje posla (uporabo ustreznih metod vzorčenja), poročanja oz. nalaganja ukrepov na podlagi priporočil notranje revizije ter spremljanja izpolnjevanja priporočil.

Kljub temu, da UNP pregled skladnosti izvaja že več kot 10 let in svoje ugotovitve iz teh pregledov predstavlja tako v letnih poročilih kot tudi na sestankih z vodji NRS, se slabosti pri teh pregledih iz leta v leto ponavljajo. PU ne namenja ustrezne pozornosti izboljšavam na tem področju, kar kaže na to, da se v zadostni meri ne zavedajo možnih koristi in dodane vrednosti, ki jih lahko za PU doprinese ustrezno vzpostavljena in kakovostna funkcija notranjega revidiranja.

V pregledu, ki ga je UNP izvedel pri občinah, ki si notranje revidiranje zagotavljajo s skupno NRS, ustanovljeno pri Združenju občin Slovenije, UNP še posebej opozarja na slabosti tako vzpostavljene službe, ki izvirajo iz njene močne kadrovske podhranjenosti. Le – ta je v času izvajanja pregleda skladnosti vključevala kar 37 občin, notranje revidiranje pa je v pretežni meri za vse občine (poleg vodje notranje revizije) izvajala ena sama notranja revizorka. Tako organizirana NRS namreč za posamezno občino, vključeno v NRS, ne zmore kakovostno in z Usmeritvami DNR skladno zagotavljati notranjega revidiranja, saj svojih močno omejenih virov nikakor ne zmore usmerjati na ključna tveganja, relevantna za posamezno občino. UNP meni, da takšen pristop k organiziranju skupnih NRS ne podpira zahteve ZJF glede vzpostavitve in delovanja ustreznega sistema notranjega revidiranja.

Pri pregledu skladnosti NR pri PU, ki si je v letu 2019 notranje revidiranje zagotavljal z najemom zunanje izvajalca, so bile ugotovljene naslednje pomembnejše slabosti:

- pomanjkljivosti internega akta, ki v PU ureja dejavnost notranjega revidiranja (neustrezno in neskladno z zahtevami Usmeritev DNR opredeljen namen notranje revizije – določbe glede namena notranje revizije so deležnikom notranje revizije v PU dajale napačno informacijo o njenih vlogah in pristojnostih v okviru PU, kar je posledično lahko povzročilo napačna pričakovanja deležnikov v zvezi z nalogami, ki naj bi jih notranja revizija v PU izvajala),
- nalaganje drugih, operativnih nalog notranji reviziji s strani predstojnika PU,
- pomanjkljivosti oz. neskladnosti z Usmeritvami DNR pri izvajanju notranjerevizijskih poslov (predvsem v delu, ki se nanaša na načrtovanje posla (izdelava delovnega programa posla ter oblikovanje cilja posla) ter poročanje o poslu).



UNP v zvezi z izvedenimi pregledi skladnosti NR še posebej opozarja na neustrezno razumevanje vloge in nalog notranje revizije s strani predstojnika ter zaposlenih – še posebej v tistih PU, ki si notranje revidiranje v celoti zagotavljajo z najemom zunanjih izvajalcev. V zvezi s tem poziva zunanje izvajalce, da v fazi sklenitve pogodbe o zagotovitvi notranjega revidiranja sodelujejo s PU. Na ta način jim lahko s svojim strokovnim znanjem s področja notranjega revidiranja pomagajo pri sestavi kakovostnih pogodb, ki bodo zagotavljale ustrezno podlago za zagotovitev skladnosti njihovega delovanja z Usmeritvami DNR in zakonskimi zahtevami področja NNJF.

4. POVZETEK PRIMEROV DOBRE PRAKSE

Na podlagi analize podatkov, posredovanih v letnih poročilih NRS za leto 2019 ter opravljenih pregledov skladnosti v preteklih letih, UNP izpostavlja naslednje primere dobre prakse:

- **agilnost notranje revizije ter skrb za ustrezno prisotnost notranje revizije pri njenih ključnih deležnikih:** notranja revizija v manjšem PU z izvedbo manj obsežnih, a številčnejših notranjerevizijskih pregledov hitreje obravnava pomembnejša tveganja v revizijskem okolju in na ta način skrbi za pogostejšo prisotnost notranje revizije pri njenih ključnih deležnikih. Predstojniku zagotavlja hitre informacije o ustreznosti obvladovanja tveganj, s čimer prispeva k prepoznavanju koristi njenega dela v okviru PU.
- **učinkovitost vzpostavljene skupne NRS za širok krog PU, vključenih v njeno revizijsko okolje ter ustrezna podpora notranji reviziji s strani najvišjega vodstva PU:** kadrovska močna notranja revizija z izvajanjem t.im. prečnih notranjerevizijskih pregledov v različnih skupinah istovrstnih (posrednih) PU podaja sistemska priporočila za odpravo nepravilnosti, ki so relevantna za večje število PU. Na ta način dosega visoko učinkovitost svojega dela, pri čemer je izrednega pomena tudi podpora najvišjega vodstva (tako predstojnika kot organa nadzora PU, kjer je sedež notranje revizije) in njegovo poznavanje upravljanja in vloge ter pomena notranjega revidiranja kot sestavnega dela upravljanja PU. Notranja revizija ima vzpostavljeno neposredno in redno komunikacijo tako z najvišjim vodstvom PU, kjer je sedež notranje revizije, kot tudi z vodstvi drugih PU, vključenih v njeno revizijsko okolje. Notranji reviziji je zagotovljen ustrezen obseg finančnih sredstev, ki ga potrebuje za kakovostno izvajanje svojega dela, vključujoč najem zunanjih izvajalcev kot dopolnitve potrebnih kapacitet za obravnavanje ključnih tveganj revizijskega okolja.
- **pomoč notranje revizije pri uvajanju ustreznega sistema obvladovanja tveganj v okviru PU, vključenih v revizijsko okolje skupne NRS:** notranja revizija je s podporo najvišjega vodstva zagotavljala ustrezna izobraževanja in svetovanja pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj (vzpostavitvi in posodobitvi registrov tveganj) ter izdelavi popisa poslovnih procesov. Na ta način je predstojnike PU, vključene v revizijsko okolje notranje revizije, ozaveštila o pomenu ustrezno vzpostavljenega sistema obvladovanja tveganj za doseganje ciljev PU ter za zagotovitev transparentne, pravilne in smotrne porabe sredstev PU.
- **kakovostno izdelan program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti kot podlaga za doseganje in povečevanje koristi notranje revizije pri PU:** notranja revizija je med kazalnike kakovosti svojega delovanja vključila tudi kazalnik merljivih finančnih učinkov izvedenih notranjerevizijskih pregledov za vse preglede, kjer je bilo finančni učinek mogoče neposredno izmeriti. Ta kazalnik je primerjala s stroški notranje revizije v posameznem letu, s čimer je podkrepila prikaz dodane vrednosti notranjega revidiranja v PU. To je lahko za njene ključne deležnike pomembna informacija pri presoji koristi notranjega revidiranja za PU.

5. POVZETEK SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI NNJF

Na podlagi 22. člena Pravilnika o usmeritvah NNJF UNP v letnem poročilu o stanju NNJF poda analizo sistemskih neučinkovitosti, na podlagi katerih so predlagani ukrepi za njihovo izboljšavo.



UNP poudarja, da **sistemske neučinkovitosti**, o katerih je poročal v letnih poročilih o stanju NNJF v letu 2018 in prej, **tudi v letu 2019 ostajajo enake**, saj v letu 2019 zaradi razlogov, navedenih v točki 2.1 tega poročila **ni bil v celoti izveden noben od predlaganih ukrepov za izboljšanje stanja**.

5.1 Notranje kontroliranje in uresničevanje poslovodske odgovornosti predstojnikov PU

Poročanje predstojnikov o stanju NNJF v poslovnih okoljih, za katere so odgovorni, je bilo tudi v letu 2019 bolj optimistično od dejanskega stanja, kar kaže tudi analiza mnenj različnih zunanjih nadzornih institucij ter informacije, pridobljene s strani NRS in zunanjih izvajalcev (glej točko 3.2.3 tega poročila). Po oceni slednjih stanje zrelosti PU na področju obvladovanja tveganj še ni zadovoljivo ter posledično ni skladno z zahtevami ZJF ter podzakonskih predpisov s področja NNJF.

Že več let s strani predstojnikov enako ocenjene sestavine notranjih kontrol v Izjavah o oceni NNJF so pokazatelj dejstva, da je ta izjava že preživeta in je predstojniki ne pripravljajo na objektivnih podlagah v PU.

Iz predstavljenih analiz v poročilu izhaja, da predstojniki pogosto ne razpolagajo s potrebnimi strokovnimi znanji, nujno potrebnimi za upravljanje PU, kar je predpogoj za pravilno, smotno in transparentno opredelitev in doseganje ciljev PU in obvladovanje z njimi povezanih tveganj.



UNP bo na tem področju nadaljeval z aktivnostmi uvedbe nove Izjave predstojnika, s katero se prevzemajo temeljna načela mednarodno uveljavljenega celovitega okvira notranjega kontroliranja. Po mnenju UNP bo nova izjava, ki jo bodo predstojniki morali pripraviti na verodostojnih dokazilih, boljši pokazatelj dejanskega stanja NNJF v okviru PU, hkrati pa tudi podlaga za uvedbo potrebnih izboljšav v notranje – kontrolnem sistemu ter obvladovanju tveganj. Za zagotovitev uspešnega in učinkovitega implementiranja nove izjave bo izjemnega pomena ustrezno usposabljanje predstojnikov s tega področja, pri čemer UNP ponovno poudarja tudi pomeni preverjanja verodostojnosti izjave s strani RSRS.

5.2 Notranje revidiranje

Glede na to, da v letu 2019 ni bila izvedena nobena od predlaganih sistemskih sprememb notranjega revidiranja PU, stanje oz. slabosti tega sistema tudi v letu 2019 ostajajo enake.

Čeprav je število delujočih NRS ostalo na enaki ravni kot v predhodnem letu, se kljub več let trajajočim pomembnim težavam z zadostno kadrovsko zasedenostjo NRS, nadaljuje trend upadanja števila zaposlenih notranjih revizorjev pri PU. V letu 2019 je (podobno kot leto poprej) na tem področju ponovno zabeležen štiri odstotni padec. To je še posebej problematično v luči dejstva, da predstojniki pogosto niso seznanjeni z vlogo, ki naj bi jo imela notranja revizija pri PU ter vse bolj dvigajo (tudi napačna) pričakovanja v zvezi z njenim delom. Pogosto jo preusmerjajo v področja izven notranjega revidiranja (npr. priprava Izjave o oceni NNJF, zagotavljanje (administrativne) podpore v primeru izvajanja revizij RSRS). S tem dodatno slabijo pogoje za zagotavljanje koristi notranje revizije za PU kot tudi za neodvisnost njenega dela.

Tveganje oslabitve funkcionalne neodvisnosti notranje revizije še vedno ni ustrezno obvladovano pri tistih PU, kjer nimajo vzpostavljenega ustreznega in neposrednega sodelovanja z organom nadzora, še posebej pa tudi pri tistih PU, kjer t.im. organ nadzora predstavlja predstojnik. To so predvsem ministrstva ter neposredni PU državnega proračuna.



UNP poudarja, da bi v okviru sprememb zakonodajnega okvira NNJF potrebno razmisliti o možnosti ustanavljanja t.im. revizijskih odborov, predvsem revizijskega odbora na ravni ministrstev, kot usmerjevalno telo notranjega revidiranja ter posvetovalno telo vlade.

Ena od posledic napačnega razumevanja vloge notranje revizije v okviru PU (ki je zagotavljanje pomoči predstojniku pri obvladovanju tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev PU, ne pa preverjanje poslovanja za nazaj ter potrjevanja notranjih kontrol v preteklosti) se odraža tudi v slabšem sodelovanju vodij NRS z vodstvi PU. Še vedno namreč skoraj polovica vodij NRS ne sodeluje na pomembnejših sestankih vodstev PU in tako ne pridobiva nujno potrebnih informacij (npr. o usmeritvah vodstva, ključnih tveganjih) za uspešno opravljanje svojega dela.

Analiza dela NRS ter zunanjih izvajalcev je pokazala, da oboji kot ključna tveganja v večji meri prepoznavajo t.im. splošna tveganja poslovanja PU (npr. tveganja pri izvajanju javnih naročil, tveganja na področju kadrovske funkcije in izplačil plač, tveganja finančnega poslovanja), ne pa vsebinskih tveganj, ki izhajajo iz strateških načrtov PU, njihovih programov dela oz. projektov. To predstavlja pomembno slabost pri uskladitvi notranje revizije s strategijami, cilji in tveganji PU ter neskladnost doseganja enega od temeljnih načel strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, prevzetega v Usmeritve DNR.

Kljub temu, da se je v letu 2019 nekoliko izboljšalo povprečje števila izvedenih notranjerevizijskih pregledov na notranjega revizorja, zaposlenega v NRS, pa je potrebno izpostaviti pomembno odstopanje od tega števila pri notranjih revizorjih, zaposlenih v NRS ministrstev. Še posebej je to problematično pri tistih ministrstvih, kjer NRS ni izvedla nobenega oz. le en notranjerevizijski pregled.



UNP meni, da bi se morale NRS, ki v posameznem letu izvedejo zanemarljivo število notranjerevizijskih pregledov v prihodnosti v večji meri osredotočiti na agilnost notranjerevizijske funkcije. NRS bodo morale (z izvedbo manj obsežnih, a učinkovitejših notranjerevizijskih pregledov), biti sposobne hitreje naslavljanje pojavljajoča se pomembnejša tveganja poslovanja in predstojnikom pravočasno zagotavljati informacije o ustreznosti njihovega obvladovanja.

Podrobnejša analiza delovanja NRS ministrstev, kaže tudi na precejšnje razlike v delovanju njihovih NRS. Čeprav nekatere od služb naslavlja ključna tveganja in se primerno prilagajajo spremembam v revizijskem okolju, večina NRS (največkrat zaradi omejitve virov, pa tudi zaradi neustreznega razumevanja funkcije notranjega revidiranja s strani vodstva ter pomanjkanja potrebnega znanja v NRS) tega ne zmore.



UNP meni, da bi bilo za zagotovitev poenotenja notranjega revidiranja za vsa ministrstva, smiselno razmisliti o postopnem centraliziranju notranjerevizijske funkcije vseh ministrstev. Na ta način bi prispevali k učinkovitejšemu razporejanju virov na področja ključnih (vsebinskih) tveganj poslovanja ministrstev, hkrati pa zagotovili tudi enotnejšo obravnavo vseh, v tako ustanovljeno službo vključenih PU. Z zagotovitvijo agilnejšega pristopa k notranjemu revidiranju ter ob upoštevanju možnosti specializacije kadrovskega virov za revidiranje posamičnih področij poslovanja ministrstev, bi lahko tako organizirana notranjerevizijska funkcija ministrstvom zagotavljala bistveno večje skupne koristi kot je seštevek vseh posamičnih koristi, ki jih ustvarjajo sedanje službe.

Problematika zagotavljanja skladnosti delovanja zunanjih izvajalcev z Usmeritvami DNR, vključno z obveznostjo njihovega poročanja UNP, tudi v letu 2019 ostaja ena od pomembnih slabosti sistema notranjega revidiranja PU in v aktualni pravni ureditvi področja NNJF ni ustrezno naslovljena. V letu 2019 je zaznati pomemben padec števila zunanjih izvajalcev, ki so UNP predložili vprašalnik o njihovem delu ter nizek delež zunanjih izvajalcev, ki so UNP seznanili z letnimi poročili notranje revizije pri PU, ki so jim v letu 2019 zagotavljali notranje revidiranje.



UNP meni, da je potrebno s spremembo pravih podlag področja NNJF zagotoviti podlago za enakovredno obravnavo vseh PU – tako tistih, ki si zagotavljajo storitve notranjega revidiranja z NRS kot tudi tistih, ki si te storitve zagotavljajo z najemom zunanjega izvajalca. Pomembno je, da spremembe pravnih podlag vključujejo tudi obvezno uporabo enotne programske podpore delu izvajalcev notranjega revidiranja e-Notranja revizija, ki bo po mnenju UNP predstavljala pomemben prispevek k zagotovitvi višje stopnje skladnosti delovanja zunanjih izvajalcev z Usmeritvami DNR. UNP za dvig kakovosti notranje revizije pri PU, ki si notranje revidiranje v celoti zagotavljajo z najemom zunanjega izvajalca, poudarja tudi pomen poznavanja upravljanja ter vloge in pomena notranjega revidiranja kot sestavnega dela upravljanja PU s strani predstojnikov.

PREJEMNIKI POROČILA

Ministrstvo za finance

mag. Andrej Šircelj, minister
Župančičeva 3, Ljubljana

Vlada Republike Slovenije

Gregorčičeva 20 – 25, Ljubljana

Računsko sodišče Republike Slovenije

Slovenska cesta 50, Ljubljana

Arhiv, tu

Poročilo pripravile:

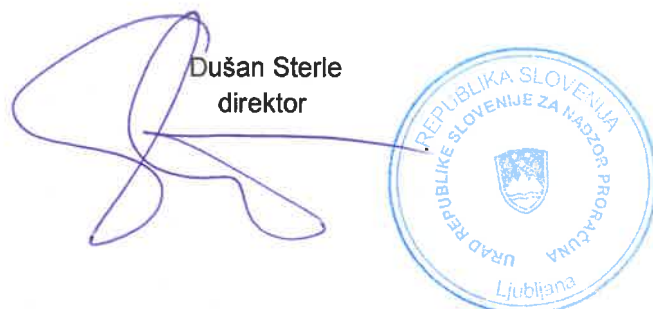
Anja Bajcar Kok, notranja revizorka – sekretarka

Polona Grubar, notranja revizorka – podsekretarka

Zlatka Ojsteršek, notranja revizorka – podsekretarka

mag. Mojca Šetina, notranja revizorka – sekretarka, vodja Sektorja za NNJF

Dušan Sterle
direktor



PRILOGA 1: Pregled in analiza oddanih Izjav o oceni NNJF po letih

Tabela 1 PRILOGE 1: Pregled oddanih Izjav o oceni NNJF po letih in skupinah PU

Tip in skupina PU	Naziv tipa, skupine in podskupine PU	2019	2018	2017
A	NEPOSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV	1.140	1.144	1.146
I	Neposredni PU državnega proračuna	117	117	115
	1.1 Nevladni PU	14	14	14
	1.2 Vladni PU	64	64	62
	1.2.1 Vladne službe	14	14	13
	1.2.2 Ministrstva in organi v sestavi*	49*	49*	48*
	1.2.3 Upravne enote	1	1	1
	1.3 Pravosodni PU	39	39	39
II	Neposredni PU občinskega proračuna	1.023	1.027	1.031
	2.1 Občine	212	212	212
	2.2 Krajevne skupnosti in druge lokalne skupnosti	811	815	819
B	POSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV	1.472	1.472	1.516
III/1	Javni zavodi ali drugi izvajalci javnih služb	1.427	1.427	1.471
	3.1 s področja izobraževanja, športa	903	902	907
	3.2 s področja zdravstva	114	115	114
	3.3 s področja socialnega varstva	103	103	149
	3.4 s področje kulture	183	183	180
	3.5 s področja raziskovanja	27	27	27
	3.6 s področja kmetijstva in gozdarstva	11	11	12
	3.7 s področja okolja in prostora	11	11	11
	3.9 s področja gospodarske dejavnosti	18	18	18
	3.10 s področja malega gospodarstva in turizma	43	42	38
	3.11 s področja javnega reda in varnosti	13	14	14
	3.12 s področij finančno – računovodskih in svetovalnih storitev	1	1	1
III/2	Agencije	17	17	17
	3.15 Agencije	17	17	17
IV/1	Skladi socialnega zavarovanja	4	4	4
	4.1 Skladi socialnega zavarovanja	4	4	4
IV/2	Javni skladi	13	13	13
	4.2 na ravni države	7	7	7
	4.3 na ravni občine	6	6	6
VI	Samoupravne narodnostne skupnosti	11	11	11
	6.1 Samoupravne narodnostne skupnosti	11	11	11
	SKUPAJ ODDANIH IZJAV	2.612	2.616	2.662

* V letih 2019, 2018 in 2017 so Izjavo oddala vsa ministrstva (14, 14 in 13 ministrstev).

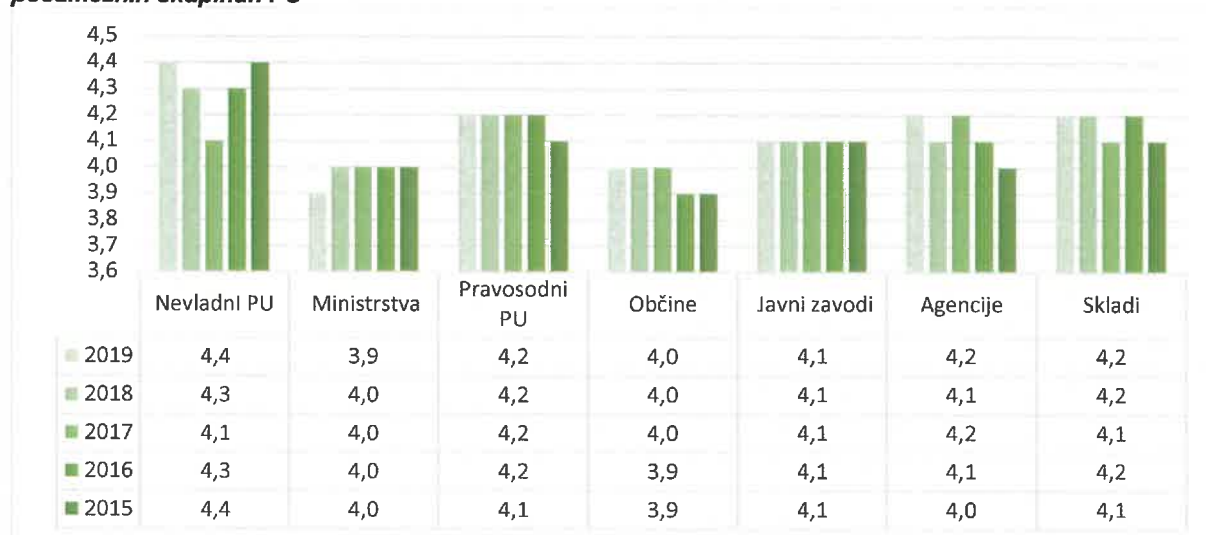
Vir: Podatki iz evidence AJPEŠ o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leta od 2017 do 2019

V **Slikah 1 in 2 PRILOGE 1** je predstavljena splošna povprečna ocena vseh petih sestavin NNJF po oceni predstojnikov PU, in sicer (1) po posameznih skupinah PU ter (2) po posameznih sestavinah notranjega kontroliranja.

Ocene PU po posameznih sestavinah Izjave o oceni NNJF so ovrednotene s petstopenjsko lestvico aktivnosti:

- 5 - na celotnem obsegu poslovanja (a)
- 4 - na pretežnem delu poslovanja (b)
- 3 - na posameznih področjih poslovanja (c)
- 2 - še ni vzpostavljeno, šele prve aktivnosti in (d)
- 1 - še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu bodo pričeli z ustreznimi aktivnostmi (e).

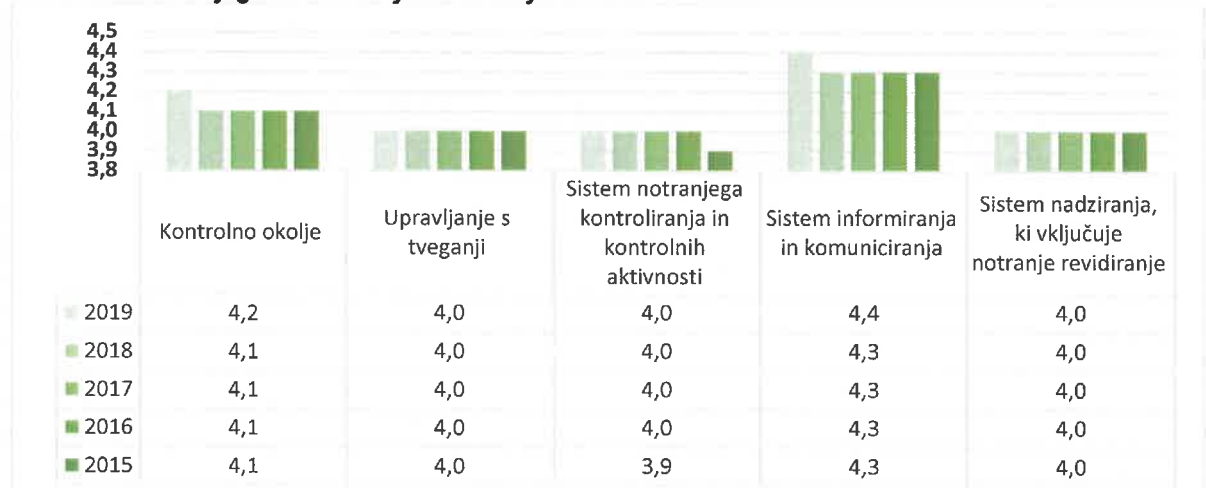
Slika 1 PRILOGE 1: Splošna povprečna ocena vseh petih sestavin NNJF po oceni predstojnikov PU po posameznih skupinah PU



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2019

Pregled splošne povprečne ocene NNJF po posameznih sestavinah oz. elementih notranjega kontroliranja je podrobneje predstavljen v **Sliki 2 Priloge 1**. Iz analize stanja NNJF v proučevanem obdobju od 2015 do 2019 izhaja, da se splošne ocene predstojnikov o stanju NNJF niso spreminjale oz. so bile spremembe zanemarljive.

Slika 2 PRILOGE 1: Splošne povprečne ocene stanja NNJF po oceni predstojnikov PU po posameznih sestavinah notranjega kontroliranja za obdobje od 2015 – 2019



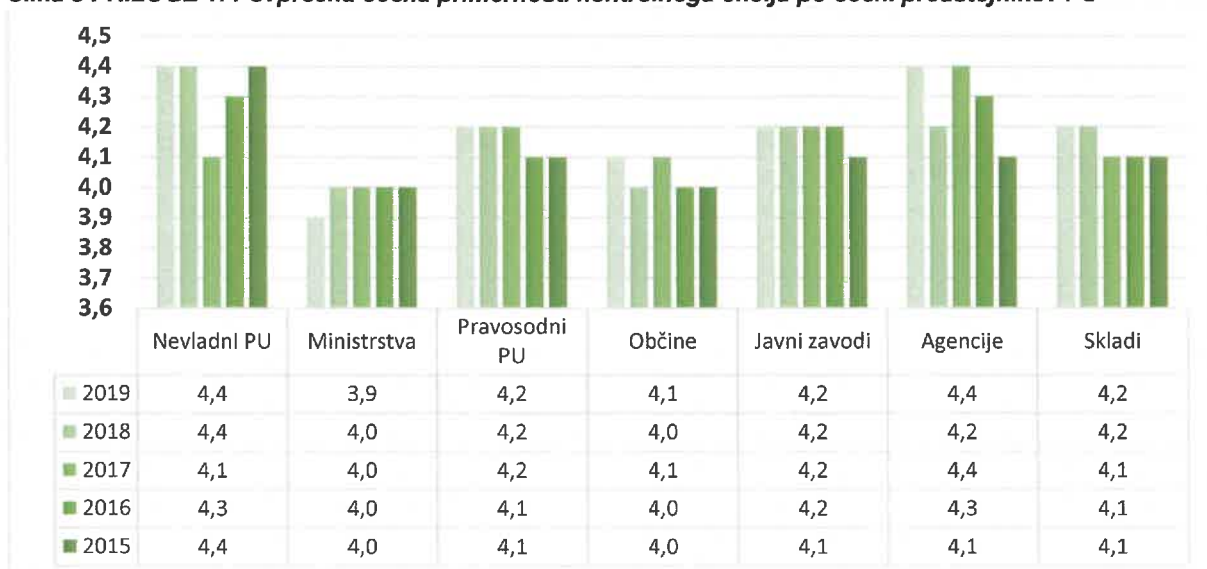
Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2019

Pregled povprečnih ocen predstojnikov v obdobju od 2015 do 2019 za vsako posamezno sestavno izjave⁴⁰ je po skupinah oseb javnega prava podrobneje predstavljen v **Slikah od 3 do 7 PRILOGE 1**.

1. Ocena kontrolnega okolja

V **Sliki 3 PRILOGE 1** so po letih in po vrstah PU podrobneje predstavljene povprečne ocene predstojnikov PU o primerno vzpostavljenem kontrolnem okolju v PU.

Slika 3 PRILOGE 1: Povprečna ocena primernosti kontrolnega okolja po oceni predstojnikov PU

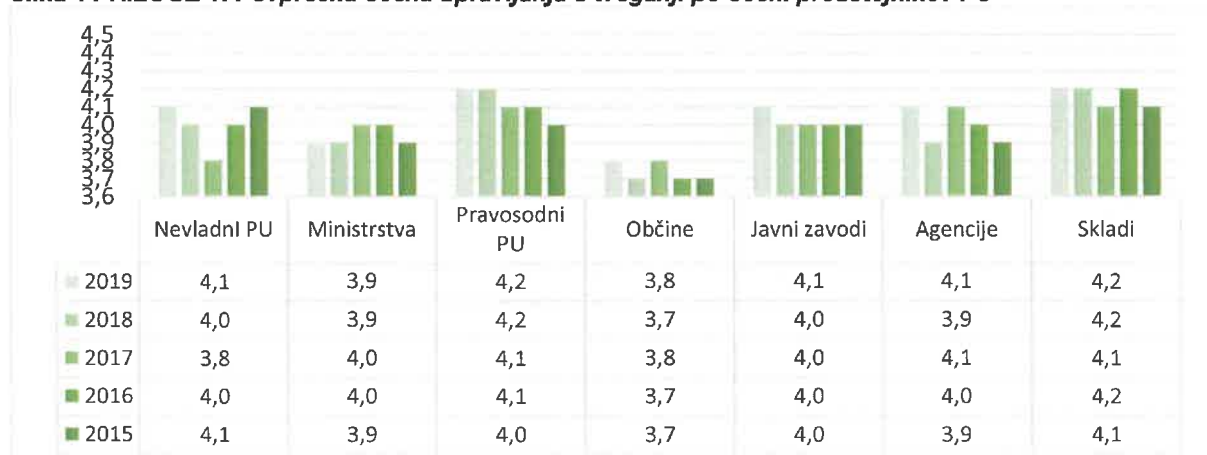


Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2019

2. Ocena upravljanja s tveganji

V **Sliki 4 PRILOGE 1** so po letih in vrstah PU podrobneje predstavljene povprečne ocene predstojnikov PU upravljanja tveganj oz. da so cilji v PU realni in merljivi ter da so opredeljena in ovrednotena tveganja ter določen način za njihovo obvladovanje.

Slika 4 PRILOGE 1: Povprečna ocena upravljanja s tveganji po oceni predstojnikov PU



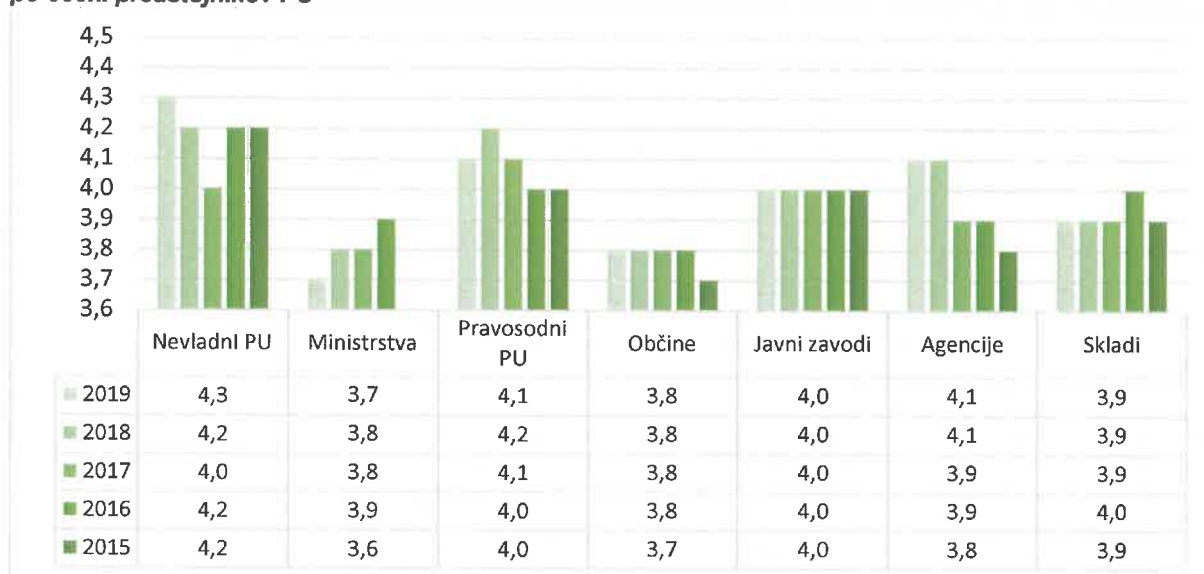
⁴⁰To so: (1) **kontrolno okolje** (ali je vzpostavljeno primerno kontrolno okolje), (2) **upravljanje s tveganji** (2.1. ali so cilji realni in merljivi, kar pomeni, da so določeni indikatorji za merjenje doseganja ciljev ter 2.2. ali so za njihovo uresničitev opredeljena in ovrednotena tveganja ter kako je določen način njihovega obvladovanja), (3) na obvladovanju tveganj temelječ **sistem notranjega kontroliranja** in kontrolne aktivnosti, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven, (4) **sistem informiranja in komuniciranja** (ustreznost sistema) in (5) **sistem nadziranja**, ki vključuje tudi informacijo o primernem načinu zagotavljanja notranjega revidiranja (z lastno ali skupno NRS ali z zunanjimi izvajalci notranjerevizijskih storitev).

Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2019

3. Ocena sistema notranjih kontrol

V **Sliki 5 PRILOGE 1** so podrobneje po letih in vrstah PU predstavljene povprečne ocene predstojnikov PU o vzpostavljenem sistemu notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti v PU.

Slika 5 PRILOGE 1: Povprečna ocena ustreznosti sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti po oceni predstojnikov PU

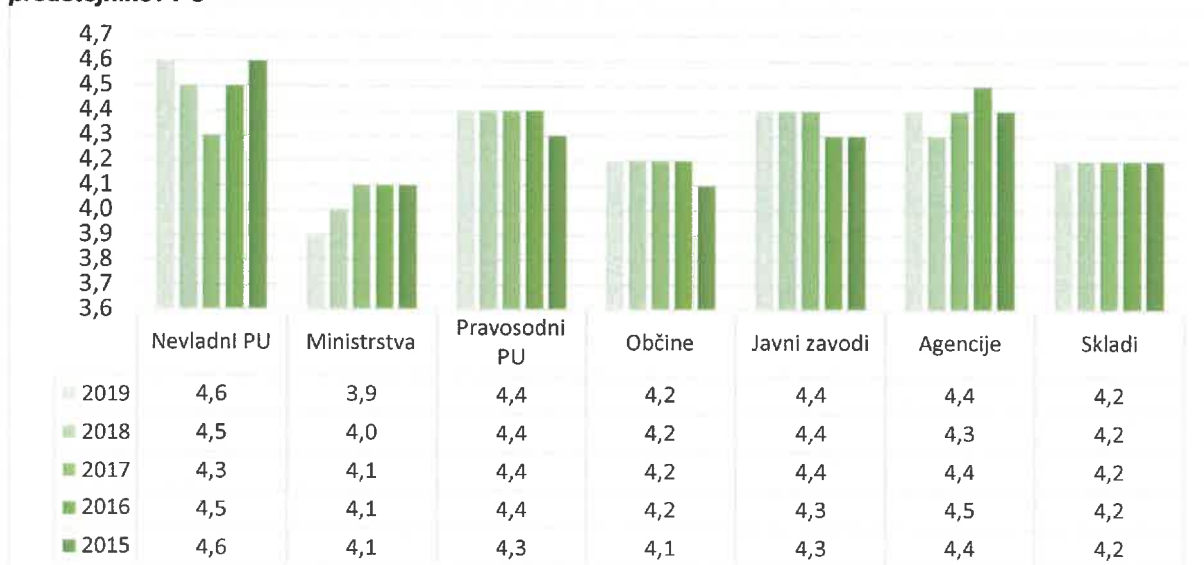


Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2019

4. Ocena sistema informiranja in komuniciranja

V **Sliki 6 PRILOGE 1** so po letih in vrstah PU podrobneje predstavljene povprečne ocene predstojnikov PU o ustreznosti vzpostavljenega sistema informiranja in komuniciranja v PU.

Slika 6 PRILOGE 1: Povprečna ocena ustreznosti sistema informiranja in komuniciranja po oceni predstojnikov PU

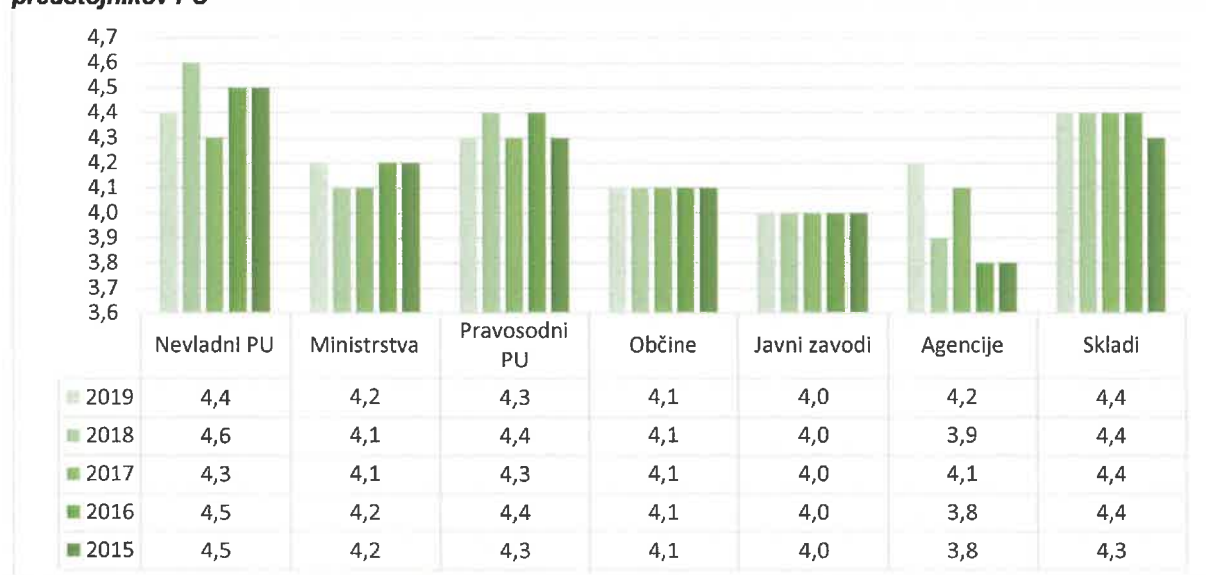


Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2019

5. Ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje

V **Sliki 7 PRILOGE 1** so po letih in vrstah PU podrobneje predstavljene povprečne ocene predstojnikov PU o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja.

Slika 7 PRILOGE 1: Povprečna ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje po oceni predstojnikov PU



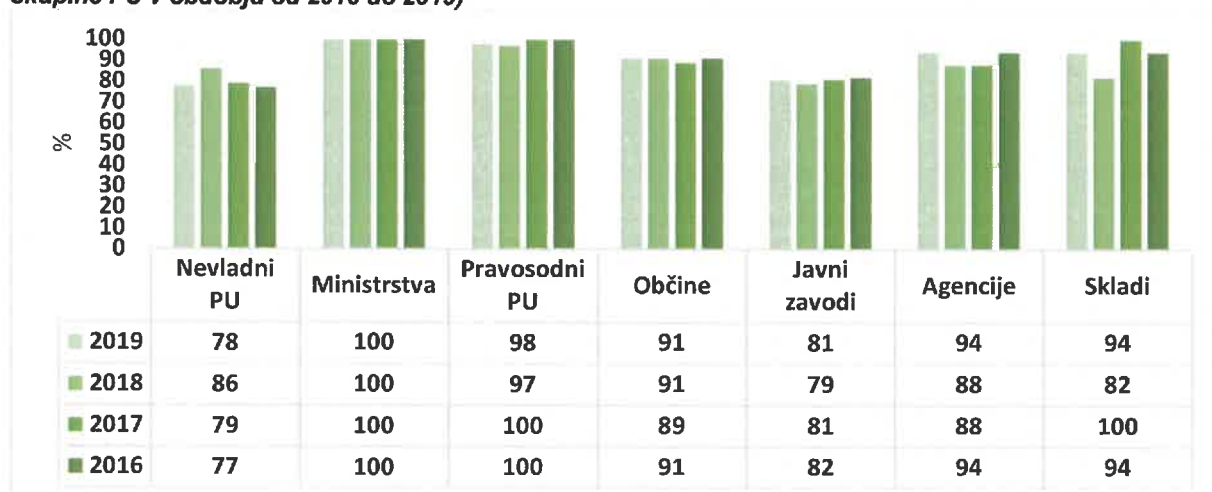
Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2019

PRILOGA 2: Pokritost PU z notranjim revidiranjem ter načini zagotavljanja notranjega revidiranja po skupinah PU

Ministrstva so v skladu s 100. členom ter v povezavi z 19. členom ZJF dolžna organizirati notranje revidiranje, bodisi kot lastne ali skupne NRS. Iz analize prejetih Izjav o oceni NNJF in letnih poročil NRS ministrstev za leto 2019 izhaja, da je 12 ministrstev, kar predstavlja 86 odstotkov vseh ministrstev zagotavljalo notranje revidiranje z lastno NRS, 14 odstotkov oz. dve ministrstvi pa s skupno NRS.⁴¹

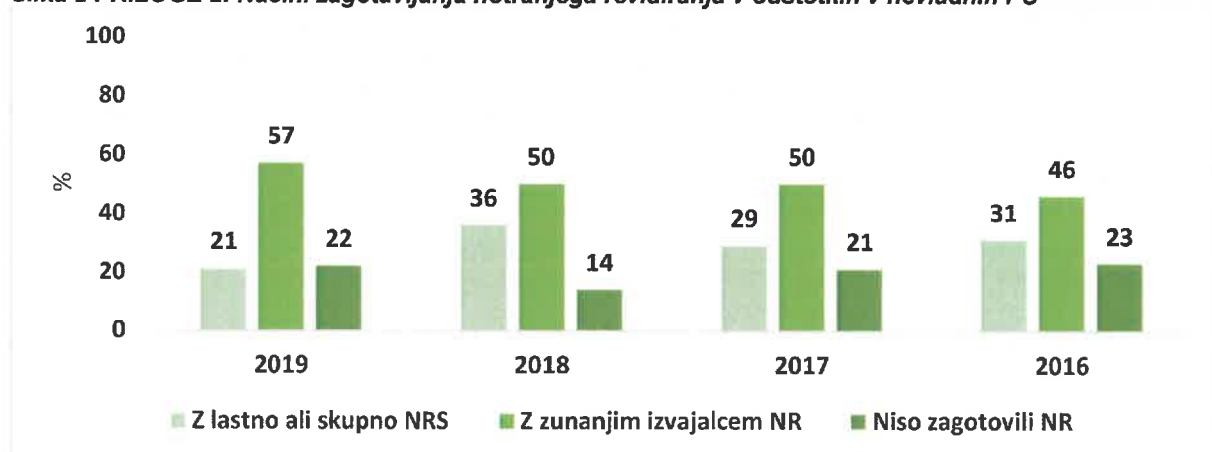
V Prilogi 2 v Slikah od 1 do 8 so predstavljeni načini zagotavljanja notranjega revidiranja po skupinah PU, in sicer ločeno za nevladne PU, pravosodne PU, občine, javne zavode, agencije in sklade.

Slika 1 PRILOGE 2: Zagotavljanje notranjega revidiranja po skupinah PU (zbirna preglednica o zagotovljenem notranjem revidiranju z lastno, skupno ali z zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja za skupine PU v obdobju od 2016 do 2019)



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2016 do 2019

Slika 2 PRILOGE 2: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v nevladnih PU



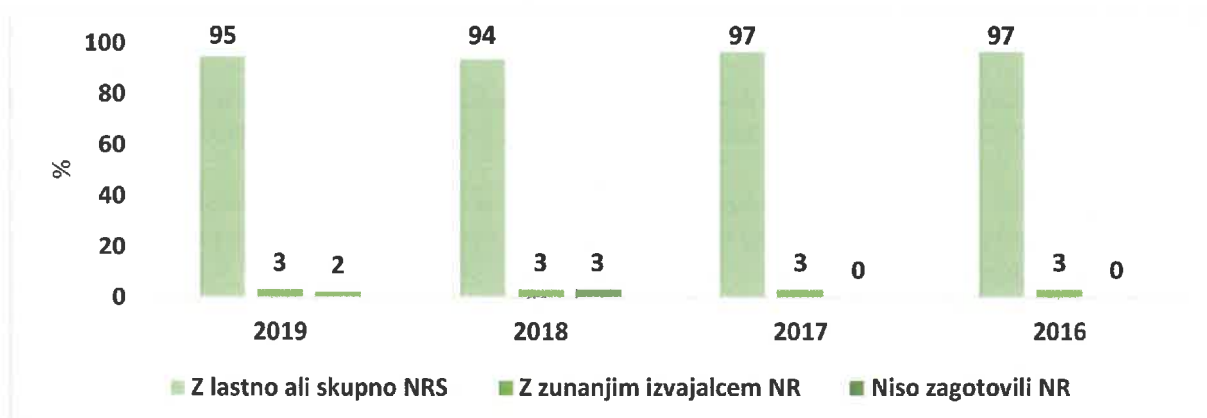
Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2016 do 2019

Iz zgornje slike je razvidno, da si je 57 odstotkov nevladnih PU (nekoliko več kot v predhodnih letih) zagotavljajo notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca, 21 odstotkov pa z lastno ali skupno NRS. V letu 2019 notranjega revidiranja ni zagotovilo 22 odstotkov (trije) nevladni PU.

⁴¹ Ministrstvo za pravosodje ter Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti.

Podrobna analiza Izjav o oceni NNJF pokaže, da je bil pri dveh PU razlog za to, da so notranje revidiranje dolžni zagotoviti enkrat v obdobju treh let in da notranje revidiranje načrtujejo izvesti v letu 2020, en PU pa ni podal obrazložitve.

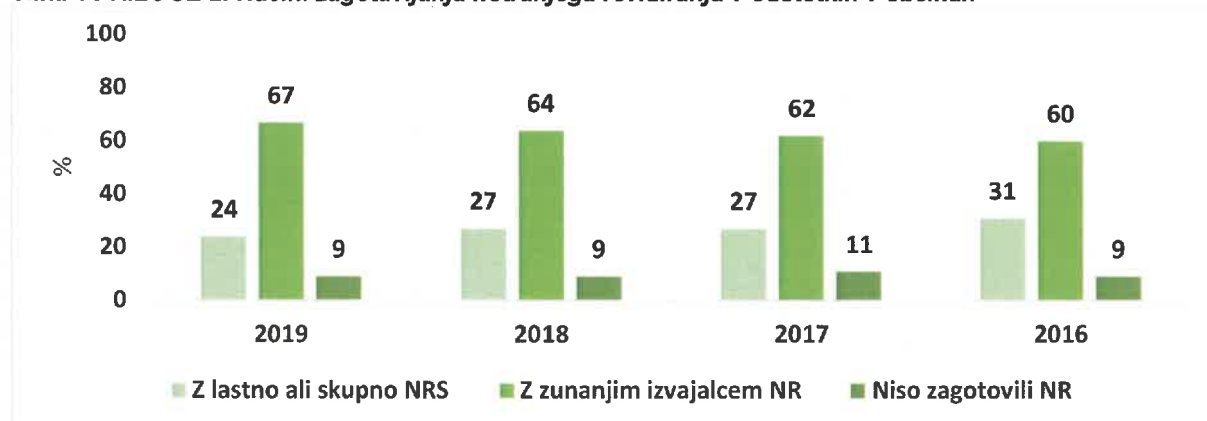
Slika 3 PRILOGE 2: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v pravosodnih PU



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2016 do 2019

Slika 3 PRILOGE 2 kaže, da je bilo notranje revidiranje v pravosodnih PU v letu 2019 zagotovljeno 98 odstotno in da so si skoraj vsi pravosodni PU zagotavljali notranje revidiranje z lastno NRS⁴² (95 odstotkov oz. 37 PU), le tri odstotki oz. en PU pa z najemom zunanjega izvajalca. En PU je poročal, da v letu 2019 ni imel zagotovljenega notranjega revidiranja.

Slika 4 PRILOGE 2: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v občinah



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2016 do 2019

Iz **Slike 4 PRILOGE 2** je razvidno, da ostaja odstotek občin, ki še ne zagotavljajo notranjega revidiranja enak kot v predhodnem letu (devet odstotkov). Iz analize Izjav izhaja, da omenjeni odstotek občin notranjega revidiranja ni zagotovilo, ker:

- so notranje revidiranje, skladno z veljavno zakonodajo, dolžni zagotoviti enkrat v obdobju treh let, ker njihov letni proračun ne presega 2,086 mio EUR,⁴³
- za izvedbo notranjega revidiranja niso imeli zadostnih finančnih sredstev,
- izvedbo notranjega revidiranja načrtujejo šele v letu 2020 in

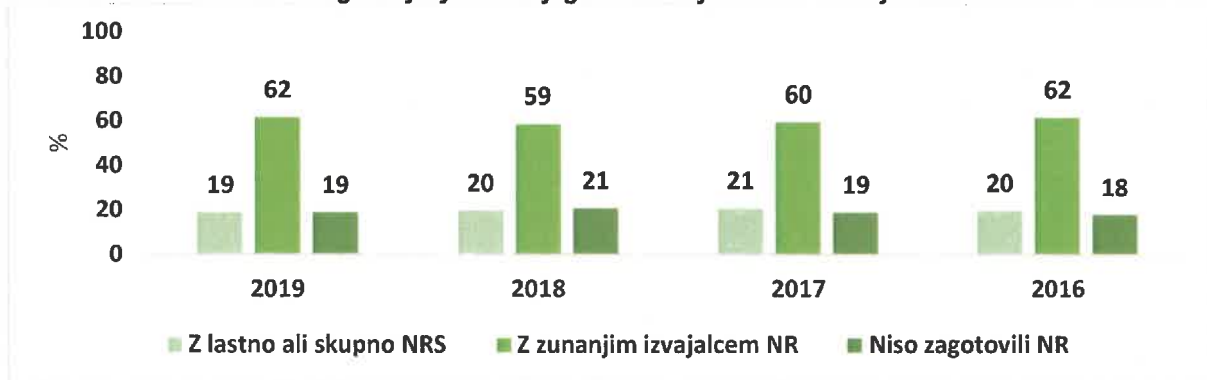
⁴² lastna NRS Vrhovnega sodišča RS in lastna NRS Vrhovnega državnega tožilstva RS

⁴³ 10. člen Pravilnika o usmeritvah, katerih letni proračun presega 2,086 mio EUR zavezuje k zagotovitvi notranjega revidiranja vsako leto z lastno NRS, skupno NRS ali zunanjim izvajalcem. Ostali PU so dolžni zagotoviti notranje revidiranje najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.

- postopek izbire zunanjega izvajalca še ni zaključen oz. bodo v naslednjem letu začeli z aktivnostmi izbire zunanjega izvajalca notranjega revidiranja.

67 odstotkov (142) občin si je zagotavljajo notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca NR, 24 odstotkov (50) občin z lastno ali skupno NRS, devet odstotkov (20) občin notranjega revidiranja v letu 2019 ni zagotovilo.

Slika 5 PRILOGE 2: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v javnih zavodih



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2016 do 2019

Slika 5 PRILOGE 2 prikazuje, da se je odstotek javnih zavodov, ki še ne zagotavljajo notranjega revidiranja v analiziranem obdobju (od 2016 do 2019), povečal (iz 18 na 19 odstotkov). Analiza Izjav o oceni NNJF kaže, da so bili razlogi zakaj javni zavodi notranjega revidiranja še niso zagotovili (19 odstotkov oz. 263 javnih zavodov) enaki kot pri občinah.

Slika 6 PRILOGE 2: Pokritost z notranjim revidiranjem v odstotkih v javnih zavodih po podskupinah – po stopnji pokritosti z notranjim revidiranjem



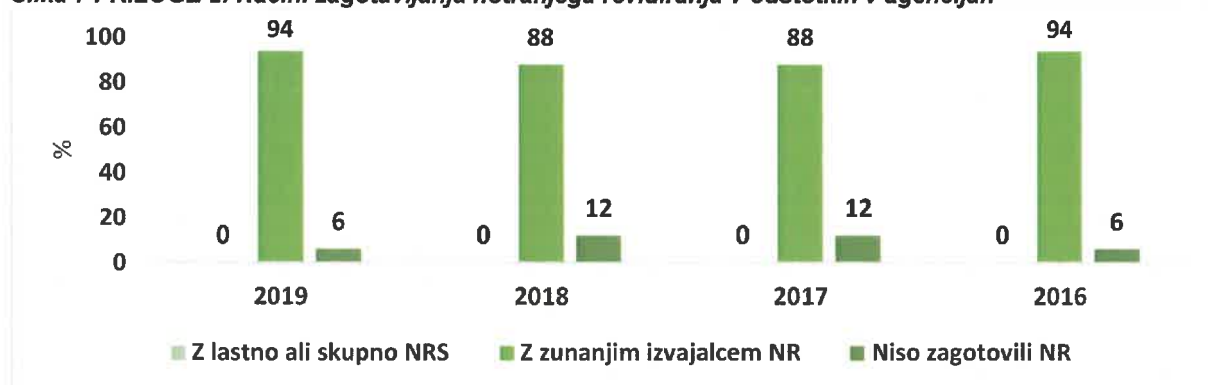
* v oklepajih je podatek o številu javnih zavodov v posamezni podskupini

Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2019

Podatki v **Sliki 6 PRILOGE 2** kažejo, da je v javnih zavodih (1.427 PU) zagotovljena 82 odstotna pokritost z notranjim revidiranjem oz. da je notranje revidiranje zagotovilo 1.164 javnih zavodov. V celoti je pokritost z notranjim revidiranjem zagotovljena v javnih zavodih s področja socialnega varstva in s področja kmetijstva in gozdarstva ter skoraj v celoti (od 90 do 97 odstotna) v javnih zavodih s področja zdravstva in s področja raziskovanja. Nekoliko slabša (od 81 do 85 odstotna) je v javnih zavodih s področja javnega reda in varnosti, s področja okolja in prostora ter s področja kulture. V javnih zavodih s področja izobraževanja in športa, v številčno najmočnejši skupini javnih zavodov (903 PU), ki

predstavlja 63 odstotkov vseh javnih zavodov, je zagotovljena 79 odstotna pokritost z notranjim revidiranjem. V javnih zavodih s področja gospodarskih dejavnosti je 72 odstotna, najnižja pokritost z notranjim revidiranjem pa je zaznana v javnih zavodih s področja malega gospodarstva in turizma (51 odstotna).

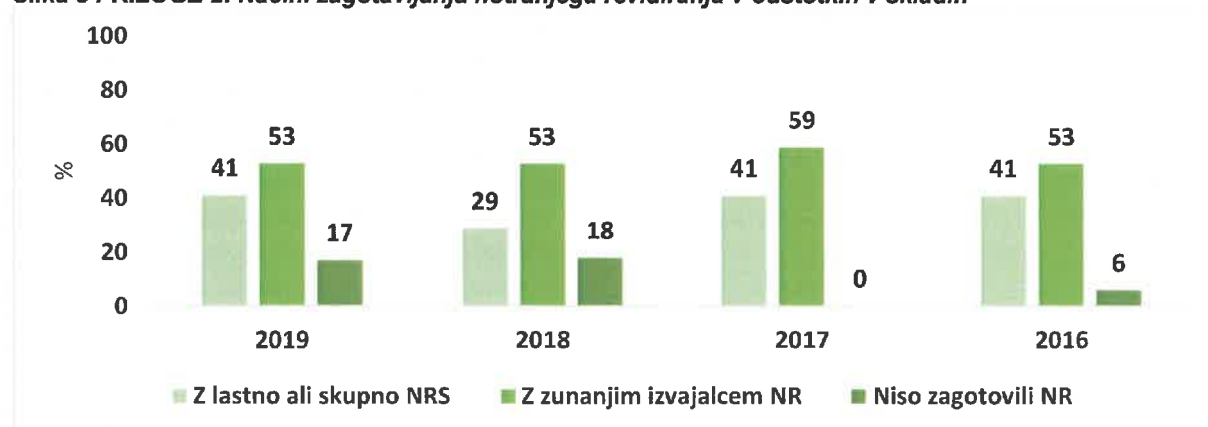
Slika 7 PRILOGE 2: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v agencijah



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2016 do 2019

Iz zgornje slike je razvidno, da se je odstotek agencij, ki še niso zagotovile notranjega revidiranja v primerjavi s predhodnim letom nekoliko znižal (iz 12 na šest odstotkov) zaradi v letu 2019 zagotovljenega notranjega revidiranja. **Slika 7 Priloge 2** kaže, da si 94 odstotkov (16) agencij v celoti zagotavlja notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca notranjega revidiranja, šest odstotkov oz. ena agencija pa je poročala, da v letu 2019 ni zagotovila notranjega revidiranja, ker ni imela zadostnih finančnih sredstev.

Slika 8 PRILOGE 2: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v skladih



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2016 do 2019

Slika 8 Priloge 2 prikazuje, da se je pokritost z notranjim revidiranjem v letu 2019 glede na predhodno leto povečala (iz 82 na 94 odstotkov). Analiza Izjav o oceni NNJF kaže, da so bili razlogi, zakaj notranjega revidiranja skladi še niso zagotovili (šest odstotkov oz. en sklad), da so notranje revidiranje dolžni zagotoviti enkrat v obdobju treh let.

Pojasniti velja, da si 29 odstotkov (pet) skladov (skladi socialnega zavarovanja in javni skladi) zagotavljajo notranje revidiranje z lastno ali skupno NRS,⁴⁴ 53 odstotkov pa z najemom zunanjega izvajalca NR.

⁴⁴ Lastne NRS: Zavoda za zdravstveno zavarovanje RS, Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavoda za zaposlovanje ter Ministrstva za finance, Skupne NRS: Mestne občine Ljubljana, Mestne občine Maribor ter Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti.

PRILOGA 3: Organiziranost notranjega revidiranja ter kadrovska zasedenost NRS

V **Tabeli 1 PRILOGE 3** so predstavljeni podatki, vezani na organiziranost sistema notranjega revidiranja PU, pridobljeni na podlagi analize 37-ih izpolnjenih in oddanih vprašalnikov k letnemu poročilu o delu NRS ter 36-ih zunanjih izvajalcev, ki so v oddanem vprašalniku k letnemu poročilu o delu zunanjega izvajalca poročali, da so v letu 2019 zagotavljali notranje revidiranje PU.

V **Tabelah 2 in 3 PRILOGE 3** ter **Sliki 1 PRILOGE 3** so predstavljeni podatki, vezani na kadrovska zasedenost NRS in najeme zunanjih strokovnjakov, ki jih PU omogočajo NRS bodisi kot dopolnitev njenih kadrovske kapacitete bodisi kot pomoč v primerih, ko se pri izvajanju notranjerevizijske dejavnosti pojavi potreba po uporabi posebnih znanj in veščin, s katerimi NRS ne razpolaga.

Tabela 1 PRILOGE 3: Osnovni podatki po oblikah zagotavljanja notranjega revidiranja

Organizacijska oblika	Lastna NRS	Skupna NRS	Skupaj LNRS in SNRS	Zunanji izvajalci	Skupaj NRS in ZI
Število analiziranih vprašalnikov k LP o delu za leto 2019	27 ^{1K}	10	10	36	46
pri NPU ^{1L} državnega proračuna	19	4	23		23
pri NPU občinskega proračuna	0	6	6		6
pri PPU ^{2L} državnega proračuna	7	0	7		7
pri PPU občinskega proračuna	1	0	1		1
Število vseh zaposlenih PDNR na dan 31. 12. 2019	13	3	16	14	30
Število vseh zaposlenih DNR na dan 31. 12. 2019	38	21	59	38	97
Število vsega zaposlenega osebja v NRS oz. vseh revizorjev pri ZI ^{3L}	59	27	86	52	138
Skupaj potrebe po zaposlenih revizorjih po mnenju vodij NRS	96	53	149		
Povprečno število let delovanja NRS ^{4L}	14,8	10,6	12,7	9,9	11,8
Število vključenih PU v revizijsko okolje NRS	152	370	522		
Število opravljenih notranjih revizij	115	213	328	582	910
Povprečno število opravljenih notranjih revizij na revizorja	2,3	8,9	4,4	11,2	7,2
Povprečno število opravljenih notranjih revizij na zaposlenega	1,9	7,9	3,8		

Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2019

Legenda: ^{1L}NPR - neposredni proračunski uporabniki, ^{2L} PPU – posredni proračunski uporabnik, ^{3L}ZI – zunanji izvajalci;

^{4L}- število let vpisa v register zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja pri Uradu RS za nadzor proračuna (Vprašalnik k LP ZI za leto 2019).

^{1K} – ne vključuje podatka o LNRS RSRS, ki je bila ustanovljena v aprilu 2019 in za leto 2019 ni predložila LP kot tudi ni izpolnila vprašalnika k LP. Skupno št. NRS (vključujoč NRS RSRS) po stanju na dan 31.12.2019 je 38, število DNR na dan 31. 12. 2019 je v LNRS 39, št. vseh zaposlenih v LNRS 60 oziroma skupaj 87 in št. PU, vključenih v revizijsko okolje NRS skupaj 522.

Tabela 2 PRILOGE 3: Struktura NRS glede na število zaposlenih državnih notranjih revizorjev (DNR/PDNR)

Število zaposlenih DNR/PDNR v NRS na dan 31.12.2019	Lastna NRS	Delež v %	Skupna NRS	Delež v %	Skupaj NRS	Delež v %
NRS z zaposlenim enim DNR/PDNR	13	48%	3	30%	16	43%
NRS z zaposlenima dvema DNR/PDNR	4	15%	1	10%	5	14%
NRS z zaposlenimi tremi DNR/PDNR	6	22%	4	40%	10	27%
NRS z več kot tremi zaposlenimi DNR/PDNR	4	15%	2	20%	6	16%
Število zaposlenih DNR/PDNR skupaj	27	100%	10	100%	37	100%

Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2019

Tabela 3 PRILOGE 3: Število NRS in državnih notranjih revizorjev v obdobju od 2015 do 2019

	2019	2018	2017	2016	2015
Število lastnih NRS	28	28	30	31	30
Število skupnih NRS	10	10	9	10	11
Število delujočih NRS	38	38	39	41	41
Število izpolnjenih vprašalnikov	37 ^{1K}	38	39	40	40
Število zaposlenih DNR na dan 31. 12.	59 ^{1K}	63	64	64	59
Število zaposlenih PDNR na dan 31. 12.	16	15	17	17	19
Število zaposlenih DNR in PDNR na dan 31. 12.	75^{1K}	78	81	81	78
Število vseh zaposlenih na dan 31. 12.	86^{1K}	90	92	93	91
Število revizorjev, potrebnih za obvladovanje revizijskega okolja	149	144	137	146	143

Vir: Vprašalnik k LP o delu NRS v obdobju od 2015 do 2019

1K – Vprašalnika za leto 2019 ni predložila NRS RSRS. Podatek o številu DNR, skupnem številu zaposlenih DNR in PDNR na dan 31. 12. in št. zaposlenih na dan 31. 12. ne vključuje NRS RSRS.

Iz pridobljenih Vprašalnikov k letnemu poročilu o delu NRS⁴⁵ v letu 2019 izhaja⁴⁶:

- so lastne NRS, v skladu z zahtevami ZJF, organizirane predvsem pri neposrednih PU državnega proračuna, ki jim sledijo večji javni zavodi. Kljub medletnim spremembam⁴⁷ ostaja število na dan 31. 12. 2019 delujočih NRS enako kot v predhodnem letu (38);
- lastne NRS v povprečju delujejo dobrih 14 let, skupne NRS pa 10 let;
- število državnih notranjih revizorjev (DNR/PDNR) v NRS se je v primerjavi z letom 2018 zmanjšalo za tri⁴⁸ notranje revizorje;
- od skupno 86-ih zaposlenih v NRS po stanju na dan 31. 12. 2019 je bilo 69 odstotkov (59) zaposlenih v lastnih NRS in 31 odstotkov (27) v skupnih NRS;
- v NRS je bilo na dan 31. 12. 2019 zaposlenih 16 PDNR. Od teh jih je bilo 81 odstotkov (13) zaposlenih v lastnih NRS (pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna 10 in pri posrednih uporabnikih državnega proračuna oz. blagajni zdravstvenega zavarovanja trije⁴⁹) in 19 odstotkov (trije) PDNR v skupnih NRS;
- vodje NRS ocenjujejo, da za ustrezno obvladovanje svojih revizijskih okolij dejansko potrebujejo 149 notranjih revizorjev. To pomeni, da morale NRS dodatno zaposliti še 74 notranjih revizorjev. Od teh jih lastne NRS potrebujejo 64 odstotkov (96), skupne NRS pa 36 odstotkov (53). 31 odstotkov (46) notranjih revizorjev naj bi potrebovale NRS z več kot tremi zaposlenimi, s po 26 odstotki (39) sledijo NRS z enim in tremi zaposlenimi, NRS z dvema zaposlenima pa po oceni vodij NRS za obvladovanje revizijskega okolja potrebujejo le 16 odstotkov (25) vseh notranjih revizorjev.
- 37 NRS je v svoje revizijsko okolje vključevalo skupaj 522 PU. Lastne NRS v svoje revizijsko okolje vključujejo in zagotavljajo notranje revidiranje je 29-tim odstotkom (152) PU, skupne NRS pa 71-tim odstotkom (370) PU.

⁴⁵ UNP v poročilu predstavlja analizo pridobljenih podatkov iz Vprašalnikov k LP NRS in ZI v letu 2019. Za kakovost in verodostojnost predloženih podatkov so odgovorni predlagatelji Vprašalnikov (vodje NRS in zunanji izvajalci notranjega revidiranja).

⁴⁶ Predstavljene informacije ne vključujejo podatkov NRS RSRS, ki zaradi daljše odsotnosti notranje revizorke ni predložila LP in Vprašalnika k LP NRS v letu 2019. V infografiki – zbirni predstavitvi podatkov poročila so vključeni tudi osnovni podatki lastne NRS RS RS (št. zaposlenih DNR (1) in število PU, vključenih v revizijsko okolje NRS (1)), delujoče na dan 31.12.2019.

⁴⁷V mesecu aprilu 2019 je bila ustanovljena nova lastna NRS Računskega sodišča RS – pri drugem NPU državnega proračuna, s septembrom 2019 pa ukinjena lastna NRS Občine Trbovlje.

⁴⁸ Vprašalnika k LP o delu NRS ni predložila NRS RSRS, v kateri je zaposlena 1 DNR.

⁴⁹ V lastnih NRS ministrstev je bilo zaposlenih pet PDNR, v NRS njihovih organov v sestavi trije PDNR ter NRS drugih neposrednih uporabnikov proračuna dva PDNR, v lastnih NRS posrednih uporabnikov državnega proračuna oz. blagajne pa trije PDNR.

Slika 1 PRILOGE 3: Najem zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja



Vir: Vprašalnik k LP o delu NRS v letu 2019

Vodje NRS (37) so v vprašalniku k LP o delu NRS v letu 2019 poročale:

- le 22 odstotkov (osem)⁵⁰ NRS je v letu 2019 najelo zunanjega strokovnjaka bodisi zaradi potrebnih posebnih znanj bodisi zaradi dopolnitve delovne zmogljivosti. Med lastnimi NRS se je za to odločilo 19 odstotkov (pet) vseh lastnih NRS, med skupnimi pa 30 odstotkov (3) vseh skupnih NRS,
- 8 odstotkov (tri) NRS je v letu 2019 najelo zunanjega strokovnjaka tako zaradi potrebnih dodatnih znanj kot tudi zaradi dopolnitve delovne zmogljivosti,
- zgolj 11 odstotkov (štiri) NRS je bilo v letu 2019 pri izvajanju notranjega revidiranja deležno podpore zunanjega strokovnjaka s potrebnimi posebnimi znanji. Med njimi so bile: dve NRS z tremi zaposlenimi, ena z več kot tremi zaposlenimi in ena z dvema zaposlenima. V pretežni meri (75% oz. v treh primerih) so bila ta posebna znanja povezana s področjem informacijske tehnologije,⁵¹
- 19 odstotkov (sedem)⁵² NRS je v letu 2019 svoje kadrovske zmogljivosti dopolnilo z najemom zunanjega izvajalca. Med njimi so prevladovale NRS (tri) s tremi zaposlenimi, sledijo jim NRS (dve) z več kot tremi zaposlenimi, z dvema (ena) in enim zaposlenim (ena). V 57 odstotkih (v štirih primerih) so NRS najele zunanjega strokovnjaka zaradi dopolnitve delovne zmogljivosti na področju IT,
- le tri odstotke NRS (en vodja NRS⁵³) je poročalo, da so v letu 2019 kot zunanji izvajalec ali za zunanjega izvajalca izvajali storitve notranjega revidiranja pri drugih uporabnikih proračuna.

⁵⁰ Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport, Ministrstvo za finance, UKC Ljubljana, Zavod za zdravstveno zavarovanje, Univerza v Ljubljani, Splošna bolnišnica Celje, Mestna občina Ljubljana in Mestna občina Maribor.

⁵¹ Ministrstvo za finance, Zavod za zdravstveno zavarovanje, Univerza v Ljubljani.

⁵² Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport, Splošna bolnišnica Celje, UKC Ljubljana, Zavod za zdravstveno zavarovanje, Univerza v Ljubljani, Mestna občina Ljubljana in Mestna občina Maribor.

⁵³ Vodja NRS Državnega zbora.

PRILOGA 4: Obseg in struktura opravljenega notranjerevizijskega dela

V nadaljevanju so predstavljeni podatki o opravljenih notranjerevizijskih pregledih NRS in zunanjih izvajalcev glede na strukturo pregledov.

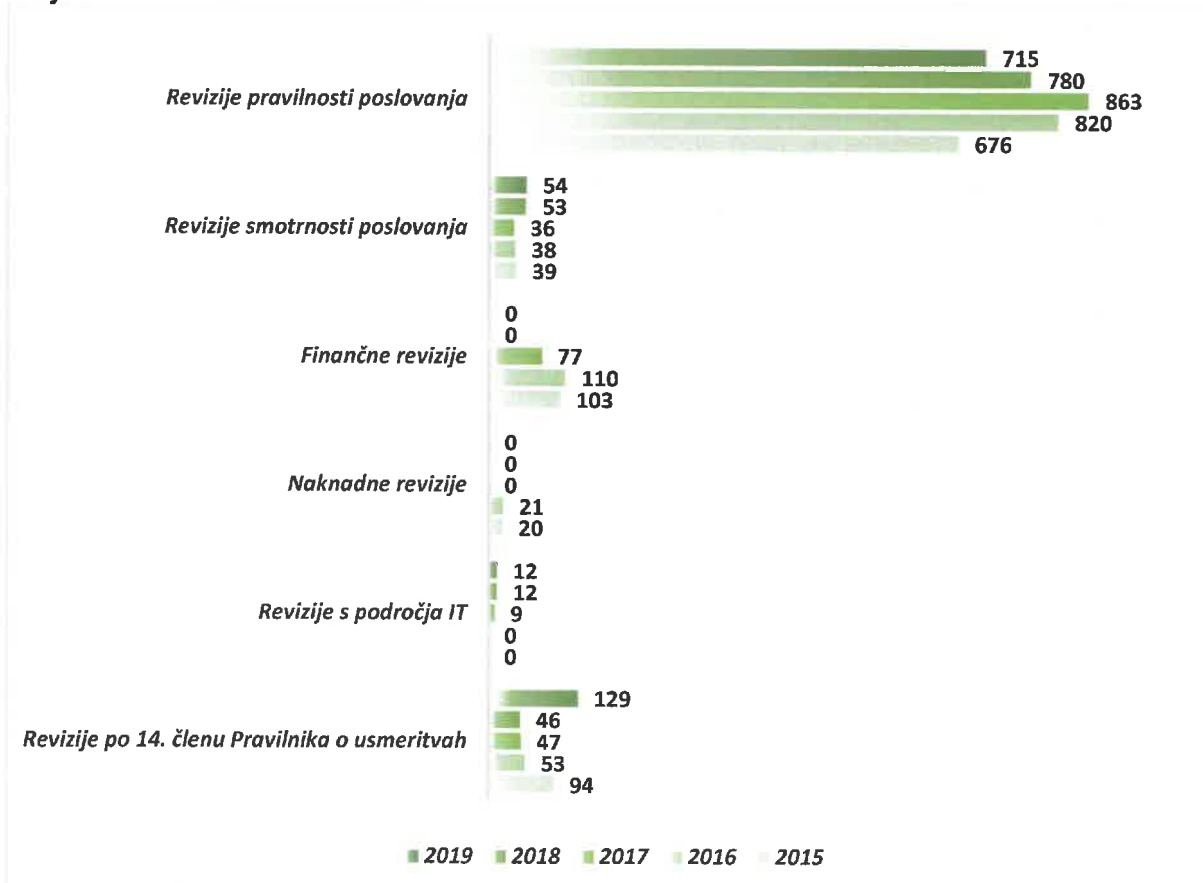
Tabela 1 PRILOGE 4: Pregled opravljenih notranjerevizijskih pregledov v letu 2019

Izvajalec NR Vrsta NR pregleda	Lastna NRS		Skupna NRS		Skupaj LNRS in SNRS		Zunanji izvajalci (ZI)		Skupaj NRS in ZI	
	Delež v %	Delež v %	Delež v %	Delež v %	Delež v %	Delež v %	Delež v %	Delež v %	Delež v %	
Revizije pravilnosti poslovanja	89	77%	207	97%	296	90%	419	72%	715	79%
Revizije smotrnosti poslovanja	18	16%	1	0%	19	6%	35	6%	54	6%
Revizije področja IT	8	7%	1	0%	9	3%	3	1%	12	1%
Revizije po 14. členu Pravilnika o usmeritvah ^{5L}	0	0%	4	3%	4	1%	125	21%	129	14%
Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov v letu 2019	115	100%	213	100%	328	100%	582	100%	910	100%

Vir: Vprašalniki k letnemu poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2019

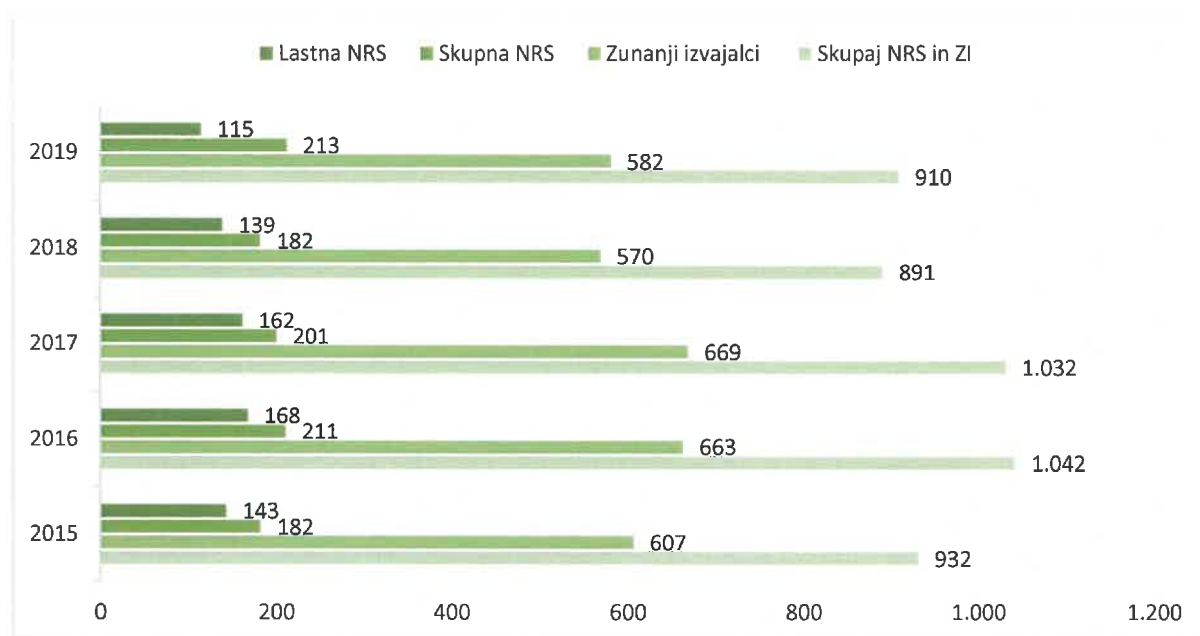
Legenda: 5L: Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur. list RS, št. 72/02)

Slika 1 PRILOGE 4: Opravljeni notranjerevizijski pregledi po letih in vrstah skupaj za NRS in zunanje izvajalce



Vir: Vprašalniki k letnemu poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev v obdobju od 2015 do 2019

Slika 2 PRILOGE 4: Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov notranjerevizijskih služb in zunanjih izvajalcev v obdobju od 2015 do 2019

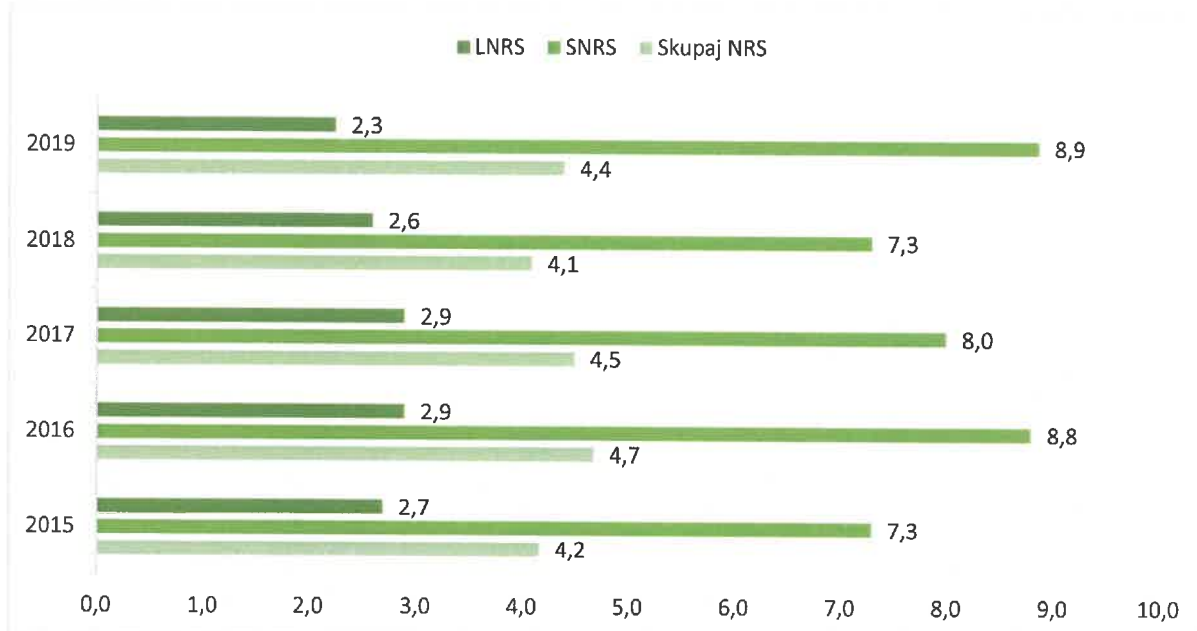


Vir: Vprašalniki k letnemu poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev v obdobju od 2015 do 2019

Iz predstavljenih podatkov o številu opravljenih notranjerevizijskih pregledov v obdobju od 2015 do 2019, ki so jih vodje NRS in ZI navedli v vprašalnikih k letnemu poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev za omenjeno obdobje, izhaja:

- število opravljenih notranjerevizijskih pregledov se je v letu 2019 v primerjavi z letom 2018 povečalo iz 891 na 910 (za dve odstotni točki). K povečanju so največ prispevale skupne NRS in zunanji izvajalci notranjega revidiranja,
- pri lastnih NRS v obdobju od **2016 do 2019 zaznavamo trend upadanja števila opravljenih notranjerevizijskih pregledov (od 168, 162, 139 na 115),**
- število opravljenih notranjerevizijskih pregledov, ki so jih v letu 2019 **izvedle lastne NRS (115),** je za 17 odstotkov manjše od triletnega (139) in za 21 odstotkov manjše od petletnega povprečnega števila opravljenih notranjih revizij lastnih NRS (145) oziroma je **najmanjše v celotnem proučevanem obdobju od 2015 do 2019,**
- pri skupnih NRS zaznavamo občasna nihanja v številu opravljenih notranjerevizijskih pregledov (182, 211, 201, 182, 213), kar pripisujemo predvsem dejstvu, da skupne NRS izvajajo prečne revizije, vključujejo večje število PU, za preglede v povprečju porabijo več časa in da se revizijski postopki z izdajo končnega poročila pogosto zaključijo v naslednjem obdobju poročanja,
- število opravljenih notranjerevizijskih pregledov skupnih NRS v letu 2019 (213) je sedem odstotnih točk večje od triletnega (199) in za osem odstotnih točk večje od petletnega povprečnega števila opravljenih notranjih revizij skupnih NRS (198).

Slika 3 PRILOGE 4: Povprečno število opravljenih notranjerevizijskih pregledov na revizorja v obdobju od 2015 do 2019



Vir podatkov: Vprašalniki k letnemu poročilu o delu NRS v obdobju od 2015 do 2019

Iz analiz prejetih vprašalnikov k letnemu poročilu o delu NRS izhaja:

- skupno povprečno število opravljenih notranjerevizijskih pregledov na notranjega revizorja v lastnih in skupnih NRS se je v letu 2019 v primerjavi z letom 2018 povečalo iz 4,1 na 4,4 (za sedem odstotnih točk),
- povprečno število notranjerevizijskih pregledov na revizorja v lastnih NRS se je iz 2,6 zmanjšalo na 2,3 (za dvanajst odstotnih točk). Pri lastnih NRS v obdobju od 2016 do 2019 zaznavamo **trend počasnega upadanja povprečnega števila opravljenih notranjerevizijskih pregledov na revizorja**, in sicer od 2,9 na 2,3 (za enaindvajset odstotnih točk),
- povprečno število opravljenih notranjih revizij na revizorja pri lastnih NRS (2,3) je **najmanjše v celotnem proučevanem obdobju od 2015 do 2019**, za dvanajst odstotnih točk manjše od triletnega (2,6) in za petnajst odstotnih točk manjše od petletnega povprečnega števila opravljenih notranjih revizij na revizorja v lastnih NRS (2,7),
- povprečno število notranjerevizijskih pregledov na revizorja v skupnih NRS se je v letu 2019 v primerjavi z letom 2018 povečalo iz 7,3 na 8,9 (za dvaindvajset odstotnih točk). Povprečno število notranjih revizij na revizorja v skupnih NRS v letu 2019 (8,9) je za deset odstotnih točk večje tako od triletnega kot petletnega povprečnega števila notranjih revizij na revizorja v skupnih NRS (8,1).

PRILOGA 5: Analiza delovanja notranjerevizijske funkcije ministrstev v letu 2019

UNP je za leto 2019 analiziral delovanje notranjerevizijske funkcije vseh 14-ih ministrstev, saj že nekaj let ugotavlja, da delovanje notranjerevizijskih služb pri ministrstvih ni poenoteno. Posledično Vlada RS ne pridobiva enotne in enako kvalitetne informacije o stanju NNJF za vsa področja delovanja izvršilne oblasti.

Analiza temelji na podatkih, posredovanih v letnih poročilih NRS za leto 2019 ter na vprašalniku o delu NRS v letu 2019. V prvem delu vsebuje prikaz velikosti revizijskega okolja, ki sodi v pristojnost ministrstev in način organiziranosti notranje revizije v ministrstvih. Nadalje pa je delovanje NRS ministrstev v letu 2019 analizirano z vidika:

1. pogojev, ki so posamezni NRS zagotovljeni za uspešnost njenega dela (t.j. (1) kadrovska ustreznost NRS in zagotovitev možnosti najema dodatnih kapacitet notranje revizije, (2) zrelost revizijskega okolja na področju upravljanja tveganj, (3) zagotavljanje organizacijske neodvisnosti notranje revizije in njeno sodelovanje z vodstvom in (4) pričakovanja predstojnika v zvezi z delom notranje revizije,
2. dela NRS in doseganja učinkov oz. dodane vrednosti v okolju, kjer deluje,
3. uresničevanja temeljnih načel strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, ki se nanaša na notranjo revizijo in rezultate njenega dela in je sestavni del Usmeritev kot obveznih pravil državnega notranjega revidiranja, ki ga morajo v skladu z zahtevami ZJF upoštevati vsi izvajalci notranjega revidiranja.

1. Revizijsko okolje NRS ministrstev

Obveza, da ministrstva vzpostavijo svoje lastne notranjerevizijske službe, s katerimi zagotovijo notranje revidiranje za področje delovanja ministrstva in organe v njihovi sestavi, je vsebovana v 100. členu ZJF, v povezavi z 19. členom tega zakona.

NRS ministrstev so v letu 2019 zagotavljale notranje revidiranje za 110 proračunskih uporabnikov (v revizijsko okolje posameznega ministrstva sodijo torej vsi organi v sestavi ter drugi neposredni PU, za katere posamezno ministrstvo predlaga finančne načrte (npr. pri MJU tudi vse upravne enote)). Na nivoju ministrstev sta bili (v letu 2019) vzpostavljeni dve skupni notranjerevizijski službi, in sicer SNRS MDDSZ (ki zagotavlja notranje revidiranje še enemu posrednemu PU, katerega ustanovitelj je država – to je Javnemu štipendijskemu, razvojnemu in preživninskemu skladu RS) ter SNRS MP (ki zagotavlja notranje revidiranje še za posrednega PU Študijski center za narodno spravo, katerega ustanovitelj je RS). Finančna velikost revizijskega okolja NRS ministrstev je bila v letu 2019 dobrih 9,5 milijard EUR, kar predstavlja približno polovico skupne finančne velikosti celotnega revizijskega okolja, ki ga pokrivajo NRS, ustanovljene pri PU v RS.

2. Pogoji, ki so posamezni NRS zagotovljeni kot podlaga za uspešnost njenega dela

2.1 Kadrovska ustreznost in zagotovitev možnosti najema dodatnih kapacitet notranje revizije

Na 14-ih ministrstvih je skupaj zaposlenih 25 notranjih revizorjev z nazivom DNR oz. PDNR, ki je zakonsko predpisan pogoj za izvajanje notranjega revidiranja pri PU (dodatno se v NRS še 2 javna uslužbenca usposabljata za pridobitev naziva DNR). Pri tem je potrebno opozoriti, da je kar v šestih ministrstvih (kar predstavlja 43 odstotkov vseh ministrstev) v NRS zaposlena zgolj ena oseba. Kar v 11-ih ministrstvih vodje NRS ocenjujejo, da nimajo dovolj kadrov za pokritje ključnih tveganj revizijskega okolja. Za celovito obvladovanje teh tveganj bi po oceni vodij NRS skupaj potrebovali 54 notranjih revizorjev, kar je več kot dvakrat toliko, kot je trenutno zaposlenih notranjih revizorjev pri ministrstvih.

Čeprav so bile potrebe po kadrovskih virih v vseh ministrstvih predstavljene predstojnikom, je bila v letu 2019 le pri enem od ministrstev sprejeta odločitev o sistemiziranju dodatnega delovnega mesta

v NRS. Na podlagi letnega poročila te NRS pa je bil javni razpis za zasedbo delovnega mesta objavljen šele v januarju 2020.

Najpogostejši razlog, zakaj predstojniki niso sledili predlogom NRS v zvezi s kadrovsko okrepitevijo služb, so po mnenju vodij NRS bili: (1) omejitve kadrovskih načrtov ministrstev in kadrovska podhranjenost tudi na drugih področjih poslovanja ministrstev ter (2) nezanimanje vodstev ministrstev za področje notranjega revidiranja.

Kljub resni kadrovski podhranjenosti NRS, sta le dve ministrstvi v letu 2019 svojim NRS omogočili najem zunanjih strokovnjakov, in sicer je bil eni NRS omogočen najem zunanjega strokovnjaka zaradi potrebnih posebnih znanj, povezanih z IT področjem, eni NRS pa je bil omogočen najem zunanjega izvajalca notranjega revidiranja kot dopolnitev kadrovskih kapacitet NRS. Pri tem je potrebno poudariti, da je bil najem zunanjih strokovnjakov omogočen le kadrovsko močnejšim NRS (v obeh primerih 3 osebne NRS), ne pa NRS z zaposlenim zgolj enim notranjim revizorjem.

2.2 Zrelost ministrstev na področju upravljanja tveganj

32 odstotkov vodij NRS ministrstev je poročalo, da v letu 2019 PU ni imel veljavne strategije, posledično tudi cilji ministrstev niso izhajali iz strategije. 37 odstotkov vodij NRS ministrstev je poročalo, da cilji na vseh področjih poslovanja ministrstva niso jasno zapisani, opredeljeni in merljivi. Za 53 odstotkov PU, vključenih v revizijska okolja NRS ministrstev, vodje NRS poročajo, da nimajo popisanih ključnih poslovnih procesov. Kljub temu, da imajo, z izjemo enega ministrstva, registre tveganj vzpostavljene skoraj vsa ministrstva, pa jih 26 odstotkov teh registrov ne posodablja ter ne uporablja kot orodja za obvladovanje tveganj.

2.3 Zagotavljanje organizacijske neodvisnosti notranje revizije in njeno sodelovanje z vodstvom

Kljub temu, da so NRS pri vseh ministrstvih (organizacijsko) neposredno podrejene predstojniku in da imajo vse zagotovljen prost dostop do vseh dokumentov, prostorov, sredstev in osebja PU, pa kar 36 odstotkov vodij NRS ocenjuje, da zrelost na področju zagotavljanja funkcionalne neodvisnosti NRS in razumevanje njene vloge v PU⁵⁴ ni ustrezna.

Čeprav 86 odstotkov vodij NRS neoviran in neomejen dostop do predstojnika, pa samo 64 odstotkov vodij NRS redno sodeluje na vseh pomembnejših sestankih vodstva PU. V enem primeru je bila vodja NRS celo izpostavljena pritiskom v zvezi s prilagajanjem vsebine revizijskih poročil, ti pritiski pa so prihajali s strani pogodbenega partnerja ministrstva.⁵⁵

V 21 odstotkih so vodje NRS ministrstev v letu 2019 prevzemale tudi naloge zunaj področja notranjega revidiranja.⁵⁶ Te naloge so bile vezane na pripravo Izjave o oceni NNJF oz. na usklajevalne postopke pri izvajanju zunanjih revizij s strani RSRS, pri čemer varovalke niso bile vzpostavljene. V slednjem primeru se je od NRS pričakovala tudi priprava odzivnega poročila.

Po mnenju vodij NRS bi k okrepitvi funkcionalne neodvisnosti NRS največ prispevalo:

- ustrezno opozarjanje in ozaveščanje predstojnikov s strani UNP (tako meni 64 odstotkov vodij NRS),
- vzpostavitev t.im. revizijskih odborov, predvsem na ravni ministrstev (tako meni 50 odstotkov vodij NRS),
- centraliziranje notranjerevizijske funkcije PU (tako meni 29 odstotkov vodij NRS ministrstev).

⁵⁴To pomeni, da sta organ nadzora in predstojnik seznanjena s Pravilnikom NR, potrebno organizacijsko neodvisnostjo NRS, njenimi nalogami in pristojnostmi ter oblikami učinkovitega uresničevanja organizacijske neodvisnosti (neposredni dostop in komuniciranje s predstojnikom/orgonom nadzora, neposredno poročanje predstojniku in organu nadzora, odobritev načrtov dela NRS in njenih virov,...).

⁵⁵ Revizijski pregled se je nanašal na pregled pogodbe o sofinanciranju.

⁵⁶ Kar sicer ob izpolnjevanju nekaterih pogojev omogoča standard 1112 Usmeritev, pri čemer morajo biti v teh primerih vzpostavljene ustrezne varovalke neodvisnosti notranje revizije ter nepristranskosti notranjih revizorjev.

2.4 Pričakovanja predstojnika v zvezi z delom notranje revizije

71 odstotkov vodij NRS meni, da so pričakovanja predstojnika v vezi z delom NRS ostala na enaki ravni kot v preteklem letu, 29 odstotkov pa, da so se zvišala in da (pogosto) presegajo zmožnosti NRS. Zanimivo je, da pri polovici teh primerov vodja NRS ne sodeluje na pomembnejših sestankih vodstva ministrstva, pa je vodstvo do notranje revizije kljub temu vzpostavilo višje pričakovanje. Dejstvo je, da notranja revizija ne zmore uspešno in učinkovito naslavljati področja najpomembnejših tveganj ministrstva, če ji dostop do ključnih informacij v zvezi z njegovim poslovanjem ni omogočen.

3. Delo NRS ter doseganja učinkov oz. dodane vrednosti v okolju, kjer deluje

3.1 Opravljeni notranjerevizijski pregledi

Skupaj je 14 NRS v letu 2019 opravilo 47 revizijskih pregledov, od katerih največ (66 odstotkov) notranjerevizijskih pregledov pravilnosti poslovanja, 23 odstotkov notranjerevizijskih pregledov smotnosti poslovanja, devet odstotkov revizij področja IT ter dva odstotka revizij po 14. členu Pravilnika o usmeritvah NNJF.

Povprečno število notranjerevizijskih pregledov, ki jih je opravila posamezna NRS, so bili trije pregledi, v povprečju pa je posamezni zaposleni notranji revizor v NRS v letu 2019 opravil manj kot dva (1,9) notranjerevizijska pregleda. To je precej nižje od povprečnega števila opravljenih pregledov na ravni vseh NRS, ki za leto 2019 znaša 4,4 preglede. Za posamezno revizijo je bilo v povprečju porabljenih 61 revizor/dni.

Izpostaviti velja, da v dveh NRS v letu 2019 ni bil zaključen niti en sam notranjerevizijski pregled, pri treh NRS pa le en notranjerevizijski pregled, čeprav večina vodij NRS teh petih ministrstev meni, da izvajanje storitev dajanja zagotovil, na podlagi njihovih izkušenj, ustvarja večjo dodano vrednost notranjega revidiranja v PU kot izvajanje svetovalnih storitev. Tako meni tudi 57 odstotkov vseh vodij NRS ministrstev.

Analiza gornjih rezultatov nakazuje na to, da se bodo NRS ministrstev v prihodnosti morale v večji meri osredotočati na agilnost notranjerevizijske funkcije ter na to, da bodo z manj obsežnimi, a bolj učinkovitimi notranjerevizijskimi pregledi sposobne nasloviti kritična tveganja poslovanja posameznih ministrstev ter predstojniku pravočasno zagotoviti ustrezen vpogled v njihovo obvladovanje.

V povprečju so NRS ministrstev porabile 38 revizor/dni za izvajanje svetovalnih nalog, od tega 10 revizor/dni za izvajanje večjih svetovalnih nalog, 23 revizor/dni za izvajanje sprotih svetovanj, pet revizor/dni pa za svetovanje pri pripravi Izjave o oceni NNJF.

3.2 Revizijska priporočila in njihovo izpolnjevanje

NRS ministrstev so v letu 2019 skupaj podale 375 priporočil za odpravo ugotovljenih slabosti, kar v povprečju predstavlja 27 priporočil na posamezno NRS. 36 odstotkov vseh podanih priporočil ministrstev v letu 2019 je bilo opredeljenih kot zelo pomembna priporočila, 43 odstotkov pa kot pomembna priporočila. 21 odstotkov priporočil je bilo opredeljenih kot manj pomembna priporočila.

Vodje NRS so poročale, da je bilo od vseh, v letu 2019 podanih priporočil, 50 odstotkov takšnih, ki so bile sistemske narave, kar pomeni, da so pripomogle k izboljšavam sistema upravljanja tveganj na revidiranem področju. Ključna naloga notranje revizije naj bi bila prav prispevati k izboljšavam tega sistema v smislu večje verjetnosti doseganja ciljev. V 14 odstotkih naj bi bila ta priporočila vezana na odpravo posamičnih nepravilnosti oz. napak, v preostalem deležu pa so vodje NRS največkrat poročale, da so bila priporočila vezana na odpravo ugotovljenih nepravilnosti in napak, kar pa se je tudi odražalo v učinkovitejši sistemski ureditvi.

Čeprav bi bilo pričakovati, da predstojniki na podlagi revizijskih priporočil odgovornim osebam naložijo izvajanje ukrepov za odpravo ugotovljenih slabosti/nepravilnosti, se to izvaja le pri 86 odstotkih ministrstev.

Vse vodje NRS so poročale, da spremljajo priporočila do končne izvedbe in v primeru neizvedbe priporočil predstojnika opozorijo na prevzem tveganj, ki iz tega izhajajo. Kljub temu ena vodja NRS s podatki o deležu izpolnjenih priporočil v zadnjem triletnem obdobju ne razpolaga, prav tako pa ne razpolaga s podatkom o neizpolnjenih zelo pomembnih priporočil v zadnjem triletnem obdobju.

Največ vodij NRS (43 odstotkov) je poročalo, da je bil delež izpolnjenih priporočil, v primerjavi s podanimi priporočili NRS v njihovem ministrstvu v zadnjem triletnem obdobju (od 2017 – 2019) višji kot 90 odstotkov, 21 odstotkov vodij NRS je poročalo, da je ta delež med 75 in 90 odstotki, isto število vodij, da je bil ta delež med 50 in 75 odstotki, pri enem ministrstvu pa je bil ta delež nižji od 50 odstotkov. Kot navedeno, ena od vodij NRS s tem podatkom ne razpolaga.

Delež še neizpolnjenih zelo pomembnih priporočil NRS (priporočila z visokim tveganjem), v primerjavi z ugotovljenim stanjem neizpolnjenih priporočil, ki jih je NRS podala v zadnjem triletnem obdobju (od 2017 do 2019), je na dan 31.12.2019 pri polovici vseh NRS ministrstev nižji od 10 odstotkov, pri dveh (14 odstotkih) NRS med 10 in 30 odstotki, pri dveh (14 odstotkih) NRS med 30 in 50 odstotki, nadalje pri dveh (14 odstotkih) NRS višji od 50 odstotkov, ena NRS pa s tem podatkom ne razpolaga.

Analiza navedenih podatkov nakazuje, da so ministrstva precej učinkovita pri izpolnjevanju priporočil notranje revizije. Ob predpostavki, da se NRS osredotočajo na najpomembnejša tveganja ministrstev, bi bilo pričakovati, da se (1) napake oz. slabosti, ugotovljene pri teh pregledih ne bi smele ponavljati ter da bodo zunanje revizijske institucije oz. inšpekcijske službe v primerih dobro delujočih NRS ugotovljale manj pomanjkljivosti v poslovanju ministrstev. Analiza mnenj oz. ponavljajočih se napak v poslovanju ministrstev pa temu ne pritrjuje, kar je podrobneje predstavljeno v nadaljevanju.

3.2.1 Mnenja RSRS v letu 2019

Po poročanju vodij NRS je RSRS v opravljenih revizijah, ki so se nanašale na poslovanje ministrstev oz. PU, vključenih v revizijska okolja NRS ministrstev, v letu 2019 izdal skupaj 42 mnenj. Od tega je bilo le v sedmih odstotkih primerov podano mnenje brez pridržkov, v 62 odstotkih je bilo izdano mnenje s pridržkom, v petih odstotkih primerov negativno mnenje, kar v 26 odstotkov primerov pa je RSRS zavrnilo izrek mnenja. Nadalje je 86 odstotkov vodij NRS ministrstev poročalo, da je bilo v letu 2019 v PU, ki sodijo v njihovo revizijsko okolje, izdano revizijsko poročilo s strani druge domače ali tuje nadzorne institucije (UNP v vlogi revizijskega organa, ki izvaja revidiranje črpanja sredstev EU, Evropska komisija, Evropsko računsko sodišče idr.). Kar v 83 odstotkih so bile v teh primerih ugotovljene nepravilnosti oz. pomanjkljivosti v delovanju PU.

3.2.2 Ponavljajoče se napake pri delovanju PU

43 odstotkov vodij NRS ministrstev meni, da se napake oz. slabosti v poslovanju, na katere opozarjajo v svojih revizijskih poročilih, ponavljajo. Kot razloge za to, navajajo: pomanjkljivosti v kontrolnem okolju, pomanjkanje konsenza med več organizacijskimi enotami, pomanjkanje znanja, nejasno delitev pristojnosti in odgovornosti zaposlenih, nezainteresiranost vodstva za dosledno izvajanje priporočil zunanjih in notranjih revizorjev, pomanjkljivosti pri organizaciji dela, pomanjkljive notranje kontrole, odsotnost funkcije notranjega revidiranja v razmeroma dolgem obdobju v bližnji preteklosti, nezadostna skrbnost javnih uslužbencev pri njihovem delu ter odsotnost sankcioniranja ponavljajočih se napak javnih uslužbencev.

3.3 Naslavljanje ključnih tveganj v revizijskem okolju NRS

Ključna tveganja revizijskega okolja so tista, ki imajo največji vpliv na doseganje ciljev posameznega PU. Upošteva se dejstvo, da najpomembnejši cilji poslovanja organizacije izhajajo iz njene strategije oz. strategij, je pričakovati, da ključna tveganja naslavlja doseganje teh (vsebinskih) ciljev.

Iz pregleda ključnih tveganj, ki so jih vodje NRS identificirali in navajali v vprašalnikih o delu NRS v letu 2019, izhaja, da se v največji meri ta tveganja še vedno nanašajo na osnovne podporne poslovne funkcije poslovanja organizacije (npr. kadrovska, finančna, nabavna funkcija) in ne na vsebinska/programska področja poslovanja posameznega ministrstva. Tako so tudi ključna tveganja

navedena v zelo splošnem smislu (npr. odsotnost razmejnitve odgovornosti in pristojnosti, neznanje, neustreznost kadrov, ipd).

O tem, da je v letu 2019 notranja revizija naslovila (obravnavala) ključna tveganja, je poročalo 57 odstotkov vodij NRS ministrstev. Tisti, ki ključnih tveganj niso naslovili, pa so kot razlog za to navajali dejstvo, da ključna tveganja ministrstva niso definirana, da v letu 2019 ni bilo izdano nobeno notranjerevizijsko poročilo (!) oz. da se NRS sooča s kadrovsko podhranjenostjo, ki posledično onemogoča, da bi bila ustrezno naslovljena vsa najpomembnejša tveganja. Pri navajanju ključnih tveganj, ki v letu 2019 niso bila ustrezno naslovljena, so se vodje NRS ponovno osredotočali na splošna tveganja poslovanja ministrstev (npr. tveganje nejasnih pristojnosti in odgovornosti, netransparentnosti, menjave kadrov, neizkušenosti, IT tveganja).

Velja opozoriti, da v kolikor notranja revizija ustrezno ne prepozna ključnih tveganj poslovanja, ta tveganja tudi ne zmore ustrezno nasloviti in predstojnikom posledično ne more dati ustreznih zagotovil o njihovem obvladovanju.

Ključna tveganja, ki so jih vodje NRS zaznavale pri poslovanju ministrstev so se v letu 2019 nanašala na:

- odsotnost razmejnitve nalog na posameznih področjih poslovanja ministrstva,
- neustreznost organiziranosti in kadrov,
- neznanje oz. nepoznavanje predpisov s strani zaposlenih,
- kompleksnost poslovanja,
- nezadostno informacijsko podporo,
- nejasnost strategij (ni kazalnikov, ni definiranega izhodiščnega in končnega stanja, ukrepov, finančnih virov),
- nezadostno obvladovanje tveganj pri pripravi pravočasne in ustrezne investicijske dokumentacije, pri uvrščanju projektov v NRP ter zagotavljanju skladnosti na področju izvajanja projektov,
- nedoseganje ciljev oz. nejasnost ciljev oz. odsotnost merljivih ciljev,
- neizvajanje skrbništva nad pogodbami in naročilnicami,
- odsotnost vzpostavitve notranjih kontrol na posameznih področjih poslovanja oz. pomanjkljivo delovanje notranjih kontrol zaradi človeškega faktorja (preobremenjenosti zaposlenih, neustreznega odnosa do dela),
- informacijsko varnost ter nepravočasno prilagajanje hitro spreminjajočem se in kompleksnem IT okolju,
- menjavo poslovodstva,
- odsotnost popisa ustreznih postopkov poslovanja,
- nejasne pristojnosti in odgovornosti,
- spremembe v poslovanju,
- nezadostno delovanje sistema upravljanja s tveganji, na pomanjkljiv sistem spremljanja in obvladovanja javnofinančnih tveganj,
- nenamensko porabo sredstev,
- tveganja, povezana z organizacijo in izvajanjem izobraževalnih dogodkov,
- neustrezno načrtovanje srednjeročnega javnofinančnega okvirja,
- prepogoste spremembe na področju zakonodaje, neusklajenost predpisov, napačno tolmačenje,
- nezadosten pregled in nadzor nad upravičenostjo in skladnostjo izplačil dodatkov k plačam,
- poslovanje javnega zavoda ter v tem okviru z izvajanje nadzora ministrstva nad njegovim poslovanjem,
- odsotnost sistema nadomeščanja javnih uslužbencev,
- neustrezno izvajanje dokumentarnega poslovanja in vodenja evidenc,
- revizije postopkov javnih naročil zaradi neustrezne strokovne podpore pri tehnični specifikaciji naročil ter posledično zamude pri sklenitvi pogodbe in realizaciji pogodbe glede na zagotovljene pravice porabe po sprejetem finančnem načrtu,
- nepravočasni prenos direktiv v slovenski pravni red,
- neustrezno upravljanje z dostopi do aplikacij v vsebinskem in tehnološkem smislu,
- centraliziranje poslovanja (javnih naročil, IT, nepremičnin),

- slabo komunikacijo.

3.4 Sposobnost NRS za zaznavanje koruptivnih dejanj

Le v enem primeru je NRS ministrstva v letu 2019 pri svojem delu zaznala znake koruptivnih dejanj, pri čemer je vodja o tem tudi ustrezno poročala (predstojniku, UNP ter državnemu tožilstvu). Pri tem je potrebno opozoriti, da 43 odstotkov vodij NRS meni, da NRS kot celota nima dovolj znanja, da oceni tveganje prevare in način njegovega obravnavanja v PU.

Zanimivo je, da kljub temu, da je UNP z izvedbo tradicionalne konference, namenjene izvajalcem notranjega revidiranja PU v letu 2018, naslovil teme preprečevanja prevar in da je tej temi pogosto namenjena pozornost tudi v okviru različnih strokovnih združenj (npr. IIA – Slovenski inštitut, Združenje preiskovalcev prevar – ACFE Slovenija), delež notranjih revizorjev, ki nimajo zadosti znanja za ocenitev tveganj prevare in načina njegovega obravnavanja v PU, še vedno razmeroma visok. Zahteva, da notranji revizor razpolaga s tem znanjem je vključena v standarde Usmeritev, kar pomeni, da bi moral vsak notranji revizor PU v skladu z zahtevami, ki se nanašajo na strokovnost notranjih revizorjev ta znanja imeti oz. jih pridobiti, če želi strokovno in s potrebno poklicno skrbnostjo izvajati notranje revidiranje.

4. Izpolnjevanje temeljnih načel strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju

Izpolnjevanje temeljnih načel strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, ki so prevzeta v Usmeritve, je predpogoj, da notranja revizija v svojem okolju lahko deluje uspešno in učinkovito ter predstojniku in celotnemu revizijskemu okolju dodaja koristi. Z analizo vprašalnikov k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2019 smo preverjali izpolnjevanje naslednjih temeljnih načel, ki se nanašajo na

- **Notranjo revizijo**, ki mora (1) biti usklajena s strategijami, cilji in tveganji organizacije, (2) imeti primerno mesto v organizaciji in ustrezne vire, (3) izkazovati kakovost in nenehno izboljševanje ter (4) učinkovito komunicirati
- **Rezultate njenega dela**, ki morajo (1) dajati zagotovila na podlagi ocene tveganj, (2) izkazovati prodornost, proaktivnost in usmerjenost v prihodnost ter (3) spodbujati izboljšave v organizaciji.

4.1 Usklajenost notranje revizije s strategijami, cilji in tveganji PU

Da je notranja revizija usklajena s strategijami, cilji in tveganji PU trdi 79 odstotkov vodij NRS. Zanimiva je primerjava s podatki vodij NRS (glej točko 2.2 te priloge), ki kažejo, da:

- 32 odstotkov ministrstev v letu 2019 PU ni imelo veljavne strategije ter posledično tudi cilji ministrstev niso izhajali iz sprejete strategije,
- pri 37 odstotkih ministrstev cilji na vseh področjih poslovanja niso jasno zapisani, opredeljeni in merljivi.

Razkorak zgornjih podatkov nakazuje na to, da je usklajenost notranje revizije s strategijami, cilji in tveganji PU dejansko precej nižja od tiste, ki jo ocenjujejo vodje NRS. Temu pritrjuje tudi dejstvo, da vodje NRS niso prepoznavali oz. navajali ključnih (vsebinskih oz. programskih) tveganj PU (kar je podrobneje navedeno v poglavju 3.3 te priloge).

Vodje tistih NRS, ki ocenjujejo, da notranja revizija ne izpolnjuje načela usklajenosti s strategijami, cilji in tveganji PU, kot razloge za to navajajo, (1) dejstvo, da je NRS premalo vključena v delovanje PU, (2) neodzivnost vodstva, (3) dejstvo, da strategije, cilji niso jasno določeni, tveganja niso posodobljena oz. (4) da strategija PU ne obstaja.

4.2 Notranja revizija ima primerno mesto v PU

Da ima notranja revizija primerno mesto v PU trdi 79 odstotkov vodij NRS, pri čemer to trditev večinoma utemeljuje s formalno umestitvijo NRS v organizacijsko strukturo PU. Le tri od enajstih NRS so

izpolnjevanje tega načela utemeljile tudi s tem, da je vodja NRS član kolegija vodstva, da sodelujejo z vodstvom, da vodstvo na kolegijih poudarja pomembnost notranjega revidiranja ter želi sodelovanja z notranjo revizijo. Upošteva se navedeno lahko sklepamo, da je število NRS, ki imajo v resnici primerno mesto v PU, ki vključuje tako ustreznost organizacijske umestitve NRS v strukturo PU kot tudi odnos vodstva do notranje revizije, precej nižje od tega, kar ocenjujejo vodje NRS.

Vodje NRS, ki izpolnjevanje tega načela niso potrdile, so kot razloge za to navajale, da je NRS premalo vključena v delovanje PU, da so vodstva neodzivna, da nimajo dostopa do ključnih informacij, da se vodstvo ne želi spopasti z nujno potrebnimi spremembami v načinu upravljanja, obvladovanja tveganj in izvajanja kontrolnih procesov ter da razmerja med enako vrednotenimi delovnimi mesti v PU glede na zahteve in odgovornosti niso ustrezna.

4.3 Notranja revizija ima ustrezne (kadrovske in materialne) vire

Da ima notranja revizija ustrezne (kadrovske in materialne) vire so potrdili le trije (21 odstotkov) vodje NRS, pri čemer (1) ena od teh vodij NRS navaja, da z obstoječim kadrom lahko zagotovijo izvedbo potrebnih notranjerevizijskih pregledov v 5 – letnem ciklu notranjega revidiranja, za bolj učinkovito delovanje službe pa bi potrebovali še enega notranjega revizorja, (2) druga od teh vodij pa navaja, da kljub kadrovski ustreznosti primanjkuje sredstev za potrebno izobraževanje.

Na tej podlagi lahko sklepamo, da ima le ena od štirinajstih NRS, ustanovljenih pri ministrstvih, dejansko zagotovljene ustrezne kadrovske in materialne vire.

4.4 Notranja revizija učinkovito komunicira

Da notranja revizija učinkovito komunicira je potrdilo 79 odstotkov vodij NRS, pri čemer so učinkovitost komunikacije utemeljevali z vsebino revizijskih poročil ter ustreznimi odzivi revidirancev na revizijska poročila, predstavitevijo ključnih vsebin in dogodkov na kolegiju ministra, z ustrežno tako ustno kot pisno komunikacijo, s sodelovanjem na pomembnejših sestankih vodstva ter učinkovito in korektno komunikacijo z revidiranci, neformalno sprotno komunikacijo ob zaznavi težav, potreb, neposrednim komuniciranjem s predstojnikom.

Vodje NRS, ki učinkovitosti komuniciranja niso potrdili, so kot razloge za to navajali predvsem težave v pridobitvi povratnih informacij vodstva, nezainteresiranosti vodstva za notranjo revizijo ter odsotnost udeležbe vodje NRS na pomembnejših sestankih vodstva.

4.5 Rezultati notranje revizije dajejo zagotovila na podlagi ocene tveganj

Da rezultati notranje revizije dajejo zagotovila na podlagi ocene tveganj je potrdilo 86 odstotkov vodij NRS, to dejstvo pa so v največji meri utemeljevali z načrtovanjem dela notranje revizije, ki temelji na predhodno izvedeni oceni tveganja.

Vodje NRS, ki izpolnjevanje tega načela niso potrdile, so kot razlog za to navajale, da zaradi pomanjkljive kadrovske zasedbe ne morejo ustrezno opravljati vseh nalog notranjega revidiranja.

Tudi na tem mestu velja opozoriti, da glede na slabosti na področju prepoznavanja ključnih tveganj s strani NRS (kar je navedeno v točki 3.3 te analize) ter stanja zrelosti ministrstev na področju obvladovanja tveganj (glej točko 2.2 te analize) je izpolnjevanje tega temeljnega načela v realnosti precej nižje od ocene vodij NRS.

4.6 Rezultati notranje revizije izkazujejo prodornost, proaktivnost in usmerjenost v prihodnost

86 odstotkov vodij NRS potrjuje, da rezultati notranje revizije izkazujejo prodornost, proaktivnost in usmerjenost v prihodnost. To utemeljujejo z navedbami, (1) da podajajo sistemska priporočila ter izvajajo svetovalne naloge za izboljšanje prihodnjega delovanja, (2) da v notranji reviziji spremljajo dogajanje v organizaciji in zunaj nje, so seznanjeni z novostmi, trendi in tveganji, ki se na novo pojavljajo in bi lahko vplivala na organizacijo, ter se skušajo pravočasno odzivati na grožnje, ki bi utegnile zmanjšati vrednost (tudi ugled) organizacije, (3) da je notranja revizija proaktivna s podajo predlogov za

izboljšave preko podanih priporočil in tudi drugače (na sestankih, s podajo mnenj, predlogov itd.), (4) da pri uvajanju sprememb tudi svetovalno sodeluje, predvsem pri pripravi novih ali posodobitvi internih aktov ter (5) da opozarja na morebitna tveganja v prihodnosti.

Vodje NRS, ki tega načela ne potrjujejo, kot razlog za to navajajo pomanjkljivo kadrovska zasedbo oz. dejstvo, da sicer dajejo sistemska priporočila za izboljšanje poslovanja, vendar jih vodstva organizacijskih enot nato ne implementirajo.

4.7 Rezultati notranje revizije vzpodbujajo izboljšave v organizaciji

Da rezultati notranje revizije vzpodbujajo izboljšave v organizaciji z izjemo ene potrjujejo vse vodje NRS, pri čemer svoje navedbe utemeljujejo z dejstvom, da (1) podajajo številna priporočila, da bo revidirani subjekt z ustreznimi ukrepi zagotovil gospodarno, učinkovito in uspešno rabo sredstev, (2) želijo spodbuditi napredek in procese stalnega izboljševanja, ki bodo rezultirali v še višji ravni kvalitete poslovanja, (3) se je dvignil nivo znanja zaposlenih, ozaveščenost zaposlenih ter da zaposleni znanje, ki ga pridobivajo prenašajo na sodelavce, (4) so priporočila sistemske narave, vedno z mislijo na izboljšanje poslovnih procesov, (5) je viden je tudi napredek pri ravnanju in razmišljanju zaposlenih, ki jim je NRS svetovala pri uvajanju sprememb, (6) priporočila temeljijo na izboljšanju delovanja notranjih kontrol in posledično zakonitosti in gospodarnosti poslovanja.

Vodja NRS, ki izpolnjevanje tega načela ne potrjuje, kot največjo težavo na tem področju navaja neodzivnost s strani vodstva PU.

5. Zaključek

Analiza delovanja NRS ministrstev kaže na precejšnje razlike v delovanju posameznih NRS. Čeprav je iz njihovih letnih poročanj razvidno, da nekatere od služb sicer obravnavajo ustrezna tveganja, se primerno prilagajajo spremembam v revizijskem okolju in ustvarjajo korist za PU, večina NRS tega (največkrat zaradi omejitve virov, pa tudi zaradi neustreznega razumevanja funkcije notranjega revidiranja s strani vodstva ter pomanjkanja potrebnega znanja v NRS) ne zmore.

Najresnejše težave pri uspešnem in učinkovitem zagotavljanju notranjega revidiranja predstavljajo pomanjkanje (predvsem kadrovskih) virov, slabša zrelost PU na področju obvladovanja tveganj ter nizka učinkovitost NRS pri izvajanju notranjerevizijskih pregledov (precejšnje odstopanje od povprečja vseh NRS PU v letu 2019).

Za zagotovitev enotnega pristopa k notranjemu revidiranju vseh ministrstev ter ob upoštevanju v analizi navedenih slabosti in pomanjkljivosti v delovanju aktualnega sistema notranjega revidiranja pri ministrstvih, bi bilo smiselno (postopno) centralizirati notranjerevizijsko funkcijo vseh ministrstev. Na ta način bi prispevali k učinkovitejšemu razporejanju virov na področja ključnih (vsebinskih) tveganj poslovanja posamičnih PU, hkrati pa zagotovili tudi enotnejšo obravnavo vseh, v tako ustanovljeno službo vključenih PU. Z zagotovitvijo agilnejšega pristopa k notranjemu revidiranju ter ob upoštevanju možnosti specializacije kadrovskih virov za revidiranje posamičnih področij poslovanja ministrstev, bi lahko tako organizirana notranjerevizijska funkcija ministrstvom zagotavljala bistveno večje skupne koristi kot je seštevek vseh posamičnih koristi, ki jih ustvarjajo sedanje službe.

USMERJAMO, **N**ADZIRAMO, **P**OROČAMO
IN PRIPOROČAMO

