



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

URAD REPUBLIKE SLOVENIJE
ZA NADZOR PRORAČUNA

POROČILO

O STANJU NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH
FINANC V REPUBLIKI SLOVENIJI

ZA LETO 2022



USMERJAMO

NADZIRAMO

POROČAMO



Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna

KAZALO

NAGOVOR DIREKTORICE

1.	UVOD	1
2.	RAZVOJ PODROČJA NNJF V LETU 2022	2
2.1.	ENOTNA INFORMACIJSKA PODPORA NOTRANJEMU REVIDIRANJU PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV (PU)	2
2.2.	IZJAVA PREDSTOJNIKA OZ. POSLOVODNEGA ORGANA PU O DELOVANJU SISTEMA NOTRANJEGA NADZORA	2
2.3.	PRIPRAVA STALIŠČ S PODROČJA NNJF	3
2.4.	SVETOVALNA DEJAVNOST	3
2.5.	USPOSABLJANJE PREDSTOJNIKOV PU S PODROČJA NNJF	3
2.6.	IZOBRAŽEVANJE IN USPOSABLJANJE KANDIDATOV ZA PRIDOBITEV NAZIVOV DNR IN PDNR	4
2.7.	IZOBRAŽEVANJE OZ. USPOSABLJANJE NOTRANJIH REVIZORJEV PU	4
3.	ANALIZA STANJA SISTEMA NNJF V LETU 2022	6
3.1.	SPREMLJANJE NNJF NA PODLAGI VREDNOTENJA IN ANALIZIRANJA IZJAVE O OCENI NNJF	6
3.1.1	Analiza ocen posameznih sestavin NNJF	6
3.1.2	Analiza podatkov o zagotavljanju notranjega revidiranja	7
3.2.	SPREMLJANJE NNJF NA PODLAGI LETNEGA POROČANJA NRS IN ZUNANJIH IZVAJALCEV	8
3.2.1.	Organiziranost notranjega revidiranja	8
3.2.2.	Obseg, struktura in učinki opravljenega notranjerevizijskega dela	12
3.2.3	Ocena stanja NNJF ter zrelosti sistema upravljanja tveganj PU s strani NRS ter drugih nadzornih institucij	14
3.2.4	Analiza napredka na področja zagotavljanja notranjerevizijske funkcije z najemom zunanjega izvajalca	20
3.3.	PREVERJANJE DELOVANJA NNJF	25
3.3.1	Zagotavljanje notranjega revidiranja v manjših PU in njegove koristi, kot jih zaznavajo predstojniki PU	25
4.	POVZETEK SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI NNJF	28
4.1.	NOTRANJE KONTROLIRANJE IN URESNIČEVANJE POSLOVODSKE ODGOVORNOSTI PREDSTOJNIKOV PU	28
4.2.	NOTRANJE REVIDIRANJE	28
5.	PREDLAGANI UKREPI NA PODLAGI ANALIZE SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI PODROČJA NNJF	31

SEZNAM UPORABLJENIH IZRAZOV IN KRATIC

AJPES	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
DNR	Državni notranji revizor
IIA – Slovenski inštitut	Slovenski odsek Mednarodnega inštituta notranjih revizorjev (The Institute of Internal Auditors (IIA))
Izjava o oceni NNJF	Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ
Izjava predstojnika	Izjava predstojnika oz. poslovnega organa proračunskega uporabnika o delovanju sistema notranjega nadzora
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
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 PRILOG

PRILOGA 1: Analiza ocen sistema NNJF, podana s strani predstojnikov

PRILOGA 2: Organiziranost notranjega revidiranja in kadrovska zasedenost NRS

PRILOGA 3: Struktura opravljenega dela notranje revizije PU

PRILOGA 4: Področja, na katerih so NRS in zunanji izvajalci pretežno izvajali notranje revidiranje v letu 2022

2623 PU JE PREDLOŽILO IZJAVO O OCENI NNJF



72 odstotna

POKRITOST PU Z NOTRANJIM
REVIDIRANJEM

**po podatkih, predloženih v izjavi o oceni NNJF*



35 NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB

JE ZAGOTAVLJALO NOTRANJE REVIDIRANJE

584 PU



82 ZUNANJIH IZVAJALCEV (V
REGISTER UNP SO VPISANI 103
ZUNANJI IZVAJALCI)

JE ZAGOTAVLJALO NOTRANJE REVIDIRANJE

1309 PU

KLJUČNE TEŽAVE V LETU 2022



NADALJEVANJE TRENDA UPADA
ZAPOSLENIH V NRS IN ŠTEVILA
NRS PRI PU



LE ZA 40 ODSOTKOV PU ZUNANJI
IZVAJALCI PREDLOŽIJO LETNA
POROČILA NOTRANJE REVIZIJE



PROBLEMATIKA STARANJA
POKLICA DRŽAVNI NOTRANJI
REVIZOR



PU NAJEMAJO TUDI ZUNANJE
IZVAJALCE, KI NISO EVIDENTIRANI PRI
UNP



SLABA POLOVICA NRS (46
ODSOTKOV) SE NE OSREDOTOČA
NA KLJUČNE (SISTEMSKE) RAZLOGE
ZA POJAV
NEPRAVILNOSTI/NESMOTRNOSTI
POSLOVANJA PU



PU, KI NAJEMAJO ZUNANJE IZVAJALCE,
POGOSTO NE DOBIJO KAKOVOSTNE
STORITVE V SKLADU Z ZAHTEVAMI
PREDPISOV IN STROKOVNIH PODLAG
PODROČJA NNJF



ŽE NEKAJ LET NI POMEMBNEJŠEGA NAPREDKA NA PODROČJU
VZPOSTAVLJANJA SISTEMOV UPRAVLJANJA IN OBVLADOVANJA TVEGANJ PRI PU

TEŽAVE UNP PRI PRIDOBIVANJU OBJEKTIVNIH INFORMACIJ S PODROČJA NNJF

NAGOVOR DIREKTORICE

Pred vami je poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2022.

Poročilo zajema stanja na vseh ključnih področjih notranjega nadzora javnih financ, ki vplivajo tako na delo Urada RS za nadzor proračuna kot na delo notranjih revizorjev proračunskih uporabnikov ter ostalih izvajalcev notranjega revidiranja ter je prilagojeno tudi različnim vodstvenim strukturam javnega sektorja, katerim so izsledki notranjega nadzora javnih financ, vključno s storitvami notranjega revidiranja, prvenstveno namenjeni.

Leto 2022 je po dinamiki izvajanja aktivnosti in ugotovljenem stanju na področju notranjega nadzora javnih financ primerljivo s preteklimi leti, pri čemer pa ni mogoče prezreti vztrajnega pojavljanja iz leta v leto ugotovljenih istovrstnih slabosti, ki bremenijo uspešnost delovanja sicer razmeroma dobro zasnovanega sistema notranjega nadzora javnih financ. Gre za razmere in okoliščine, ki odražajo kadrovske šibkosti notranjerevizizijskih služb, ne dovolj zastopano vključenost notranje revizije v upravljalne procese ter ne dovolj kvalitetno zagotavljanje notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov s strani zunanjih izvajalcev.

Zaradi navedenega je poročanje za minulo obdobje pomembna priložnost poudariti in opozoriti na smeri nadaljnega razvoja področja notranjega nadzora javnih financ ob hkratnem zagotovitvi ohranitve tistih elementov sistema, katerih delovanje je prepoznano kot razmeroma dobro in učinkovito.

Upoštevač zmožljivosti, obseg in druge značilnosti obstoječe kadrovske strukture, ki jih to poročilo dovolj podrobno predstavlja, se zdi smiselno v prihodnjem obdobju osredotočiti se na zagotavljanje večjega sodelovanja in povezovanja različnih deležnikov v okviru obstoječega decentraliziranega sistema notranjega nadzora javnih financ ter na uvajanje vsebinskih izboljšav pri delu. Posebna pozornost Urada RS za nadzor proračuna bo namenjena okrepitvi izvajanja aktivnosti za izboljšano kakovost zagotavljanja notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov s strani zunanjih izvajalcev.

Znana je okvirna časovnica uveljavljanja prenovljenih standardov notranjega revidiranja, ki bodo pomembno prispevali k izboljššanemu delu vseh izvajalcev notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov. Uspešnost uveljavljanja prenovljenih standardov v prakso javnega sektorja bo zelo odvisna od pripravljenosti na sodelovanje različnih deležnikov, pri čemer bo Urad RS za nadzor proračuna zagotovo odigral aktivno vlogo.

Celota različnih usposabljanj in izobraževanj na področju notranjega nadzora javnih financ (izobraževanje za pridobitev naziva državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor, usposabljanja za vodilne javne uslužbenke in predstojnike proračunskih uporabnikov, sprotne seznanjanja notranjih revizorjev z novostmi ter medsebojna izmenjava dobrih praks itd.) doseže

pričakovane učinke le, če so kakovostno pripravljena, ciljno naslovljena in učinkovito izvedena, zato bo temu področju posvečena pomembna pozornost Urada RS za nadzor proračuna.

Kljub temu, da stanje na področju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji, ki ga prikazuje pričujoče poročilo, ni najboljše, obstaja velik potencial in dovolj prostora za napredek. Pomembna usmeritev na tem področju, do uresničitve katere bomo prišli le s postopnim uvajanjem sprememb in izboljšav je - z delovanjem in pomočjo mehanizmov notranjega nadzora javnih financ - doseči pri proračunskih uporabnikih stanje povečane preglednosti, pravilnosti in uspešnosti poslovanja.

Konstruktivno sodelovanje čim širšega nabora deležnikov, še zlasti notranjih revizorjev in drugih predstavnikov notranjerevizijske stroke ter vodilnih in vodstvenih delavcev v javni upravi, je pri uresničevanju navedene usmeritve ključnega pomena, istočasno pa je to tudi priložnost za krepitev notranje revizijske funkcije, ki ne sme biti le zakonska obveza, ampak koristno orodje za zagotovitev preglednega, pravilnega in uspešnega poslovanja proračunskih uporabnikov.

Kljub temu, da notranji nadzor javnih financ ne predstavlja edinega delovnega področja v Uradu RS za nadzor proračuna, katerega vodenje mi je bilo zaupano, gre za vsebine, ki so zelo pomembne. Sodelovanje pri razvoju tega področja ter iskanje sinergijskih učinkov in povezov z ostalimi delovnimi področji v uradu vidim kot dobro priložnost za razvoj institucije kot take.

Za dosedanje sodelovanje se najlepše zahvaljujem notranjim revizorjem, ki v okolju različnih proračunskih uporabnikov zavzeto in vztrajno izvajajo poslanstvo notranjega revidiranja ter so s posredovanjem potrebnih podatkov in informacij omogočili oblikovati vsebino tega poročila. Zahvaljujem se tudi ekipi Urada RS za nadzor proračuna, ki je pripravila to poročilo ter se kljub kadrovski okrnjenosti trudi zagotavljati pogoje uspešnemu delovanju sistema notranjega nadzora javnih financ.

Patricija Pergar

1. UVOD

Uredba o organih v sestavi ministrstev¹ določa, da Urad RS za nadzor proračuna (v nadaljevanju: UNP) opravlja naloge na področjih usmerjanja, koordinacije in kontrole delovanja sistema notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju: 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 ter z njim seznaní Vlado RS in Računsko sodišče RS (v nadaljevanju: RRS).

Poročilo o stanju NNJF v letu 2022 temelji na izsledkih analiz:

- podatkov iz Izjav o oceni NNJF za leto 2022, ki so jih podali predstojniki proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju: PU),
- 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 poudarja, 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 pa so odgovorni vodje notranje revizije PU.

Poročilo je **vsebinsko oblikovano** na način, da prikazuje:

- 1. razvoj področja NNJF v letu 2022**, ki vključuje predstavitev aktivnosti UNP za uresničitev sistemskih izboljšav področja NNJF,
- 2. analizo stanja sistema NNJF**, izdelano na podlagi izvajanja pristojnosti UNP na področju spremljanja, usmerjanja ter preverjanja delovanja NNJF, pri čemer so za leto 2022 posebej predstavljene (1) analiza uresničevanja poslovske odgovornosti predstojnikov glede vzpostavitve ustreznega sistema finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja, (2) analiza napredka na področju zagotavljanja notranjega revidiranja z najemom zunanjega izvajalca ter (3) analiza koristi notranjega revidiranja v manjših PU, kot jih zaznavajo njihovi predstojniki,
- 3. 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, 10/19, 64/19, 64/21, 90/21, 101/21, 117/21, 78/22, 91/22 in 25/23).

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, 13/18, 195/20 – odl. US in 18/23 – ZDU-10).

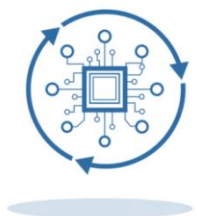
³ Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).

2. RAZVOJ PODROČJA NNJF V LETU 2022

V letu 2022 je UNP izvajal razvojne in usmerjevalne aktivnosti na področjih, ki prispevajo 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 (Ministrstvom za finance (v nadaljevanju: MF), Slovenskim inštitutom za revizijo, RSRS, Ministrstvom za javno upravo (v nadaljevanju: MJU) – Upravno akademijo, Slovenskim odsekom Mednarodnega inštituta notranjih revizorjev (IIA – Slovenski inštitut) ter s Centrom za izobraževanje v pravosodju).

2.1. Enotna informacijska podpora notranjemu revidiranju proračunskih uporabnikov (PU)



S projektom e-Notranja revizija se je vzpostavila enotna programska podpora izvajalcem notranjega revidiranja PU in v decentraliziranem sistemu notranjega revidiranja zagotovila možnost za poenotenje notranjerevizijskih metodologij, krepitvi učinkovitosti ter kakovosti notranjerevizijskega dela. Z dosledno uporabo oz. poročanjem prek aplikacije e-Notranja revizija s strani vseh izvajalcev notranjega revidiranja PU, bo UNP kot centralnemu organu za preverjanje in razvoj sistema NNJF zagotovljeno pridobivanje celovitih in kakovostnih informacij s področja NNJF.

UNP je v letu 2022 izvedel šest usposabljanj za uporabnike aplikacije, ki so bila namenjena zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja. Tekom celotnega leta je UNP tekoče zagotavljal potrebno vsebinsko podporo uporabnikom aplikacije. Do zaključka leta 2022 je k vzpostavitvi revizijskih okolij v aplikaciji pristopilo 32 (od skupaj 35) notranjerevizijskih služb, 19 zunanjih izvajalcev pa je podalo vloge za ureditev revizijskih okolij 124-ih PU, s katerimi imajo veljavne pogodbe o zagotavljanju notranjega revidiranja.

V letu 2022 je UNP izvedel ločene sestanke z lastnimi ter s skupnimi NRS, ki so bili namenjeni optimiziranju delovanja aplikacije ter doseganja prijazne izkušnje pri njeni uporabi. UNP je tekoče sodeloval z MJU – Direktoratom za informatiko, MJU (SOC)⁴ ter z izvajalcem pri odpravi težav in optimiziranju delovanja aplikacije ter nameščanju novih/posodobljenih verzij aplikacije v infrastrukturo državnega računalniškega oblaka, kjer je aplikacija nameščena.

2.2. Izjava predstojnika oz. poslovodnega organa PU o delovanju sistema notranjega nadzora

Izjava predstojnika oz. poslovodnega organa PU o delovanju sistema notranjega nadzora (v nadaljevanju: Izjava predstojnika) je dokument, ki naj bi nadomestil obstoječo Izjavo o oceni NNJF. Predstojnik PU naj bi s podpisom prenovljenega dokumenta podal izjavo, da je PU deloval zakonito in smotrno, preprečeval goljufije in korupcijo, dosegel zastavljene cilje ter pridobljena sredstva porabljal skladno z nameni, za katera so mu bila dodeljena. Namen nove Izjave

⁴ Varnostno – operativni center (Security Operation Center).

predstojnika je izboljšati organiziranost in delovanje sistema notranjega kontroliranja v PU ter s tem doseganje zastavljenih ciljev in spoštovanje temeljnih načel finančnega poslovanja oz. zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti.

UNP je v letu 2022 nadaljeval z aktivnostmi za uveljavitev Izjave predstojnika, in sicer:

- sodeloval je z MF in s Službo vlade za zakonodajo (v nadaljevanju: SVZ) pri pripravi ustreznih pravnih podlag,
- usklajeval vsebine pripravljene dokumentacije za uvedbo izjave (Usmeritev za notranje kontroliranje, vprašalnika in obrazca izjave ter metodologije za njeno izpolnitev) s Slovenskim inštitutom za revizijo in
- sodeloval z AJ PES pri pripravi sprememb Dogovora o sodelovanju na področju zbiranja in posredovanja podatkov iz Izjav predstojnikov.

Že 24. 9. 2021 je bil v Uradnem listu, št. 153/2021 objavljen *Pravilnik o dopolnitvah Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava*, s katerim je postala Izjava predstojnika del poslovnega poročila neposrednega in posrednega uporabnika državnega ali občinskega proračuna, ZZS, ZPIZ in javnega sklada.

Z zamikom sprejema in objave vseh pravnih podlag za uveljavitev nove Izjave predstojnika je tudi za leto 2022 ostala v veljavi obstoječa Izjava o oceni NNJF. Prizadevanja za uveljavitev nove izjave se nadaljujejo v letu 2023.

2.3. Priprava stališč s področja NNJF

UNP je v decembru 2022 izdal dve stališči s področja NNJF, in sicer:

- Stališče v zvezi z izvajanjem notranjega revidiranja glede na zahteve Zakona o nujnih ukrepih za zagotovitev stabilnosti zdravstvenega sistema (v nadaljevanju: ZNUZSZS) ter
- Stališče v zvezi z načrtovanjem notranjega revidiranja za leto 2023 pri ministrstvih, ki so bodisi predmet reorganizacije bodisi se vzpostavljajo na novo v skladu z določili Zakona o spremembah Zakona o Vladi Republike Slovenije.

2.4. Svetovalna dejavnost

UNP je tudi v letu 2022 opravljal svetovalno dejavnost na področju reševanja sistemskih, razvojnih in operativnih izzivov notranjih revizorjev, predstojnikov PU in ostalih deležnikov notranje revizije PU. V letu 2022 izvedena svetovanja so se nanašala na: (1) obveznost zagotavljanja notranjega revidiranja, (2) pristojnost notranje revizije, (3) zunanje izvajanje notranjega revidiranja PU in pogoje, ki jih morajo PU upoštevati pri najemu zunanjega izvajalca ter (4) skladnost delovanja notranje revizije z Usmeritvami za državno notranje revidiranje pri izvajanju svetovalnih poslov.

2.5. Usposabljanje predstojnikov PU s področja NNJF

UNP je v letu 2022 izvedel usposabljanja s področja NNJF za (1) vodilne javne uslužbenke v okviru programa usposabljanja za vodenje v upravi na MJU –

Namen nove Izjave predstojnika je izboljšati organiziranost in delovanje sistema notranjega kontroliranja pri PU ter s tem doseganje zastavljenih ciljev.



V letu 2022 izdani **dve novi** stališči UNP.



Usposabljanja s področja
ureditve sistema NNJF
naj bi prispevala k
izboljšanemu
upravljanju PU.

Upravni akademiji, (2) ravnatelje, na 24. posvetu Društva ravnatelj, (3) slušatelje v okviru šole za vodje uradov, kadrovsko – pravnih in finančno – računovodskih služb, ki jo je organiziral Center za izobraževanje v pravosodju, (4) predstojnike in direktorje sodišč, vodje in direktorje državnih tožilstev na usposabljanju, ki ga je prav tako organiziral Center za izobraževanje v pravosodju ter za (5) vodstvene delavce v zdravstvu na posvetu, ki ga je organiziralo Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije.

Na izvedenih izobraževanjih so bile predstavljene vsebine, povezane z ureditvijo sistema NNJF ter orodja, ki jih ima vodstvo PU na voljo za uresničevanje odgovornega poslovanja in doseganje zastavljenih ciljev. Poseben poudarek je bil namenjen vsebinam upravljanja tveganj, notranjega revidiranja ter načrtovanim spremembam in posebnostim nove Izjave predstojnika, kot orodja za izboljšanje sistema NNJF. Vodilnim zdravstvenim delavcem so bili predstavljeni tudi ključni poudarki oz. zahteve za izvedbo notranjega revidiranja glede na določila ZNUZSZS.⁵

UNP z usposabljanjem predstojnikov PU s področja NNJF nadaljuje tudi v letu 2023.

2.6. Izobraževanje in usposabljanje kandidatov za pridobitev nazivov DNR in PDNR

Slovenski inštitut za revizijo je na podlagi podpisane pogodbe z MF v letu 2021 objavil razpis izobraževanja za pridobitev naziva državni notranji revizor (v nadaljevanju: DNR) in preizkušeni državni notranji revizor (v nadaljevanju: PDNR). Na izobraževanje za pridobitev naziva DNR, ki se je pričelo izvajati v letu 2022, se je vpisalo 10 kandidatov, na izobraževanje za pridobitev naziva PDNR pa se ni prijavilo zadostno število kandidatov, zato izobraževanje v letu 2022 ni bilo izvedeno. Zaradi nezadostnega števila prijavljenih kandidatov se izobraževanje za pridobitev nazivov DNR in PDNR tudi v študijskem letu 2022/2023 ne bo izvajalo.

V letu 2022 sta naziv DNR pridobila dva kandidata, novih imetnikov naziva PDNR pa v tem letu ni bilo.⁶

2.7. Izobraževanje oz. usposabljanje notranjih revizorjev PU

UNP je v letu 2022 na področju izobraževanja oz. usposabljanja notranjih revizorjev PU:

- s prispevkom »Izzivi pri zagotavljanju notranjega revidiranja v javnem sektorju z zunanjim izvajalcem« sodeloval na 2. konferenci javnega sektorja, ki jo je organiziral IIA – Slovenski inštitut,
- organiziral redno letno konferenco izvajalcev notranjega revidiranja PU ter



⁵ Zakon o nujnih ukrepih za zagotovitev stabilnosti zdravstvenega sistema (ZNUZSZS) (Uradni list RS, št. 100/22 in 141/22 – ZNUNBZ).

⁶ Na dan 31. 12. 2022 so bili v imenik državnih notranjih revizorjev pri UNP vpisani 503 imetniki naziva DNR ter 110 imetnikov naziva PDNR.

- s prispevkom »Zaščita finančnih interesov in boj proti goljufijam pri porabi sredstev EU« sodeloval na 25. letni konferenci notranjih revizorjev, ki jo je organiziral Slovenski inštitut za revizijo.

3. ANALIZA STANJA SISTEMA NNJF V LETU 2022

Analiza stanja sistema notranjega nadzora javnih financ v letu 2022 temelji na:

- **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 analiziranju** letnih poročil NRS in zunanjih izvajalcev ter oddanih anketnih vprašalnikov k letnim poročilom o delu NRS in zunanjih izvajalcev,
- **preverjanju delovanja NNJF**, ki ga UNP uresničuje na podlagi njegovih pristojnosti iz 101. člena ZJF.

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

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih PU mora v skladu z navodilom⁷ in mednarodno prakso⁸ vsebovati tudi Izjavo o oceni NNJF, ki jo podpiše predstojnik oz. poslovodni organ PU. 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 pridobil od AJPEŠ, je za leto 2022, od skupno 2764 PU,⁹ Izjavo o oceni NNJF, skupaj z zaključnim računom, oddalo 2623 PU (95 odstotkov vseh PU).

3.1.1 Analiza ocen posameznih sestavin NNJF

Analiza ocen sistema NNJF za leto 2022, enako kot v preteklih letih (glej **Prilogo 1** tega poročila) kaže, da predstojniki PU v povprečju ocenjujejo, da je sistem NNJF vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja.¹⁰ UNP na podlagi večletnega spremljanja ocen posameznih sestavin sistema NNJF, t.j. (1) notranje (kontrolnega) okolja, (2) upravljanja s tveganji,¹¹ (3) kontrolne dejavnosti,¹² (4)

Skupna povprečna ocena predstojnikov o stanju NNJF:

4,1

(od možnih 5, kar pomeni, da je sistem ustrezno vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja oz. na 40 do 90 odstotkih poslovanja PU).

⁷ 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.

⁸ Usmeritve za standarde notranjih kontrol v javnem sektorju, INTOSAI - Združenje vrhovnih revizijskih institucij, 2004.

⁹ Število PU na dan 31.12.2022 iz Registra proračunskih uporabnikov, ki ga vodi Uprava za javna plačila

¹⁰ Pri poročanju v letnih poročilih o stanju NNJF v preteklih letih, je UNP poročal zgolj za izbrane skupine, v katere so bili vključeni vsi PU, razen organi v sestavi, upravne enote, krajevne skupnosti in druge lokalne skupnosti ter samoupravne narodnostne skupnosti. V letu 2021 so v letnem poročilu o stanju NNJF predstavljeni podatki za vse predložene Izjave o oceni NNJF. Ob tem velja izpostaviti, da je skupna ocena vseh petih elementov v primeru, da se upoštevajo vse prejete Izjave o oceni NNJF nižja in znaša 3,903. V Prilogi 1 pa je prikazana zbirna ocena 4,1, ki se nanaša na izbrane skupine oz. 1.752 PU.

¹¹ Predstojnik PU pri opravljanju tveganju poda oceno za naslednji dve področji: (1) Cilji so realni in merljivi, to pomeni, da so določeni indikatorji za merjenje doseganja ciljev in (2) Tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena, določen je način ravnanja z njimi.

¹² Predstojnik PU pri kontrolnih dejavnostih podaja oceno o sistemu notranjega kontroliranja, ki v PU temelji na obvladovanju tveganj in kontrolnih aktivnostih, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven.

informiranja in komuniciranja in (5) sistema nadziranja¹³ ugotavlja, da so ocene predstojnikov PU že več let enake oziroma so njihove spremembe neznatne. Da ocene posameznih sestavin v Izjavi o oceni NNJF ne odražajo dejanskega stanja in da je stanje NNJF pri PU slabše, kot ga ocenjujejo predstojniki PU v Izjavi o oceni NNJF, potrjujejo ugotovitve zunanjih nadzornih institucij (predvsem RSRS ter drugih domačih ali tujih nadzornih institucij)¹⁴ kot tudi informacije, prejete s strani NRS.

Zaradi ugotovljenih odstopanj od dejanskega stanja pri PU je potrebno ukrepanje in izboljšanje poročanja o stanju NNJF, za katerega je v okviru PU odgovoren in pristojen njegov predstojnik. UNP ocenjuje, da bo k temu pomembno prispevalo predvsem ozaveščanje in izobraževanje predstojnikov PU oziroma aktivnosti UNP za krepitev zrelosti in odgovornega poslovanja v PU (zamenjava aktualne Izjave o oceni NNJF z novo Izjavo predstojnika, enotna uporaba informacijske podpore notranjemu revidiranju PU e – Notranja revizija in posodobitev pravnih podlag, ki urejajo področje NNJF).

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 2022 notranje revidiranje zagotovilo **72 odstotkov** (1.893 od 2.623) PU, kar je enak odstotek kot v predhodnem letu. Kljub dokaj dobri celotni pokritosti z notranjim revidiranjem v letu 2022, ki jo v Izjavi o oceni NNJF navajajo predstojniki PU, velja izpostaviti skupino PU (krajevne skupnosti in druge lokalne skupnosti), kjer na podlagi posredovanih podatkov ugotavljamo, da si je notranje revidiranje zagotovilo zgolj 46 odstotkov PU (368 od 806). Iz analize podatkov predloženih Izjav o oceni NNJF za leto 2022 izhaja, da so lastne NRS notranje revidiranje zagotavljale za 218 PU, skupne NRS za 366 PU in zunanji izvajalci za 1.309 PU.

Na podlagi analize Izjave o oceni NNJF za leto 2022 UNP, kot že več let zapored, opozarja na **pomembne razlike istovrstnih podatkov v različnih virih** (npr. Izjava o NNJF, vprašalnik k letnemu poročilu NRS in zunanjih izvajalcev, predložena letna poročila zunanjih izvajalcev) o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja. Primerjave različnih virov kažejo, da je dejanska stopnja pokritosti z notranjim revidiranjem oz. **delež PU**, ki si je v letu 2022 zagotovil notranje

¹³ Predstojnik PU podaja oceno o ustreznosti sistema nadziranja, ki vključuje tudi primerno (lastno, skupno, pogodbeno) notranje revizijsko službo.

¹⁴ Podatki o izdanih mnenjih RSRS ter mnenjih drugih nadzornih institucij pri tistih PU, ki imajo več let delujoče NRS so podrobneje predstavljeni v točki 3.2.3 tega poročila.



72 %

pokritost PU z notranjim revidiranjem.

69 %

PU si je notranje revidiranje zagotavljalo z najemom zunanjega izvajalca – že vrsto let **prevladujočo obliko** zagotavljanja notranjega revidiranja PU.

(po podatkih predstojnikov, pridobljenih iz Izjav o oceni NNJF)

revidiranje, **bistveno manjši**. Kot razloge za to ponovno izpostavljam: (1) nepravilno ali zavajajoče navajanje zagotavljanja notranjega revidiranja v posameznem letu in njegove oblike (npr. lastne, skupne NRS ali zunanji izvajalec) v Izjavi o oceni NNJF, (2) nerazumevanje oz. uporaba 14. člena Pravilnika o NNJF glede zagotavljanja notranjega revidiranja (v občinah) in (3) zagotavljanje notranjega revidiranja za pretekla leta.

Dosedanji napori UNP glede izobraževanja oz. ozaveščanja predstojnikov na področju odgovornega poslovanja **še ne dajejo optimalnih rezultatov**. Enako velja za uporabo aplikacije e – Notranja revizija, ki bi z enotno metodologijo notranjega revidiranja in poročanja za vse PU k temu lahko pomembno prispevala. Zaradi ponavljajočih ugotovitev UNP in slabšanja kakovosti predloženih podatkov bodo, poleg sprememb veljavnih pravnih podlag, nujne spremembe načina pridobivanja podatkov o delovanju sistema NNJF.

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

UNP spremlja in analizira izvajanje funkcije notranjega revidiranja na podlagi posredovanih letnih poročil ter vprašalnika, ki je izdelan posebej za NRS in posebej za zunanje izvajalce.

UNP nekatere vidike zagotavljanja notranjerevizijske funkcije pri PU analizira vsako leto (npr. organiziranost notranjega revidiranja pri PU, obseg, struktura in učinkovitost dela), da lahko na tej podlagi spremlja trende razvoja in učinkovitosti sistema. Na področjih, kjer so bile ugotovljene ključne slabosti delovanja sistema oz. obstajajo pomembne priložnosti za izboljšanje stanja, vsako leto opravi dodatne analize, ki služijo utemeljivi smeri nadaljnjega razvoja sistema notranjega revidiranja kot pomembnega sestavnega dela NNJF.

V letu 2022 je bilo izvajanje funkcije notranjega revidiranja oz. njen prispevek k upravljanju PU analizirano z vidikov:

- organiziranosti notranjega revidiranja,
- obsega, strukture in učinkov opravljenega notranjerevizijskega dela,
- notranjerevizijske ocene stanja NNJF ter zrelosti upravljanja tveganj PU,
- napredka na področja zagotavljanja notranjerevizijske funkcije z najemom zunanjega izvajalca.

3.2.1. Organiziranost notranjega revidiranja

Po podatkih UNP je tako bilo na dan 31. 12. 2022 pri PU vzpostavljenih in delujočih **35 NRS**, od tega 25 lastnih NRS in 10 skupnih NRS. Število delujočih NRS se je v letu 2022 glede na predhodno leto zmanjšalo za dve NRS, saj se je upokojila edina notranja revizorka Ministrstva za kulturo,¹⁵ prav tako pa na Univerzi v Ljubljani v letu 2022 v NRS niso imeli zaposlenega notranjega revizorja.

¹⁵ Dne 5. 4. 2023 je UNP prejel obvestilo o tem, da je MK ponovno zaposlilo vodjo NRS.

V register zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja, ki ga vodi UNP, so bili na dan 31. 12. 2022 vpisani 103 zunanjih izvajalci. Kot že vrsto let doslej, je najem zunanjega izvajalca prevladujoča oblika zagotavljanja notranjega revidiranja PU. Podobno kot predhodno leto, si je v letu 2022 kar **69 odstotkov** od 1893 PU, ki so si v letu 2022 zagotavljali notranje revidiranje,¹⁶ **najelo zunanjega izvajalca**.

Podrobnejši podatki o organiziranosti notranjega revidiranja in kadrovske zasedenosti NRS so podani v **Prilogi 2** tega poročila.

3.2.1.1 Zagotavljanje funkcije notranjega revidiranja z NRS

Analiza podatkov zagotavljanja funkcije notranjega revidiranja v letu 2022 je izdelana na podlagi podatkov vseh 35-ih na dan 31.12.2022 delujočih NRS, ki so predložile vprašalnik. Iz analize predloženih vprašalnikov izhaja, da so lastne in skupne NRS, ki so oddale vprašalnik, v letu 2022 zagotavljale notranje revidiranje za **559 PU**.¹⁷

NRS, ki so oddale vprašalnik o delu NRS v letu 2022, so na dan 31. 12. 2022 zaposlovale **72 notranjih revizorjev** (enega manj kot predhodno leto) s pridobljenim nazivom DNR ali PDNR, ki je zakonsko zahtevan pogoj za opravljanje notranjega revidiranja PU. Trend vsakoletnega upadanja števila zaposlenih notranjih revizorjev oz. vsega osebja v NRS pri PU se torej¹⁸ nadaljuje že od leta 2017. V opazovanem petletnem obdobju se je število notranjih revizorjev, zaposlenih v NRS, **zmanjšalo za 11 odstotkov**, število vseh zaposlenih v NRS pri PU pa za 16 odstotkov. To je še posebej problematično z vidika dejstva, da vodje NRS že leta opozarjajo na **nezadostno število kadrov** za uspešno in učinkovito revidiranje vseh ključnih tveganj PU. Tudi v letu 2022 je bilo takšnih kar 26 (74 odstotkov) NRS, med njimi 12 NRS, organiziranih na ravni ministrstev. Vodje NRS so poročale, da bi za ustrezno naslavljanje ključnih tveganj poslovanja potrebovali 146 notranjih revizorjev, kar je več kot dvakrat toliko, kot so jih v letu 2022 zaposlovali. Kljub temu dejstvu je bil najem zunanjega izvajalca za zagotovitev dodatnih (kadrovske) kapacitet za revidiranje ključnih tveganj zagotovljen le šestim notranjerevizizijskim službam (kar je le slaba četrtnina vseh NRS, ki so poročale o tem, da za naslavljanje ključnih tveganj nimajo zadostnih kadrovske kapacitet). Prav tako je kar 23 odstotkov NRS, ki je poročalo o nezadostni kadrovske ustreznosti, imelo dodeljene naloge izven področja notranjega revidiranja. Te naloge so se nanašale na (1) pripravo izjave o oceni NNJF, (2) nadomeščanja vodenja notranje organizacijske enote, (3) vodenje terjatev (priprave sklepa za uskladitev stanja), (4) presojo procesov v



Ponoven upad števila zaposlenih notranjih revizorjev pri PU.



Vodje NRS ocenjujejo, da bi za ustrezno naslavljanje ključnih tveganj PU potrebovali več kot **dvakrat** toliko notranjih revizorjev, kot jih trenutno zaposlujejo.

¹⁶ Podatek temelji na informaciji predstojnikov PU, podanih v Izjavi o oceni NNJF za leto 2022. Izjavo je oddalo 2623 PU, vendar pa niso vsi PU (glede na višino proračuna oz. finančnega načrta) imeli obveznosti zagotavljanja notranjega revidiranja v letu 2022.

¹⁷ Kot navedeno v točki 3.1.2 tega poročila, UNP ponovno opozarja na razlike istovrstnih podatkov, pridobljenih iz različnih virov (npr. po podatkih iz izjav o oceni NNJF za leto 2022, ki so jo AJPEŠ kot del poslovnega poročila predložili predstojniki PU, izhaja, da so notranjerevizizijske službe v letu 2022 zagotavljale notranje revidiranje 584-tim PU, po podatkih iz vprašalnikov o delu NRS v letu 2022 pa izhaja, da so NRS zagotavljale notranje revidiranje 559-tim PU).

¹⁸ Z izjemo leta 2020, ko se je število zaposlenih notranjih revizorjev glede na predhodno leto povečalo za enega notranjega revizorja.

okviru Standarda ISO 9001:2015 ter (5) sodelovanje v delovni skupini za pregled investicijskih vlaganj v konkretni projekt.

Izmed 35 NRS, ki so oddale vprašalnik, je bila v letu 2022 **slaba polovica** (49 odstotkov oz. 17 NRS) takšnih, v katerih je **zaposlen zgolj en notranji revizor**. **Na ministrstvih**, ki imajo praviloma obsežnejša in kompleksnejša revizijska okolja, je takšnih služb **kar šest**, eno od ministrstev (t. j. Ministrstvo za kulturo) pa ob koncu leta 2022 ni imelo delujoče NRS, kar je v nasprotju z zahtevo ZJF. Ta namreč v 7. odstavku 100. člena ministrstvom nalaga, da zagotovijo notranje revidiranje za svoje potrebe in za potrebe proračunskih uporabnikov, za katere predlagajo finančne načrte, z notranjerevizijsko službo. Prav na ministrstvih, ki so na dan 31.12.2022 skupaj zaposlovala 21 notranjih revizorjev (*kar je za 16 odstotkov manj kot predhodno leto*), so vodje NRS ocenili, da bi za ustrezno naslavljanje ključnih tveganj poslovanja potrebovali 56 notranjih revizorjev. To pomeni, da so imele te NRS v povprečju skupaj le **37 odstotkov potrebnih kadrovske kapacitete**, ki bi s sprejemljivo mero gotovosti lahko prispevale k uspešnemu in učinkovitemu doseganju ciljev poslovanja.



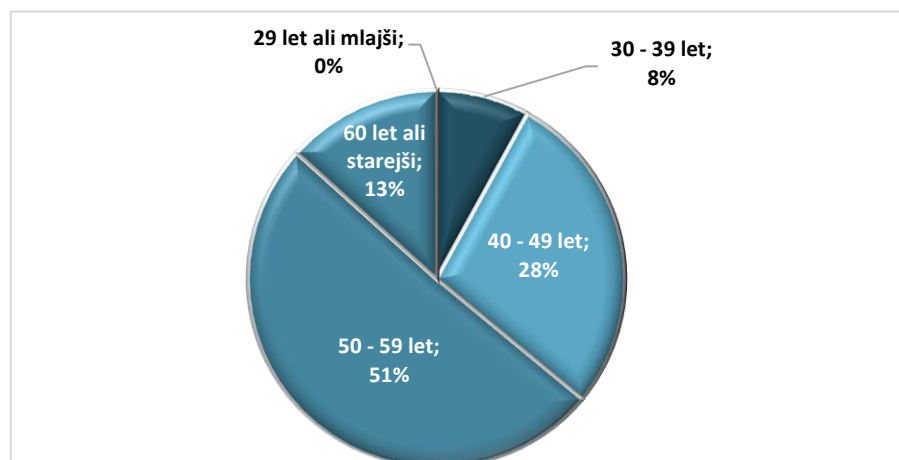
Staranje poklica

državnega notranjega revizorja in nezadosten pritek mladih kadrov.

Poleg navedene problematike kadrovske podhranjenosti NRS pa velja opozoriti tudi na **problematiko staranja zaposlenih notranjih revizorjev brez zagotovljenega ustreznega podmladka**. Analiza starostne strukture zaposlenih notranjih revizorjev ter tistih, ki se za pridobitev zakonsko zahtevanega naziva DNR še usposablja (glej Sliko 1), kaže, da je jih kar 64 odstotkov starejših od 50 let, od tega pa 13 odstotkov celo starejših od 60 let. Pritoka mladih v ta poklic ni oz. je zanemarljiv.

Še bolj **neugodna je starostna struktura zaposlenih** v NRS ministrstev, saj je v njih kar 76 odstotkov zaposlenih starejših od 50 let (od tega 14 odstotkov celo starejših od 60 let), v starostni strukturi pod 40 let pa ni nobenega zaposlenega. Prav tako v NRS ministrstev ni zaposlenih uslužbencev, ki bi se za pridobitev naziva DNR še usposabljali.

Slika 1: Starostna struktura zaposlenih notranjih revizorjev ter tistih, ki se za pridobitev naziva v NRS PU še usposablja na dan 31.12.2022



Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2022

Ključne težave, s katerimi so se v letu 2022 soočale NRS, so bile po navedbah vodij NRS predvsem (1) **v ministrstvih**: kadrovska podhranjenost, pomanjkanje znanj za revidiranje IT, pomanjkljiva komunikacija in informiranost predvsem v prvi polovici leta 2022, obseg in kompleksnost revidiranih področij, odsotnost potrditve načrtov notranje revizije ter pogoste kadrovske in druge spremembe, (2) **v občinah**: prav tako pomanjkanje kadra, pomanjkanje razumevanja notranjerevizijske funkcije pri predstojnikih, vplivanje na delo notranjega revizorja ter pomanjkanje informacij glede poslovanja PU, (3) **v javnih zavodih** pa: preobremenjenost notranjih revizorjev, kadrovski primanjkljaj, zahteve za izvedbo zahtevnih izrednih notranjerevizijskih pregledov, ki so imeli značaj preiskav ter slaba odzivnost nekaterih revidirancev.

NRS so v letu 2022 podajale tako **sistemska priporočila** kot **priporočila za odpravljanje posamičnih nepravilnosti**, pri čemer je bil delež NRS, ki so v pretežni meri podajale sistemska priporočila, s katerimi naslavlajo odpravo ključnih razlogov za pojav nepravilnosti, 54 odstoten. V teh primerih obstaja večja verjetnost, da se ugotovljene nepravilnosti ne bodo ponavljale, saj so bili z izboljšanjem sistema delovanja odpravljeni razlogi, ki so vodili v pojav nepravilnosti. UNP izpostavlja, da še vedno obstaja visok delež (46 odstotkov) tistih NRS, ki se s svojim delom ne osredotočajo na izboljšanje sistemske ureditve obvladovanja in upravljanja tveganj PU. Pri tem je potrebno dodati, da analiza podatkov kaže, da je takšnih NRS na ravni ministrstev malo (15 odstotkov), največ (71 odstotkov) pa jih je na ravni občin.

3.2.1.2 Zagotavljanje funkcije notranjega revidiranja z najemom zunanjega izvajalca

Izpolnjen vprašalnik o delu zunanjega izvajalca storitev notranjega revidiranja, ki ga je UNP v izpolnitev poslal vsem 103 v register vpisanim zunanjim izvajalcem, je za leto 2022 predložilo **le 53 zunanjih izvajalcev** (to je **51 odstotkov vseh**, ki so vpisani v register in osem odstotkov manj, kot ga je predložilo predhodno leto). Od 53 zunanjih izvajalcev, ki so predložili vprašalnik o delu v letu 2022, jih je **40 navedlo**, da so v letu 2022 **tudi dejansko izvajali notranje revidiranje pri PU**. Skupaj so poročali, da so v letu 2022 zagotavljali notranje revidiranje **504 PU**. Podatki iz Izjave o oceni NNJF kažejo, da je v letu 2022 notranje revidiranje PU zagotavljalo 82 zunanjih izvajalcev. To pomeni, da je UNP s ciljno usmerjenimi vprašalniki pridobil potrebne podatke za analizo stanja področja NNJF **od manj kot polovice** (49 odstotkov) zunanjih izvajalcev, ki so v letu 2022 zagotavljali notranje revidiranje PU.

Izvajalci notranjega revidiranja (tako NRS kot zunanji izvajalci) morajo, v skladu z Usmeritvami DNR, UNP seznaniti tudi z letnim poročilom, ki ga sicer naslavlja na predstojnika ter organ nadzora PU, njegovo obvezno vsebino pa predpisujejo Usmeritve DNR. UNP je letno poročilo notranje revizije za leto 2022 posredovalo **42 zunanjih izvajalcev**, in sicer za **527 PU**, ki so si zagotavljali notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca.



Nadaljevanje problematike zagotovitve **celovitega** in z Usmeritvami DNR **skladnega poročanja** zunanjih izvajalcev.

Glede na to, da podatki Izjav o oceni NNJF kažejo, da si je notranje revidiranje z najemom zunanje izvajalca v letu 2022 zagotavljalo 1309 PU, je UNP bodisi iz letnih poročil bodisi iz vprašalnikov k letnemu poročilu o delu zunanje izvajalca prejel potrebne in pomembne informacije o notranjem revidiranju kot sestavnemu delu NNJF le za približno **40 odstotkov PU**, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z najemom zunanje izvajalca. Problematika zagotovitve celovitega, ustreznega in objektivnega poročanja o delovanju sistema NNJF še vedno ostaja neuspešno naslovljena. UNP meni, da je ta izziv mogoče ustrezno obvladati z uvedbo obveznosti letnega poročanja izvajalcev notranjega revidiranja prek aplikacije e – Notranja revizija.

3.2.2. Obseg, struktura in učinki opravljenega notranjerevizijskega dela

3.2.2.1 Število notranjerevizijskih pregledov

V letu 2022 so NRS in zunanji izvajalci po podatkih iz vprašalnikov skupaj opravili **924 notranjerevizijskih pregledov** (od tega NRS 332, zunanji izvajalci pa 592). Skupno število opravljenih notranjerevizijskih pregledov se ni pomembno razlikovalo od predhodnega leta¹⁹ in se je povrnilo na raven pred pojavom epidemije v letu 2020. Za izvedbo posameznega notranjerevizijskega pregleda so NRS v povprečju porabile 28 dni, kar je podobno kot predhodno leto.

UNP že nekaj let zapored spremlja opravljeno **delo NRS, organiziranih pri ministrstvih**. 13 NRS, ki so v letu 2022 delovale v okviru ministrstev, je skupaj od 69-ih načrtovanih izvedlo 57 (83 odstotkov) notranjerevizijskih pregledov. Najpogosteje navedeni razlogi za neuresničitev načrtov so bili (1) da so se nekateri pregledi pričeli izvajati v zadnjih mesecih leta in do zaključka leta še niso bili dokončani, (2) nenačrtovane organizacijske/kadrovske spremembe tekom leta, (3) večji obseg izvajanja svetovalnih nalog notranje revizije od načrtovanega, (4) daljše bolniške odsotnosti ter (5) kompleksne in obsežne izredne notranjerevizijske naloge. Podobno kot predhodno leto, sta tudi v letu 2022 dve NRS ministrstev v celem letu opravile le en notranjerevizijski pregled, večjih svetovalnih nalog nista izvajali, prav tako pa nista porabljali večjega obsega časa za izvedbo sprotnih svetovanj. UNP ponovno opozarja, da v teh primerih obstaja tveganje, da ti dve ministrstvi, kljub formalno organizirani NRS, nista imeli zagotovljenega notranjega revidiranja, ki bi lahko pomembneje prispevalo k obvladovanju ključnih tveganj poslovanja.

3.2.2.2 Število notranjerevizijskih pregledov glede na število revizorjev

NRS so na dan 31. 12. 2022 skupaj zaposlovale **72** državnih notranjih revizorjev (zaposleni z nazivom DNR ali PDNR), **zunanjji izvajalci**, ki so izpolnili vprašalnik pa **50**. V povprečju je en notranji revizor opravil 7,6 notranjerevizijske preglede, kar je 22 odstotno povešanje glede na predhodno leto. Notranji revizor, zaposlen pri lastni NRS, je v povprečju opravil 2,6 pregleda (podobno kot v predhodnem letu), notranji revizor, zaposlen pri skupni NRS, 9 pregledov²⁰ (v predhodnem letu

¹⁹ V letu 2021 je bilo skupaj opravljenih 938 notranjerevizijskih pregledov, od tega so jih NRS opravile 360, zunanji izvajalci pa 578.

²⁰ Občutno višje število izvedenih notranjerevizijskih pregledov na zaposlenega revizorja pri skupnih NRS gre tudi v letu 2022 pripisati skupni NRS, organizirani pri Mestni občini Ljubljana, ki je za

7,6

notranjerevizijskih pregledov je v povprečju opravil en notranji revizor, in sicer:

2,6	9,0	12,1
pri lastnih NRS	pri skupnih NRS	pri zunanjih izvajalcih

10,2), notranji revizor, zaposlen (ali v drugem pogodbenem razmerju) pri zunanjem izvajalcu, pa 12,1 (v predhodnem letu 7,4).

Glede na finančno pomembnost revizijskih okolij **ministrstev** UNP že nekaj let zapored posebej spremlja podatek o številu izvedenih pregledov v NRS, organiziranih na ravni ministrstev. V teh NRS je zaposleni notranji revizor v letu 2022 izvedel od 1 do 8 notranjerevizijskih pregledov, v povprečju pa **2,7 pregledov**. Opozoriti velja, da je v kar štirih NRS ministrstev, posamezni zaposleni notranji revizor v celem letu opravil **en sam notranjerevizijski pregled**. Za en pregled so NRS ministrstev v povprečju porabile 41 revizor/dni, kar je za 13 revizor/dni več kot je poprečni porabljen čas za en notranjerevizijski pregled na ravni vseh NRS. Pri interpretaciji tega podatka je potrebno sicer upoštevati obsežnejša in zahtevnejša revizijska okolja ministrstev. Kljub temu pa UNP vodje NRS ministrstev vzpodbuja, da z manj obsežnejšimi pregledi skušajo agilneje naslavljati ključna tveganja v svojih okoljih oz. se hitreje odzivati na aktualne razmere in na ta način povečati prisotnost notranje revizije v revizijskem okolju ter okrepiti komunikacijo z najvišjim vodstvom.

3.2.2.3 Struktura notranjerevizijskih pregledov po vrstah

Podobno kot že nekaj let zapored, pregledi pravilnosti poslovanja še naprej predstavljajo pretežni del (87 odstotkov) vseh izvedenih notranjerevizijskih pregledov. Delež ostalih vrst notranjerevizijskih pregledov se je v letu 2022 znižal za dve odstotni točki, pri čemer pregledi smotrnosti predstavljajo sedem odstotkov, pregledi po 14. členu Pravilnika o usmeritvah NNJF²¹ pa štiri odstotke vseh izvedenih notranjerevizijskih pregledov. Iz analize strukture notranjerevizijskih pregledov po vrstah velja opozoriti na dejstvo, da ob vse večji avtomatizaciji in informacijski podprtosti procesov delež pregledov področja IT predstavlja **komaj dva odstotka** vseh izvedenih notranjerevizijskih pregledov. Pri tem ni odveč dodati, da je kar 29 odstotkov vseh NRS IT tveganja opredelilo kot ključna tveganja v njihovih revizijskih okoljih, a je notranjerevizijske preglede na tem področju izvajalo le 11 odstotkov NRS.

V **Prilogi 4** so prikazana področja, na katerih so NRS in zunanji izvajalci v pretežni meri izvajali notranjerevizijske preglede v letu 2022. Pri tem opozarjamo na dejstvo, da **zunanji izvajalci** še vedno najbolj pogosto izvajajo revidiranje na t.im. **splošnih področjih poslovanja PU**, s svojim delom pa se ne usmerjajo na specifična tveganja poslovanja za dosego ciljev PU na posameznih področjih njihovega dela. Tako so v letu 2022 npr. **na področju računovodstva** izvedli skoraj četrtino (24 odstotkov) vseh pregledov, sledi **področje plač** (21 odstotkov), področje **javnih naročil** (16 odstotkov) ter področje **financiranja in upravljanja**

izvedbo v letu 2022 opravljenih 76-ih notranjerevizijskih pregledov najemala tudi zunanje izvajalce. Tako je podatek o številu izvedenih notranjerevizijskih nalog na revizorja v skupnih NRS nekoliko višji kot v primeru, če bi v analizo zajeli le tiste notranje revizije, ki so jih opravili v skupni NRS MOL zaposleni notranji revizorji.

²¹ 14. člen Pravilnika o usmeritvah NNJF določa, da lahko za izvajanje nadzora javnih financ javnih zavodov in drugih izvajalcev javnih služb, ki so PU, pristojna ministrstva in občine uporabijo svojo NRS. NRS pristojnega ministrstva ali občine o ugotovitvah opravljenega revidiranja v javnih zavodih in drugih izvajalcih javnih služb v pristojnosti ministrstva ali občine v takih primerih poroča ministru oz. županu

87 %

pregledi pravilnosti poslovanja

7 %

pregledi smotrnosti poslovanja

4 %

pregledi po 14 členu

2 %

pregledi IT področja

s premoženjem (na vsakem od teh področij je bilo opravljenih 11 odstotkov vseh izvedenih notranjerevizijskih pregledov). Takšno stanje je lahko posledica dejstva, da zunanji izvajalci predstojnikom sami predlagajo revidiranje področji, ki jih najbolj poznajo, lahko pa tudi posledica nepravilnega dojemanja notranjega revidiranja s strani predstojnikov oz. vodilnih uslužbencev PU. Ti namreč notranjo revizijo dojemajo kot funkcijo, ki deluje le na finančno – računovodskem področju, ne pa na celotnem področju poslovanja in upravljanja PU.

3.2.2.4 Izvajanje notranjega revidiranja na področjih, ki jih kot ključna področja poslovanja javnih zdravstvenih zavodov, katerih ustanoviteljica je Republika Slovenija, navaja ZNUZSZS

UNP je pri zunanjih izvajalcih in NRS, ki so zagotavljali notranje revidiranje javnim zdravstvenim zavodom, katerih ustanoviteljica je RS, preverjal, ali so v letu 2022 naslavljali tudi ključna tveganja na področjih, na katerih notranje revidiranje zahteva ZNUZSZS in ki jih je pripravljalec zakona ocenil kot najbolj pereča.²²

Analiza podatkov prejetih vprašalnikov kaže, da je devet zunanjih izvajalcev in dve NRS izvajalo notranje revidiranje v teh PU, pri čemer sta **le dva** zunanja izvajalca izvajala notranje revidiranje področja **upravljanja čakalnih seznamov**, eden od njiju pa tudi notranje revidiranje **izkoriščenosti zmogljivosti** (prostorov, kadrov, opreme). Preostali izvajalci notranjega revidiranja (NRS in zunanji izvajalci) v teh javnih zavodih so se s svojim delom usmerili na druga področja poslovanja, in sicer so izvajali notranje revidiranje (1) plač, (2) osnovnih sredstev, (3) procesa nabave oz. javnih naročil, (4) zaposlovanja, (5) evidentiranja prihodkov in odhodkov glede na Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (ZPFOLERD-1)²³ ter sprejetih sodil, (6) razkritij v letnem poročilu in računovodskih izkazih, (7) evidentiranja delovnega časa, (8) obračunavanja DDV, (9) obvladovanja tveganj pri izdajanju UPN obrazcev, opominov in izterjav za fizične in pravne osebe, (10) dodatkov COVID ter (11) upravljanja s terjatvami.

3.2.3 Ocena stanja NNJF ter zrelosti sistema upravljanja tveganj PU s strani NRS ter drugih nadzornih institucij

Za vzpostavitev in delovanje ustreznega NNJF v PU, ki obsega na enotnih temeljih zasnovan sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja ter stalno preverjanje tega sistema, **je odgovoren predstojnik PU**. Predstojnik PU mora zagotoviti, da finančno poslovanje in sistem kontrol delujeta v skladu z načeli zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti, da se dosežejo zastavljeni cilji PU. Glede na predpostavke UNP, da so ocene predstojnikov o stanju NNJF, podane v izjavi,

²² To je revidiranje (1) upravljanja čakalnih seznamov, (2) čakalnih dob, vzrokov zanje in predlogov za njihovo odpravo ter (3) revidiranje izkoriščenosti zmogljivosti (prostorov, opreme in kadrov), pri čemer se pri reviziji izkoriščenosti kadrovske zmogljivosti ugotavljajo tudi odmiki glede na standarde Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

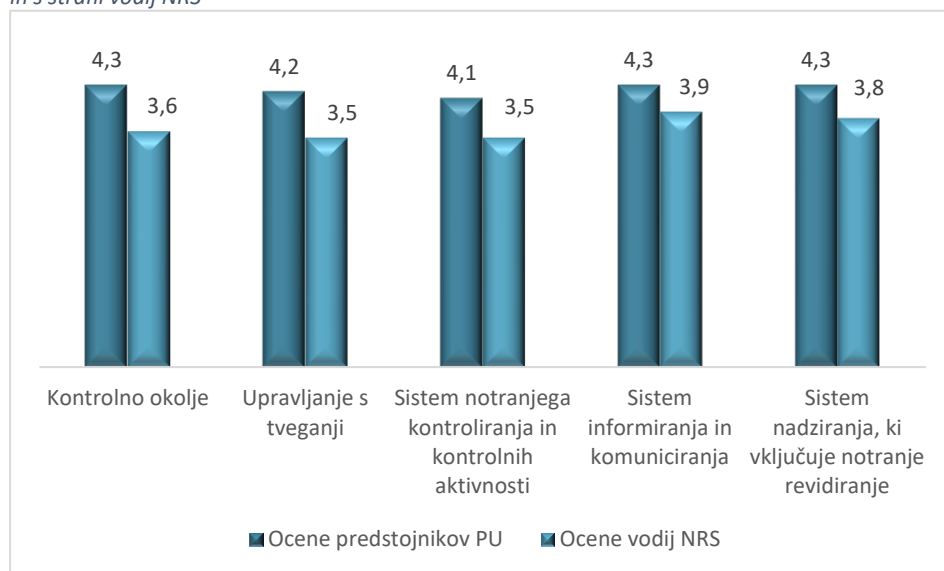
²³ Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (Uradni list RS, št. 33/11).

preoptimistične (glej tudi točko 3.1 tega poročila), je UNP v analizo za leto 2022 zajel ministrstva – kot finančno najpomembnejše PU ter preverjal oceno stanja NNJF, podano s strani vodij NRS v ministrstvih s tisto, ki so jo za to leto podali predstojniki ministrstev.

3.2.3.1 Ocena stanja NNJF v ministrstvih s strani vodij NRS v primerjavi z ocenami predstojnikov PU v Izjavi o oceni NNJF

UNP je za leto 2022 posebej analiziral oceno stanja NNJF po posameznih sestavinah sistema NNJF, t.j. (1) notranje kontrolnega okolja, (2) upravljanja s tveganji, (3) kontrolne dejavnosti, (4) informiranja in komuniciranja in (5) sistema nadziranja v **ministrstvih ter njihovih organih v sestavi**.²⁴ Primerjavo ocen stanja posameznih sestavin sistema NNJF v navedenih PU, podanih s strani predstojnikov PU ter s strani vodij NRS prikazuje Slika 2.

Slika 2: Primerjava ocen stanja posameznih sestavin sistema NNJF, podanih s strani predstojnikov in s strani vodij NRS



Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS ter Izjava o oceni NNJF za leto 2022

Rezultati analize kažejo, da je **največji razkorak pri ocenah** predstojnikov ter NRS pri ocenah **kontrolnega okolja ter upravljanja tveganj**, najmanjši pa pri sistemu informiranja in komuniciranja.

UNP poudarja, da prav primerno urejeno kontrolno okolje zagotavlja ustrezne predpogoje za vzpostavitev učinkovitega in uspešnega sistema notranjih kontrol, saj ima vsestranski vpliv na celotni ustroj notranjega kontroliranja in upravljanja tveganj. To pomeni, da bi veljalo v prihodnosti tudi s strani notranje revizije vložiti več naporov v svetovanja za vzpostavitev trdnih kontrolnih okolij ter sistemov upravljanja tveganj, saj ključni razlogi za pojav nepravilnosti v delovanju notranjih kontrol na posamičnih področjih poslovanja, pogosto



V prihodnosti bi veljalo več naporov vložiti v svetovanja za vzpostavitev trdnih kontrolnih okolij ter sistemov upravljanja tveganj PU.

²⁴V analizo je UNP vključil ministrstva ter organe v sestavi, ki jim notranje revidiranje zagotavljajo NRS ministrstev. Na podlagi navedenega v analizo ni vključil organa v sestavi, ki imata organizirano lastno notranjerevizijsko službo (AKRTP ter FURS).

izvirajo prav iz **šibko vzpostavljenih kontrolnih okolij ter odsotnosti ustrežno, z vodstveno podporo, vpeljanega upravljanja s tveganji.**

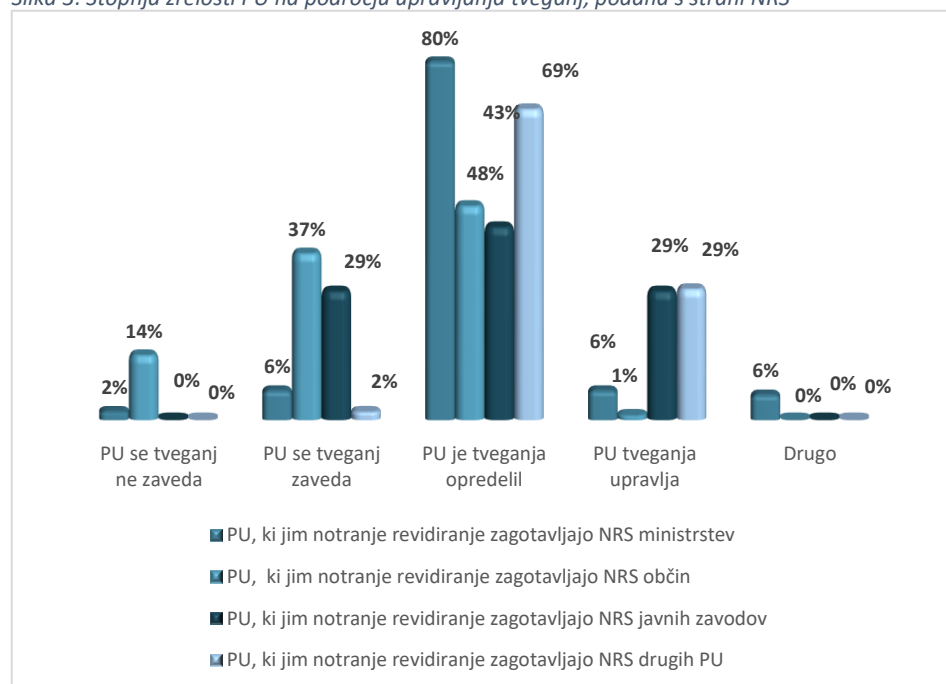
To dodatno potrjujejo tudi (1) ugotovitve o nepravilnostih oziroma nesmotrnostih poslovanja, ki jih pri omenjenih PU zaznava RSRS in druge nadzorne institucije ter (2) ocene stopnje zrelosti PU glede upravljanja tveganj, podane s strani vodij NRS.

3.2.3.2 Ocena zrelosti sistema upravljanja tveganj PU, podana s strani NRS

UNP že nekaj let ugotavlja in izpostavlja v letnih poročilih o stanju NNJF, da stopnja zrelosti PU glede upravljanja oziroma obvladovanja tveganj ni takšna, kot bi jo bilo pričakovati v skoraj dvajsetih letih od uvedbe sistema NNJF. Kljub temu, da je zahteva za razvoj in sprejem ustreznega sistema ocenjevanja in obvladovanja tveganj PU, ter v tem okviru tudi **zahteva za vzpostavitev registra tveganj** ter **popisa ključnih procesov**, vsebovana v podzakonskem aktu ZJF,²⁵ področje upravljanja tveganj v PU tudi v letu 2022 ni doseglo pomembnih izboljšav.

UNP je za leto 2022 analiziral **oceno NRS glede stopnje zrelosti** PU na področju upravljanja tveganj v PU, ki jim notranje revidiranje zagotavljajo več let delujoče NRS, in sicer posebej za ministrstva, občine, javne zavode ter druge PU.²⁶

Slika 3: Stopnja zrelosti PU na področju upravljanja tveganj, podana s strani NRS



Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2022

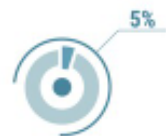
²⁵ Pravilniku o usmeritvah NNJF.

²⁶ Pri analizi podatkov je UNP med druge PU vključil PU, ki jim notranje revidiranje zagotavljajo naslednje NRS: FURS, AKRTP, RSRS, Vrhovno državno tožilstvo RS, Vrhovno sodišče RS, Državni zbor RS, vladna služba ter Generalni sekretariat vlade.

Analiza podatkov NRS kaže, da:

- **14 odstotkov** oziroma 56 PU, ki sodijo v revizijsko okolje NRS občin, ter **dva odstotka** oziroma dva PU, ki sodita v revizijsko okolje NRS ministrstev, še vedno nima razvitega formalnega pristopa k upravljanju tveganj. To pomeni, da se poslovodstvo v omenjenih PU ne zaveda, kakšna so tveganja in kakšna je njihova odgovornost v zvezi z upravljanjem tveganj, prav tako v omenjenih PU ni vzpostavljenih registrov tveganj.
- se v **37 odstotkih** oziroma 144 PU, ki sodijo v revizijsko okolje NRS občin, ter v **29 odstotkih** oziroma dveh PU, ki sodita v revizijsko okolje NRS javnih zavodov, poslovodstvo sicer zaveda tveganj, vendar v zelo omejenem obsegu. Poleg tega v teh PU še vedno ni razvitih procesov prepoznavanja ter vrednotenja tveganj in določanja ustreznih odzivov na tveganja. Tveganja so sicer lahko že zabeležena v sezname, vendar v teh PU ni vzpostavljenih registrov tveganj. Delež takih PU, ki sodijo v revizijsko okolje NRS ministrstev in drugih PU je sicer manjši in znaša šest odstotkov (sedem PU) oziroma dva odstotka (en PU).
- največ PU, ki jim notranje revidiranje zagotavljajo NRS, ima tveganja opredeljena. To pomeni, da ima PU izdelano strategijo upravljanja tveganj ter register tveganj, vendar še vedno na vseh področjih poslovanja PU ni zadovoljivo razvitega procesa prepoznavanja in vrednotenja tveganj. Od tega je največ takih PU, ki jim notranje revidiranje zagotavljajo NRS ministrstev (80 odstotkov oziroma 86 PU), sledijo jim PU, ki jim notranje revidiranje zagotavljajo NRS drugih PU (38 PU), NRS javnih zavodov (trije PU) ter NRS občin (185 PU).
- **29 odstotkov** oziroma 16 PU, ki sodijo v revizijsko okolje NRS drugih PU, ter **29 odstotkov** oziroma dva PU, ki sodita v revizijsko okolje NRS javnih zavodov, ima razvit celovit pristop k upravljanju tveganj, v okviru katerega je zagotovljena tudi ustrezna komunikacija, ki poteka na vseh ravneh PU. Poslovodstvo omenjenih PU se zaveda svoje odgovornosti glede upravljanja tveganj, v PU je vzpostavljen primeren proces prepoznavanja tveganj, vključno s sistemom ocenjevanja in vrednotenja tveganj ter register tveganj, ki se redno pregleduje in posodablja. Delež takih PU, ki sodijo v revizijsko okolje NRS ministrstev in občin ter imajo razvit celovit pristop k upravljanju tveganj je sicer manjši in znaša dobrih šest odstotkov oziroma sedem PU za ministrstva ter en odstotek oziroma štiri PU za občine.
- obstajajo tudi PU (šest odstotkov oziroma šest PU), ki jim notranje revidiranje zagotavljajo NRS ministrstev in imajo vzpostavljen register tveganj, vendar se le-ta ne redno pregleduje in posodablja.

Podrobna analiza podatkov iz vprašalnikov o delu NRS kaže, da stanje zrelosti PU na področju upravljanja tveganj še ni zadovoljivo ter posledično ni skladno z zahtevami ZJF ter podzakonskih predpisov s področja NNJF, saj še vedno ostaja visok delež PU, ki področje upravljanja tveganj PU nimajo ustrezno urejenega. Od skupno 559 PU, ki jim notranje revidiranje zagotavljajo NRS in so bili zajeti v analizo, ima v celoti razvit pristop k upravljanju tveganj le pet odstotkov oziroma 29 PU.



Le za **5 % PU**, ki so bili zajeti v analizo, NRS ocenjujejo, da imajo v celoti razvit pristop k upravljanju tveganj, v okviru katerega je zagotovljena ustrezna komunikacija, ki poteka na vseh ravneh PU.

Nadaljnja analiza kaže, da je stopnje zrelosti PU na tem področju najboljša pri javnih zavodih in drugih PU, ki imajo vzpostavljeno NRS, najslabša pa pri ministrstvih in občinah.

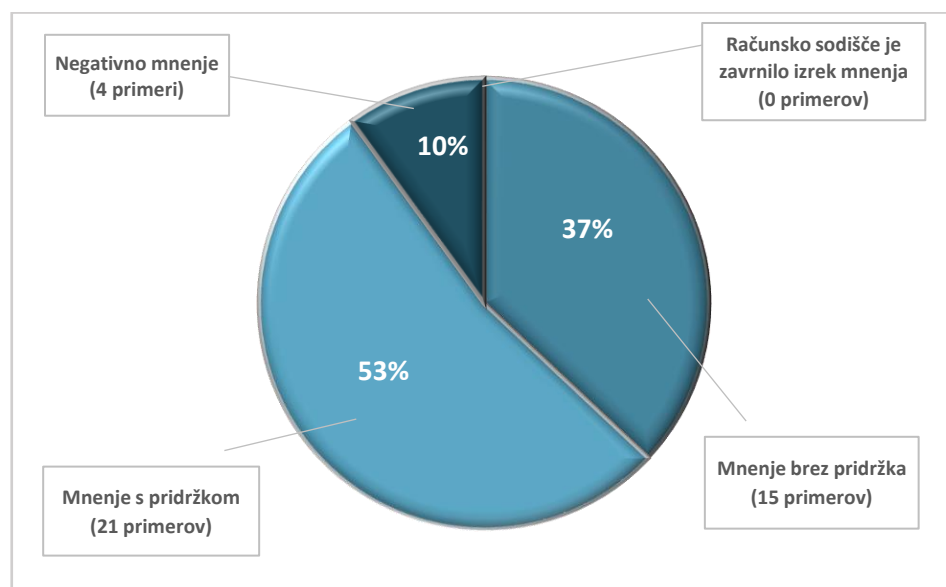
Da obstajajo pomanjkljivosti v vzpostavljenem in delujočem sistemu upravljanja tveganj pri PU potrjujejo tudi podatki o nepravilnostih in nesmotrnostih, ki jih pri omenjenih PU zaznava RSRS in druge nadzorne institucije, ki so podrobneje predstavljeni v nadaljevanju tega poglavja. Negativna mnenja s strani RSRS so bila podana prav pri tistih PU, v katerih je stopnja zrelosti na področju upravljanja tveganj najslabša, in sicer pri PU, ki jim notranje revidiranje zagotavljajo NRS ministrstev in občin.

3.2.3.3 Mnenja RSRS

UNP že nekaj let spremlja podatke o izdanih mnenjih RSRS pri tistih PU, ki imajo več let delujoče NRS.²⁷ Po poročanju vodij NRS je RSRS v opravljenih revizijah v letu 2022 skupaj izdalo 40 mnenj. V letu 2022 je RSRS pri teh PU v 37 odstotkih primerov revizij podano mnenje brez pridržka kar kaže na izboljšanje glede na leti poprej.²⁸ Največ mnenj brez pridržka je RSRS izdalo pri PU, ki sodijo v revizijsko okolje NRS ministrstev,

Še vedno pa je delež negativnih mnenj RSRS visok oz. ostaja enak kot leto poprej in znaša 10 odstotkov. Negativna mnenja so bila podana pri PU, ki sodijo v revizijsko okolje NRS ministrstev in NRS občin.

Slika 4: Struktura mnenj RSRS v revizijah, opravljenih pri PU z več let delujočimi NRS



Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2022

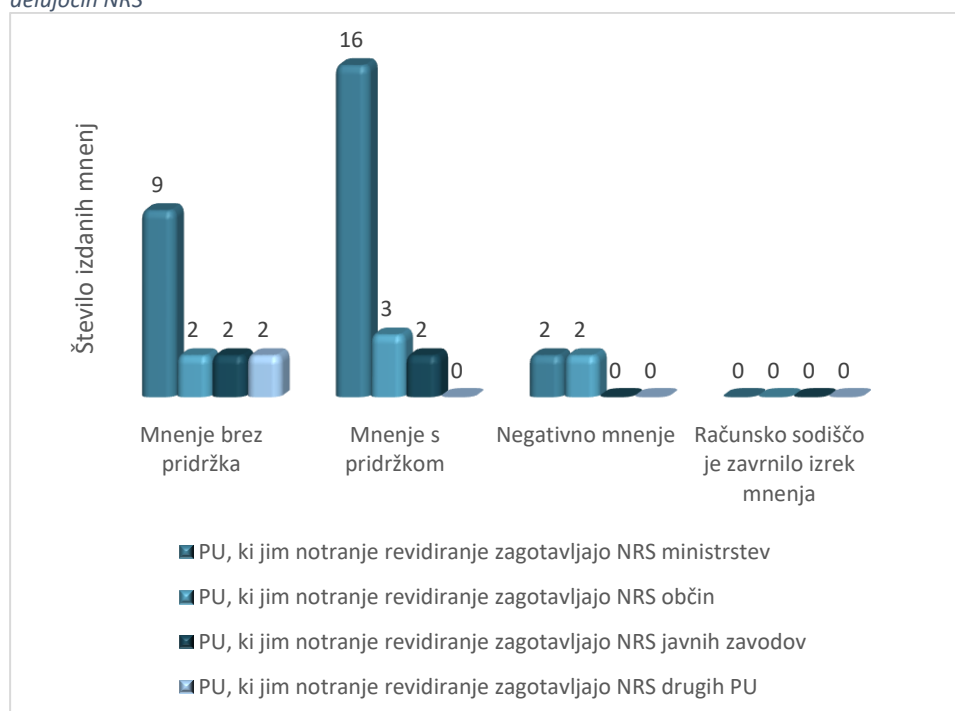
²⁷O tem, da so bile pri PU, ki sodijo v revizijsko okolje posamezne NRS, v letu 2022 izvedene revizije RSRS, je v vprašalnikih poročalo 21 od 35 (60 odstotkov) vodij NRS, enak delež kot v letu 2021, v letu 2020 pa 58 odstotkov.

²⁸V letu 2021 je bilo mnenje brez pridržka podano v 23 odstotkih revizij, enak delež kot v letu 2020.

Nadaljnja analiza mnenj RSRS kaže, da so bile kar pri 52 odstotkih oziroma pri 11-ih PU ugotovljene pomembne nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti pri poslovanju PU, ki so se nanašale na področja:

- javnega naročanja;
- financiranja in izvajanja nadzora nad proračunskimi uporabniki, v pristojnosti ministrstva;
- ravnanja s stvarnim premoženjem;
- računovodskega poročanja ter
- sistema okoljskih dajatev za rabo vode.

Slika 5: Število mnenj RSRS v revizijah, opravljenih pri PU, ki sodijo v revizijsko okolje več let delujočih NRS



Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2022

Visoko število izdanih mnenj RSRS s pridržkom oz. negativnih mnenj v PU z več let delujočimi NRS potrjuje dvom v objektivnost večletnih (visokih) ocen predstojnikov, da imajo v svojih okoljih poleg ustrezno vzpostavljenega sistema upravljanja s tveganji tudi ustrezno vzpostavljen sistem nadziranja, ki vključuje tudi notranje revidiranje.²⁹

3.2.3.4 Revizije opravljene s strani drugih domačih ali tujih nadzornih institucij

Poleg podatkov o izdanih mnenjih RSRS pri tistih PU, ki imajo več let delujoče NRS,³⁰ UNP že nekaj let spremlja tudi podatke o izdanih mnenjih drugih domačih

²⁹Predstojniki so tudi ta del NNJF že tretje leto zapored ocenili s skupno povprečno oceno 4,1 kar pomeni, da sistem nadziranja, vključno z notranjim revidiranjem, ocenjujejo kot ustrezno vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja PU.

³⁰O tem, da so bile pri PU, ki sodijo v revizijsko okolje posamezne NRS, v letu 2022 izvedene revizije oziroma inšpekcije s strani domačih ali tujih nadzornih institucij, je v vprašalnikih poročalo 15 od 35 (43 odstotkov) vodij NRS, v letu 2021 je bil ta delež 40 odstoten, v letu 2020 pa 42 odstoten.

oziroma tujih nadzornih institucij. Rezultati analize v letu 2022 kažejo na izboljšanje, saj so vodje NRS poročale, da so bile v 20 odstotkih izdanih revizijskih poročil (v letu 2021 je bil ta delež 29 odstoten, v letu 2020 pa 87 odstoten), ugotovljene pomembne nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti v delovanju PU.

3.2.3.5 Ustreznost vzpostavljenega sistema upravljanja tveganj pojava pomembnih nepravilnosti oz. prevar pri PU

Da je pri PU, v okviru katerih NRS že dlje časa delujejo, ustrezno vzpostavljen sistem prepoznavanja tveganj, odkrivanja oz. prijavljanja pomembnih nepravilnosti oz. prevar ter ustreznega ukrepanja v primeru pojava pomembne nepravilnosti oz. prevare meni 63 odstotkov vodij NRS, pri čemer je ta delež pri ministrstvih in občinah bistveno nižji (da je sistem ustrezno vzpostavljen pri ministrstvih meni 54 odstotkov vodij NRS ministrstev, da je sistem ustrezno vzpostavljen na ravni občin pa meni le 29 odstotkov vodij NRS občin).

Slaba polovica (46 odstotkov) **vodij vseh NRS** meni, da **zaposleni** pri PU, kjer te NRS delujejo, **niso ustrezno usposobljeni za naslavljanje te problematike**. Delež vodij NRS, ki menijo tako, je najvišji pri občinah in posrednih PU (pri obeh 57 odstotkov) ter ministrstvih (46 odstotkov), nižji (25 odstotkov) pa pri organih v sestavi, vladnih službah ter drugih neposrednih PU.

O tem, da so pri izvajanju notranjerevizijske dejavnosti pri PU v letu 2022 naleteli na znake koruptivnih dejanj, nepravilnosti, ki kažejo na povzročitev večje škode, ali sumov, da gre za kaznivo dejanje, je poročalo 17 odstotkov NRS ter le eden zunanji izvajalec. Pri tem je pomembno dodati, da kar **slaba četrtnina vseh vodij NRS** (23 odstotkov) meni, da **notranja revizija kot celota nima dovolj znanja, da oceni tveganje prevare in način njegovega obravnavanja v PU**. Takšnih zunanjih izvajalcev je bistveno manj (le 5 odstotkov), pri čemer velja opozoriti na to, da podatki, prejeti v drugih virih (predvsem letnih poročilih zunanjih izvajalcev) tega deleža ne potrjujejo.

3.2.4 Analiza napredka na področja zagotavljanja notranjerevizijske funkcije z najemom zunanjega izvajalca

UNP že več let zapored opozarja na problematiko in neustrezno zakonsko ureditev zagotavljanja ustrezne kakovosti notranjega revidiranja ter poročanja notranje revizije v primerih, ko PU za zagotovitev notranjerevizijske funkcije najemajo zunanje izvajalce. Tudi v tem primeru bi namreč PU morali pridobiti kakovostno storitev, izvedeno v skladu z zahtevami predpisov s področja NNJF ter Usmeritev DNR.³¹

³¹ Obveznost notranjega revidiranja za PU je predpisana v ZJF, in sicer je v skladu z zahtevo 1. odstavka 100. člena ZJF predstojnik PU odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja. ZJF v 4. odstavku 100. člena od notranjih revizorjev zahteva, da notranje revidiranje izvedejo v skladu z Usmeritvami DNR, ki jih izda minister, pristojen za finance. S Pravilnikom o usmeritvah NNJF je dopuščena možnost, da si PU notranje revidiranje lahko zagotovijo tudi z najemom zunanjega izvajalca, pri čemer 12. člen tega pravilnika PU dopušča najem zunanjih izvajalcev pod pogojem, da le-ti pri izvajanju revizije upoštevajo Usmeritve DNR.

Zaradi pomembno visokega deleža zagotavljanja storitev notranjega revidiranja s strani zunanjih izvajalcev in kritičnih slabosti v zagotavljanju skladnosti njihovega dela v skladu z Usmeritvami DNR, je UNP **analiziral napredek na področju notranjega revidiranja zunanjih izvajalcev glede na ugotovitve**, ki so bile razkrite v letnem poročilu o stanju NNJF za leto 2021. V nadaljevanju predstavljena analiza temelji na podatkih, posredovanih v letnih poročilih zunanjih izvajalcev za leto 2022 ter na vprašalniku o delu zunanjega izvajalca v letu 2022.

3.2.4.1 Zagotovitev ustrezne podlage za izvajanje storitev notranjega revidiranja

UNP je v letnem poročilu o stanju NNJF za leto 2021 opozoril:

- tiste PU, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z najemom zunanjega izvajalca, da je za izvajanje storitev notranjega revidiranja **ključna kakovostna in ustrezna podlaga oz. pogodba**. Ta mora biti pripravljena skladno s predpisi s področja NNJF, Usmeritvami DNR in stališčem UNP o obveznih vsebinah pogodbe³² in da **izdana naročilnica**, ki jo izda PU, **ne predstavlja ustrezne pravne podlage za najem zunanjega izvajalca**.
- **občine na zmotno uporabo in razumevanje 14. člena Pravilnika o usmeritvah**. Omenjeni člen sicer dopušča, da župan za izvajanje nadzora nad javnimi zavodi, katerih ustanoviteljica je občina, uporabi tudi svojo notranjo revizijsko službo, ki mu v takih primerih tudi poroča, vendar tovrsten nadzor ne za občino in ne za javni zavod **ne predstavlja zagotovljenega notranjega revidiranja**, kot ga opredeljujejo predpisi in strokovne podlage s področja NNJF.

Kljub temu, da je bil delež zunanjih izvajalcev, ki so vprašalniku za leto 2021 poročali, da so imeli s PU sklenjeno pogodbo o izvajanju storitev notranjega revidiranja in je ta vsebovala tudi vse s stališčem³² zahtevane sestavine, zadovoljiv (dobrih 80 odstotkov), **pomembnejših sprememb na tem področju ni zaznati**. Tisti zunanji izvajalci, ki s PU niso imeli sklenjene pogodbe o izvajanju storitev notranjega revidiranja, so namreč tudi v letu 2022 notranje revidiranje izvajali na podlagi s strani PU izdane naročilnice.³³

3.2.4.2 Zagotavljanje skladnosti notranjega revidiranja z zahtevami Usmeritev DNR

I. UNP je v letnem poročilu za 2021 izpostavil, da je za zagotovitev skladnosti delovanja notranje revizije v posameznem PU potrebno slediti vsem zahtevam Usmeritev DNR glede **načrtovanja** notranjerevizijske dejavnosti, **izvajanja** notranjega revidiranja, **poročanja in spremljanja izvajanja priporočil**.



Kljub razkritju najpogostejših slabosti notranjega revidiranja s strani zunanjih izvajalcev v letnem poročilu o stanju NNJF za leto 2021 ter informiranju predstojnikov, **bistvenega napredka** glede kakovosti dela zunanjih izvajalcev v letu 2022 še ni zaznati.

³²Stališče v zvezi z Mednarodnim Standardom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju št. 1000 – Namen, pristojnost, odgovornost in naloga »Obvezne vsebine pogodbe o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu storitev notranjega revidiranja v primeru, ko si PU notranje revidiranje v celoti zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca«.

³³Opozoriti velja, da UNP ocenjuje napredek zgolj na podlagi odgovorov zunanjih izvajalcev v vprašalniku – večjih sprememb na tem področju ni zaznati, dejansko stanje pa je mogoče ugotoviti samo na podlagi revizije izbranega vzorca izvedenih postopkov javnega naročanja za najemanje zunanjih izvajalcev.

Kljub temu, da so zunanji izvajalci tako v vprašalniku za leto 2021 kot v 2022 (v obeh primerih slabih 90 odstotkov) navajali, da so pri PU v celoti zagotavljali izvajanje storitev notranjega revidiranja upoštevajoč Usmeritve za DNR, pregled letnih poročil zunanjih izvajalcev, ki jih je UNP prejel do konca februarja 2023, tako visokega deleža ne potrjuje. UNP ponovno, kot že nekaj let zapored, opozarja, da je ta odstotek, ki ga navajajo zunanji izvajalci, tudi v letu 2022 močno precenjen.

II. UNP je v letnem poročilu za leto 2021 opozoril na pomembno slabost delovanja zunanjih izvajalcev, saj, kot so navedli pri slabi polovici, njihovo letno načrtovanje nalog notranje revizije ni temeljilo na predhodno izdelani revizijski oceni tveganj. To pomeni, da svoje zmogljivosti niso usmerjali na najbolj tvegana področja, kjer bi bila lahko korist njihovega dela največja. Med razlogi za to so zunanji izvajalci najpogosteje navedli (enako tudi v letu 2022), da je bil **predmet notranjega revidiranja že vnaprej določen s strani naročnika** in da PU niso naklonjeni drugačnemu načinu delovanja notranje revizije. Čeprav odgovori zunanjih izvajalcev v vprašalniku za 2022 kažejo izboljšanje (67 odstotkov PU), UNP zgolj na podlagi predloženih letnih poročil zunanjih izvajalcev o notranjem revidiranju tega napredka ne more potrditi.

III. Iz vprašalnikov zunanjih izvajalcev za leto 2022 UNP povzema, da 21 odstotkov zunanjih izvajalcev ni imelo težav pri zagotavljanju skladnosti delovanja z Usmeritvami za DNR. Nasprotno pa tisti, ki so se z njimi soočali, izpostavljajo predvsem težave pri zagotavljanju skladnosti delovanja s:

- **Standardi skupine 2500 (spremljanje napredovanja) - 25 odstotkov zunanjih izvajalcev.** Kot glavni razlog za to so zunanji izvajalci navedli, da je spremljanje napredovanja oteženo ali nemogoče, saj se pogodbe o zagotavljanju notranjega revidiranja s PU praviloma sklepajo za obdobje enega leta (**enkratni posel**), v redkih primerih za več let. Na omenjeno neskladnost in težave zunanjih izvajalcev UNP opozarja že več let zapored. Ocenjuje, da je mogoče težave odpraviti z ozaveščanjem predstojnikov PU in zunanjih izvajalcev ter s spodbujanjem zagotavljanja skladnosti Pogodbe z izdanimi stališči UNP oz. da se že **v pogodbi dogovori tudi način spremljanja napredovanja**. K izboljšanju stanja bi vsekakor lahko prispevala tudi uporaba aplikacije e-Notranja revizija, saj zagotavlja kontinuiran vpogled zunanjega izvajalca, ki ima s PU sklenjeno pogodbo o zagotavljanju notranjega revidiranja, v celotno notranjerevizijsko dejavnost tega PU. To pomeni, da ima zunanji izvajalec vpogled v sprejete ukrepe, odrejene na podlagi priporočil notranje revizije tega PU v preteklosti, ter tudi v njihovo uresničevanje.
- **Standardi skupine 1300 (program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti) - 13 odstotkov zunanjih izvajalcev.** Med razlogi za to so navedli, da zunanji izvajalci za zagotavljanje skladnosti **nimajo jasnih navodil**, in izpostavili, **da je obstajala prešibka komunikacija z organom nadzora**. S tem v zvezi UNP zunanje izvajalce napotuje na dosledno uporabo Stališča UNP »Odgovornosti v zvezi s programom zagotavljanja in izboljševanja

kakovosti v primeru, da si PU notranje revidiranje v celoti zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca storitev notranjega revidiranja«. ³⁴

- **Standardi skupine 2200 (načrtovanje posla) – 10 odstotkov zunanjih izvajalcev.** Med razlogi za to so navedli omejitve, da gre pri tovrstnih notranjih revizijah in načinu zagotavljanja notranjega revidiranja običajno za **enkratni posel**, da načrt v teh poslih ni »klasičen«, saj je **naročnik** predhodno **že opredelil predmet revidiranja, preveč dokumentiranja in podhranjenost kadrovskih virov.**

3.2.4.3 Letno poročanje zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja

I. UNP je v letnem poročilu za leto 2021 ugotavljal in opozarjal, da je več kot 40 odstotkov zunanjih izvajalcev v letnih poročilih poročalo, da je zagotavljalo notranje revidiranje za pretekla leta (za leto 2020, 2019 ali celo še leta nazaj) in da so se zunanji izvajalci v okviru izvajanja storitev notranjega revidiranja usmerjali na področja potrjevanja pravilnosti posameznih računovodskih postavk in izkazov oziroma zaključnega računa PU ter na tej podlagi podajalo mnenja o pravilnosti poslovanja PU. Kot je bilo izpostavljeno, v navedenih primerih ne gre za zagotavljanje funkcije notranjega revidiranja pri PU skladno z zahtevami ZJF in Usmeritvami DNR.

UNP na podlagi preloženih letnih poročil zunanjih izvajalcev ugotavlja, da **pomembnejšega napredka na tem področju tudi v letu 2022 ni zaznati.** PU, zlasti manjši, zunanjega izvajalca storitev notranjega revidiranja praviloma najemajo zaradi potrditve pravilnosti poslovanja, ne pa pridobitve zagotovil o ustreznosti in učinkovitosti delovanja sistema notranjih kontrol oz. obvladovanja tveganj za doseg strateških in operativnih ciljev PU.

II. UNP že več let zapored opozarja na večje neskladnosti delovanja z zahtevami Usmeritev DNR pri **poročanju** zunanjih izvajalcev. Ti so namreč zavezani, da vsako leto predstojniku in organu nadzora poročajo tudi z letnim poročilom notranje revizije, ³⁵ katerega vsebina je predpisana z Usmeritvami DNR, z njim pa morajo seznaniti tudi UNP. Na podlagi pregledanih predloženih letnih poročil zunanjih izvajalcev napredka na tem področju v letu 2022 ni mogoče potrditi. Torej tudi za leto 2022 velja ugotovitev, da obstaja velika verjetnost, da predstojniki PU in organi nadzora s tako pripravljenim poročilom ne prejmejo zbirne informacije o delovanju notranje revizije in pomembnih ugotovitev v zvezi z upravljanjem PU.

III. UNP je v preteklem letu opozoril tudi na tveganja glede kakovosti notranjega revidiranja v tistih primerih, kjer je zunanji izvajalec zgolj z enim notranjim

³⁴ Stališče je dosegljivo na povezavi: <https://www.gov.si/drzavni-organi/organi-v-sestavi/urad-za-nadzor-proracuna/o-uradu/sektor-za-notranji-nadzor-javnih-financ/>

³⁵ V letnem poročilu notranje revizije mora vodja notranje revizije poročati o namenu, pristojnosti in nalogah notranje revizije, o izvajanju njenega načrta in o delovanju v skladu z Usmeritvami DNR. Poročati mora tudi o pomembni izpostavljenosti tveganjem in drugih zadevah kontroliranja, vključno s tveganji prevare, vprašanji upravljanja in drugimi zadevami, ki jim morata predstojnik oz. poslovodni organ PU in/ali organ nadzora posvetiti potrebno pozornost.

revizorjem³⁶ zagotavljal dejavnost notranjega revidiranja pri več kot 60-ih PU. Iz pridobljenih podatkov v letu 2022 izhaja, da ostaja stanje na tem področju nespremenjeno. Izpostaviti pa velja, da je zgolj 10 zunanjih izvajalcev UNP predložilo dobrih 50 odstotkov vseh letnih poročil, ki jih je za leto 2022 prejel UNP. Do konca februarja 2023 je UNP prejel 538 letnih poročil notranje revizije zunanjih izvajalcev, ki so poročali o zagotavljanju storitev notranjega revidiranja 527 PU.³⁷ UNP na podlagi predloženih letnih poročil **ponovno izpostavlja**:

- zunanji izvajalec, kljub večkratnim opozorilom UNP, da predloženo zbirno poročilo ni skladno z zahtevami Usmeritev, že več let zapored predlaga zbirno letno poročilo za vse PU, ki jim je v letu, za katerega poroča, zagotavljal notranje revidiranje;
- kljub temu, da formalna struktura letnega poročila vsebuje v Usmeritvah DNR navedene sestavine, njihova vsebina ne odraža pričakovanih informacij o opravljenem delu v okolju in obdobju, za katerega se poroča, ki bi predstavljale koristno in dodano vrednost za predstojnika ter ostale prejemnike poročila;³⁸
- letna poročila zunanjih izvajalcev ne vsebujejo zahtevanih vsebin, razlogi za njihovo opustitev pa v letnem poročilu niso razkriti (npr. zunanji izvajalec, ki je letna poročila predložil za 29 PU, je poročal zgolj na eni strani, v dveh točkah: (1) predmet revizije in (2) ocena kontrolnega okolja poslovanja, pri čemer vsebina slednje točke ni bila ustrezna);
- predmet notranjerevizijskega pregleda je pri istem zunanjem izvajalcu za različne PU enak (npr. za 25 PU), kar potrjuje ugotovitev UNP, da se notranja revizija v teh primerih prednostno ni usmerila na področja, ki so za PU najbolj tvegana;
- zunanji izvajalci, ki zagotavljajo notranje revidiranje večjega števila PU, ne glede na predmet revidiranja, pripravljajo letna poročila z isto vsebino, brez informacijske vrednosti za prejemnika poročila oz. obstaja dvom, da sta bila s tako pripravljenim letnim poročilom, ki ga je prejel UNP, seznanjena predstojnik in organ nadzora PU;
- iz Izjav o NNJF za leto 2022 izhaja, da si je 20 PU zagotavljalo notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca (8), ki ni bil vpisan ali je bil že v preteklih letih izbrisan iz registra zunanjih izvajalcev, ki ga vodi UNP.

Na podlagi predstavljenih ugotovitev, UNP ocenjuje, da bi k izboljšanju kakovosti poročanja lahko pomembno prispevala **enotna uporaba aplikacije e-Notranja revizija**, z vgrajenimi mehanizmi in kontrolami, ki uporabniku zagotavljajo

³⁶V vprašalniku k letnem poročilu o delu zunanjega izvajalca so ti poročali o številu revizorjev z nazivom DNR oz. PDNR, ki so jih zaposlovali v letu 2022 oz. so imeli z njimi v tem letu za opravljanje storitev notranjega revidiranja sklenjeno pogodbeno razmerje.

³⁷Nekateri zunanji izvajalci so namreč UNP posredovali kar poročilo o notranjerevizijskem poslu in ne letno poročilo, pripravljeno v skladu s Standardom 2060 – Usmeritev DNR.

³⁸Pomembna odstopanja od pričakovanih vsebin letnega poročila notranje revizije so zaznana predvsem pri naslednjih sestavinah letnega poročila: (1) opisu in splošni ustreznosti NNJF; (2) potrditvi organizacijske neodvisnosti notranje revizije, vključno z informacijo o morebitnem vplivanju na določanje obsega notranjega revidiranja, izvajanje dela in sporočanje izidov notranje revizije ter navedbo ocene posledic takšnega vplivanja; (3) informaciji o pomembnih revizijskih priporočilih in njihovem uresničevanju ter (4) informaciji o prizadevanjih in izidih programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti.

skladnost delovanja in poročanja z Usmeritvami DNR. Predvsem pa UNP meni, da so potrebne zakonske izboljšave, ki bodo ustrezno uredile pravne podlage za vodenje registra zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja ter pomembno prispevale k zagotavljanju kakovosti njihovega dela.

3.3. Preverjanje delovanja NNJF

Iz razlogov, navedenih v letnem poročilu o stanju NNJF za leto 2021, UNP v letu 2022 ni izvajal pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije PU z Usmeritvami DNR³⁹ ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oz. občinskega proračuna, ki niso dolžni zagotoviti lastne NRS ter niso najeli zunanje izvajalca.⁴⁰

Z namenom preveritve koristi notranjega revidiranja, kot jih zaznavajo predstojniki manjših PU, katerih proračun ne presega vrednostnega pragu 2.086.463,00 EUR in ki morajo skladno z določili Pravilnika o usmeritvah NNJF notranje revidiranje zagotoviti najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let, je UNP izvedel anketo, ki jo je naslovil na 645 predstojnikov manjših PU. Gre za skupino PU, za katere je značilno, da si notranje revidiranje v pretežni meri zagotovijo z najemom zunanjih izvajalcev.

3.3.1 Zagotavljanje notranjega revidiranja v manjših PU in njegove koristi, kot jih zaznavajo predstojniki PU

Na anketni vprašalnik je odgovorilo 256 predstojnikov PU, kar predstavlja 40-odstotni delež. V analizi se je UNP osredotočil na javne zavode, saj je bilo glede na vrsto PU, ki so predložili izpolnjeni vprašalnik, največ javnih zavodov (214 oziroma 84 odstotkov). Preostali delež so predstavljale občine (sedem odstotkov), agencije (3 odstotke) in druge vrste PU.

V letu 2022 je imelo od skupno 214 analiziranih javnih zavodov 41 odstotkov javnih zavodov zagotovljeno izvajanje notranjega revidiranja, pri čemer je potrebno poudariti, da manjši PU, katerih proračun ne presega vrednostnega praga 2,086 mio EUR, zakonsko niso zavezani k zagotovitvi notranjega revidiranja vsako leto, temveč najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.

Večina predstojnikov javnih zavodov, ki so nam predložili vprašalnik, notranjo revizijo prvenstveno najema zato, ker je po njihovem mnenju **koristna** (tako jih meni **73 odstotkov**). **27 odstotkov** predstojnikov javnih zavodov pa je navedlo, da notranjo revizijo najema zaradi **zakonske zahteve**.

³⁹ UNP je v letih 2019 ter 2020 izvedel več kot 40 pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja NRS, kar je močno presegalo načrtovan obseg izvajanja tovrstnih pregledov. Kljub obsežnemu času, porabljenemu za izvajanje teh pregledov, pa so se slabosti, ugotovljene v več kot 10-ih letih izvajanja tovrstnih pregledov, iz leta v leto ponavljale. Rezultati tovrstnega izvajanja pregledov in učinkovitost implementiranja priporočil, podanih v pregledih skladnosti, niso bili takšni, kot je bilo pričakovati ob njihovi uvedbi.

⁴⁰ Pri izvajanju te aktivnosti se pojavlja problematika nezdržljivosti dveh vlog UNP, in sicer kot izvajalca notranjega revidiranja PU ter kot nadzornega organa sistema (določila ZJF namreč na eni strani zahtevajo od UNP, da izvaja notranje revidiranje, na drugi pa, da preverja skladnost tega izvajanja z zakonskimi in strokovnimi podlagami).



Analiza podatkov kaže, da
**slaba polovica predstojnikov
manjših PU:**

- napačno razume nalogo in vlogo notranje revizije, saj njeno korist vidijo predvsem v revidiranju računovodskih izkazov ter podajanju mnenja o njih;
- meni, da stroški notranjega revidiranja ne odtehtajo njenih koristi.

Dve tretjini predstojnikov (66 odstotkov) korist notranje revizije utemeljuje predvsem v pridobitvi zagotovila o pravilnosti poslovanja javnega zavoda, ki ga vodijo, prav tako polovica predstojnikov (51 odstotkov) meni, da je notranja revizija potrebna, ker razkrije vrzeli v delovnih postopkih in pokaže, kje so možnosti za izboljšave poslovanja. Enak delež predstojnikov pomembno vlogo notranje revizije vidi tudi v njeni svetovalni funkciji, saj lahko pomaga pri vzpostavitvi notranjega okolja organizacije, postopkov in organizacijske kulture.

Iz analize vprašalnikov izhaja, da kar 44 odstotkov predstojnikov meni, da je naloga in korist notranje revizije v revidiranju računovodskih izkazov in podajanju mnenja o njih, kar kaže na še **vedno pomanjkljivo poznavanje pomena funkcije notranjega revidiranja**. UNP že daljše obdobje na rednih izobraževanjih, ki jih izvaja za predstojnike različnih vrst PU, opozarja, da revidiranje računovodskih izkazov oz. zaključnega računa PU ali potrjevanje pravilnosti izkazovanja posameznih postavk v računovodskih izkazih in podajanje revizorjevega mnenja o njih ne predstavlja zagotavljanja funkcije notranjega revidiranja pri PU v skladu z zakonodajnimi zahtevami ter z Usmeritvami DNR.

Od 27 odstotkov predstojnikov javnih zavodov, ki so odgovorili, da notranjo revizijo prvenstveno najemajo zaradi zadostitve zakonodajnim zahtevam, jih je ena tretjina kot razlog navedla, da je njihova organizacija tako majhna, da ne potrebujejo zagotovil notranje revizije, saj imajo sami dovolj dober vpogled v poslovanje. Slaba tretjina predstojnikov meni, da notranja revizija do sedaj še ni ugotovila nečesa pomembnega, še manjši delež (12 odstotkov) pa jih meni, da se notranji revizorji preveč spuščajo v podrobnosti. Veliko jih je tudi poudarilo, da sicer **notranjo revizijo vidijo kot koristno** vendar jo **zaradi omejenih finančnih in kadrovskih virov najemajo, ker tako zahteva zakon**.

Dobra polovica predstojnikov javnih zavodov (53 odstotkov) je odgovorilo, da koristi presegajo strošek notranjega revidiranja, slaba polovica (47 odstotkov) meni nasprotno, torej, da stroški ne odtehtajo njenih koristi. Skoraj polovica manjših javnih zavodov (48 odstotkov) za najem storitve notranjega revidiranja najmanj enkrat v obdobju na vsake tri leta nameni med 1.500,00 in 3.000,00 EUR, 35 odstotkov javnih zavodov pa za storitev porabi manj kot 1.500,00 EUR. Strošek notranjega revidiranja pri 16-ih odstotkih javnih zavodov presega vrednost 3.000,00 EUR.

Na podlagi izvedene analize vsebine predloženih vprašalnikov o koristih notranje revizije pri manjših javnih zavodih lahko zaključimo, da skoraj tri četrtine predstojnikov notranjo revizijo potrebuje in ocenjuje, da je le-ta koristna za poslovanje organizacije. Preostala dobra četrtnina predstojnikov notranjo revizijo primarno sicer najema zaradi zakonske zahteve, pri čemer prevladuje mnenje, da njihova organizacija zaradi majhnosti ne potrebuje storitev notranje revizije in da imajo sami dovolj dober uvid v njeno poslovanje.

Upošteva je (1) prevladujoč način organiziranja notranjega revidiranja v manjših PU, ki najemajo zunanje storitve notranjega revidiranja, (2) izsledke večletnih analiz stanja na tem področju ter (3) izsledke analize vprašalnikov glede koristi, ki jih prinaša notranja revizija v manjših PU, **bi veljalo predstojnikom manjših PU s spremembo predpisov s področja NNJF zagotoviti diskrecijo glede odločitve o zagotovitvi notranjega revidiranja.** S tem zanje ne bi več veljala obveza zagotovitve notranjega revidiranja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let, temveč bi se predstojniki manjših PU lahko **samostojno odločali, ali potrebujejo zagotovila o naslavljanju ključnih tveganj s pomočjo storitev notranjega revidiranja.**

4. 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.

4.1. Notranje kontroliranje in uresničevanje poslovodske odgovornosti predstojnikov PU

Predstojniki PU so odgovorni za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja, notranjih kontrol ter notranjega revidiranja ter posledično tudi za objektivno poročanje o delujočem sistemu.

UNP z aktivnostmi usposabljanja in izobraževanja predstojnikov ter najvišjih vodilnih uslužbencev PU prizadevno naslavlja pomen in možne načine vzpostavitve ustreznih sistemov notranjih kontrol in upravljanja tveganj za doseg ciljev. V tem okviru predstojnike opozarja tudi na pomen objektivnega poročanja ter dosledne utemeljitve podanih ocen o delovanju sistema NNJF. Ta prizadevanja še ne dajejo zelenih rezultatov, saj tudi v letu 2022 bistvenega napredka na tem področju ni.

Predstojniki v pretežni meri iz leta v leto posameznim sestavinam sistema NNJF, predvsem kontrolnemu okolju, upravljanju s tveganji ter kontrolnim dejavnostim, kljub nenehno spreminjajočem se okolju in razmeram poslovanja, še vedno dodeljujejo enako visoke ocene in menijo, da je sistem NNJF v njihovih okoljih ustrezno vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja, čeprav po vsej verjetnosti te ocene glede na informacije, podane s strani notranje revizije ter revizij RSRS in drugih nadzornih institucij, ne odražajo dejanskega stanja.

Delež PU, ki imajo vzpostavljen celovit pristop k upravljanju tveganj in z njimi tudi aktivno upravljajo, je po podatkih NRS, izjemno nizek. Prav tako ne gre spregledati dejstva, da po mnenju vodij NRS več kot tretjina PU, ki jim zagotavljajo notranje revidiranje, nima ustrezno vzpostavljenega sistema prepoznavanja tveganj pomembnih nepravilnosti, njihovega odkrivanja oz. prijavljanja pomembnih nepravilnosti oz. prevar ter ustreznega ukrepanja v primeru njihovega pojava. Poslovodstva mnogih PU torej ne prepoznajo pomena razpoložljivih orodij za vpeljavo ustreznih postopkov upravljanja tveganj in izboljšanja notranje – kontrolnega sistema (npr. registrov tveganj, rednega izvajanja samoocenitve v okviru priprave Izjave o oceni NNJF, ustrezna uporaba funkcije notranjega revidiranja) in jih zato tudi v zadostni meri ne uporabljajo.

4.2. Notranje revidiranje

Na področju notranjega revidiranja pri PU je tudi v letu 2022 zaznati nadaljnjo slabitev sistema, saj se je glede na preteklo leto zmanjšalo tako število vzpostavljenih NRS kot zaposlenih notranjih revizorjev pri PU. Ob siceršnji kadrovski šibkosti obstoječih NRS, ki v pretežni meri ne zmorejo zagotavljati ustreznega in pravočasnega naslavljanja ključnih tveganj poslovanja PU, ki

sodijo v njihovo revizijsko okolje, sistemu preti tudi staranje zaposlenih ob istočasni odsotnosti zagotavljanja ustreznega podmladka. Skoraj dve tretjini zaposlenih notranjih revizorjev je namreč starejših od 50 let, pritek novih (mlajših) strokovnjakov v ta poklic pa je zanemarljiv. Prav tako je interes za pridobitev zakonsko zahtevanega naziva za opravljanje državnega notranjega revidiranja, DNR oz. PDNR, nizek in se zato izobraževanje za pridobitev teh dveh nazivov ne izvaja vsako leto.

Stanje zrelosti glede upravljanja tveganj PU ter problematika šibko vzpostavljenih sistemov upravljanja PU prispeva k temu, da NRS v pretežni meri še vedno izvajajo notranje revidiranje pravilnosti poslovanja, manj pa notranje revidiranje smotrnosti, ki za PU praviloma predstavlja večjo dodano vrednost notranjega revidiranja. Odsotnosti zagotovitve najema zunanjih strokovnjakov kot pomoči NRS za specializirana področja poslovanja, za katera NRS nima zadosti znanj (npr. IT strokovnjaki), hkrati pomeni, da predstojniki pogosto ne pridobijo zagotovil o uspešnosti in učinkovitosti obvladovanja tveganj na področjih, ki so z vidika doseganja ciljev PU pomembna. Delež notranjerevizijskih pregledov področja IT (za katere morajo NRS praviloma najemati zunanje strokovnjake), ki pogosto predstavlja področje pomembnejših tveganj, je npr. zanemarljiv.

Stanje notranjega revidiranja pri PU se sooča tudi s problematiko zagotavljanja ustrezno kakovostne storitve v primerih, ko si PU za zagotovitev notranjega revidiranja najemajo zunanje izvajalce. V teh primerih se hkratno pogosto pojavlja problematika neustreznega razumevanja vloge in naloge notranjega revidiranja s strani predstojnikov oz. vodilnih uslužbencev PU kot tudi ne v zadostni meri strokovno izvedena storitev s strani zunanjih izvajalcev. Posledično obstaja visok delež predstojnikov PU ki menijo, da koristi izvedenega notranjega revidiranja ne presegajo njegovega stroška ter da notranje revidiranje prvenstveno najemajo zato, ker je takšna zakonska zahteva. Po mnenju UNP je ključni razlog za takšno stanje pomanjkljiva ureditev zahtev za izvajanje notranjega revidiranja s strani zunanjih izvajalcev v predpisih s področja NNJF. Ti namreč ne zagotavljajo niti pravne podlage za vodenje registra zunanjih izvajalcev niti neposredne podlage za nadzor nad njihovim delom in poročanjem.

UNP opozarja na težave pri zagotovitvi celovitih in kakovostnih podatkov vzpostavljenega sistema notranjega revidiranja, saj visok delež zunanjih izvajalcev UNP ne posreduje objektivnih in celovitih podatkov o izvedenem notranjem revidiranju pri PU. Dosledna uporaba aplikacije e – Notranja revizija oz. uvedba obveznega poročanja prek aplikacije bi po mnenju UNP lahko pomembno prispevala h kakovosti in objektivnosti podatkov s področja NNJF.

UNP izpostavlja, da so z uveljavitvijo Zakona o spremembah Zakona o Vladi Republike Slovenije (ZVRS-J)⁴¹ nekatera novo nastala ministrstva trenutno še brez vzpostavljene notranjerevizijske funkcije. V skladu z zahtevami 7. odstavka 100. člena ZJF morajo ta ministrstva za svoje potrebe in za potrebe proračunskih

⁴¹ Zakon o spremembah Zakona o Vladi Republike Slovenije (ZVRS-J) (Uradni list RS, št. 163/22)

uporabnikov, za katere predlagajo finančne načrte, notranje revidiranje zagotoviti z organiziranjem notranjerevizijske službe. Pri zagonu notranjerevizijske dejavnosti v teh ministrstvih naj vodje novonastalih služb upoštevajo v letu 2022 izdano Stališče UNP v zvezi z načrtovanjem notranjega revidiranja za leto 2023.

5. PREDLAGANI UKREPI NA PODLAGI ANALIZE SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI PODROČJA NNJF

UNP predlaga, da:

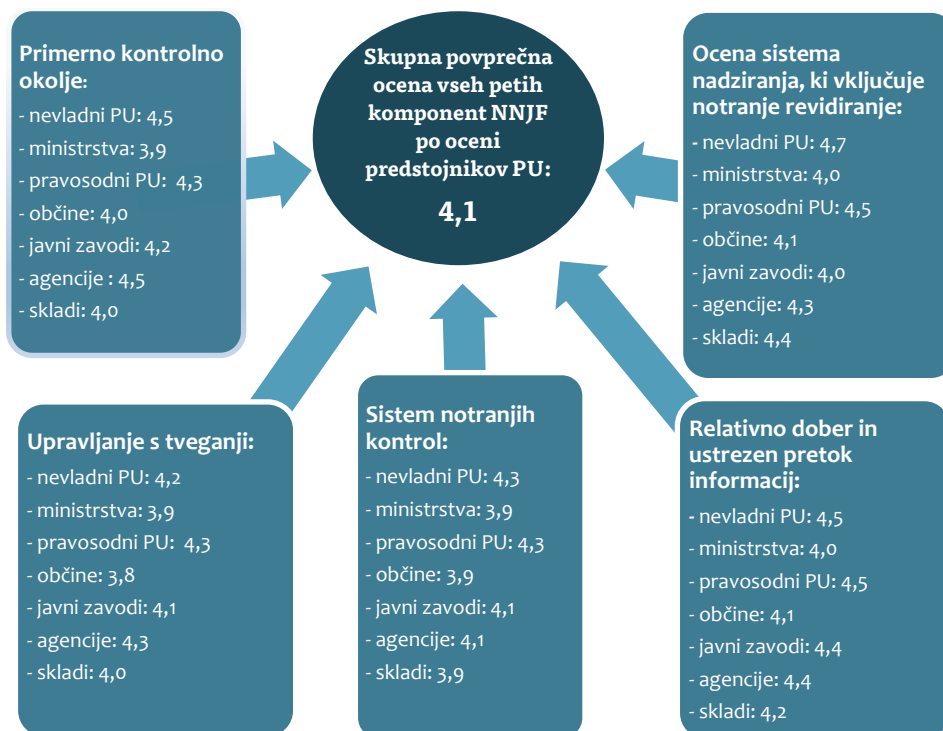
- se za izboljšanje postopkov notranjega kontroliranja kot sestavnega dela upravljanja tveganj PU nadaljuje z aktivnostmi uveljavitve nove Izjave predstojnika;
- se uveljavi sprememba predpisov področja NNJF, ki bo:
 - zagotovila podlago za vodenje registra zunanjih izvajalcev ter okrepitev nadzora nad njihovim delom;
 - predvsem za manjše PU uveljavila samostojno odločitev predstojnikov oz. upravljalnih organov o tem, ali za prejem potrebnih zagotovil o obvladovanju tveganj potrebujejo pomoč notranje revizije;
 - uveljavila obvezno uporabo aplikacije e - Notranja revizija oz. vsaj obveznega poročanja prek aplikacije;
- se nadaljuje z aktivnostim usposabljanja oz. izobraževanja predstojnikov oz. vodilnih javnih uslužbencev s področja NNJF;
- se prouči (1) program izobraževanja za pridobitev naziva DNR/PDNR z vidika aktualnosti vsebin za opravljanje dela državnega notranjega revizorja ter (2) različne možnosti za spodbuditev interesa za vključitev v izobraževanje ter opravljanje poklica;
- se za krepitev ustrezne usposobljenosti notranje revizije okrepi usposabljanja zaposlenih pri NRS na pomembnejših in aktualnih področjih poslovanja (npr. področje IT, zahtev izvajanja evropske kohezijske politike v finančnem okviru 2021 - 2027, črpanje iz mehanizma za okrevanje in odpornost).

PRILOGA 1: ANALIZA OCEN SISTEMA NNJF, PODANA S STRANI PREDSTOJNIKOV

Izjave o oceni NNJF je UNP analiziral⁴² 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 2022 ocenile sistem NNJF (to je vseh pet medsebojno odvisnih sestavin notranjega kontrolnega sistema) s **skupno povprečno oceno 4,1**⁴³ (Slika 1 Priloge 1). Ta je povsem enaka kot v obdobju od 2017 do 2021 in pomeni, da predstojniki PU v proučevanem obdobju ocenjujejo sistem NNJF kot ustrezno vzpostavljen **na pretežnem delu poslovanja**.

Slika 1 Priloge 1: Povprečna ocena petih sestavin NNJF po skupinah PU za leto 2022



Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2022

Na podlagi analize splošnih povprečnih ocen sistema NNJF po posameznih sestavinah oz. elementih notranjega kontroliranja za obdobje 2017 do 2022

⁴²UNP je rezultate Izjave analiziral posebej za nevladne PU, ministristva brez organov v sestavi, pravosodne PU, občine brez krajevnih in četrtnih skupnosti, javne zavode, agencije ter sklade (sklade socialnega zavarovanja in javne sklade). Analiza ne vključuje podatkov Izjave za samoupravne narodnostne skupnosti.

⁴³Ocene 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 2 Priloge1) UNP ugotavlja, da se splošne ocene predstojnikov o stanju NNJF v tem obdobju 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 2017 – 2022

Sestavine notranjega kontroliranja	Leto					
	2022	2021	2020	2019	2018	2017
Kontrolno okolje	4,2	4,2	4,2	4,2	4,1	4,1
Upravljanje s tveganji	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0
Sistem notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0
Sistem informiranja in komuniciranja	4,4	4,4	4,4	4,4	4,3	4,3
Sistem nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje	4,1	4,1	4,1	4,0	4,0	4,0

Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leta 2017 do 2022

PRILOGA 2: ORGANIZIRANOST NOTRANJEGA REVIDIRANJA IN KADROVSKA ZASEDENOST NRS

Tabela 1 PRILOGE 2: 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 2020	25	10	35	40	75
pri NPU ^{1L} državnega proračuna	18	3	21		
pri NPU občinskega proračuna	0	7	7		
pri PPU ^{2L} državnega proračuna	6	0	6		
pri PPU občinskega proračuna	1	0	1		
Število vseh zaposlenih PDNR in DNR na dan 31. 12. 2022	49	23	72	50	122
Število vseh zaposlenih PDNR na dan 31. 12. 2022	14	8	22	24	46
Število vseh zaposlenih DNR na dan 31. 12. 2022	35	15	50	26	76
Število vsega zaposlenega osebja v NRS oz. vseh revizorjev pri ZI^{3L}	52	25	77	50	127
Skupaj potrebe po zaposlenih revizorjih po mnenju vodij NRS	93	53	146		
Število vključenih PU v revizijsko okolje NRS	150	409	559	504	
Število opravljenih notranjih revizij	125	207	332	592	924
Povprečno število opravljenih notranjih revizij na revizorja	2,6	9,0	4,6	11,8	7,6
Povprečno število opravljenih notranjih revizij na zaposlenega	2,4	8,3	4,3		

Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2022

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

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

Velikost NRS glede na št. zaposlenih DNR/PDNR na dan 31. 12. 2020	Lastna NRS	Delež v %	Skupna NRS	Delež v %	Skupaj NRS	Delež v %
NRS z zaposlenim enim DNR/PDNR	12	48%	5	50%	17	49%
NRS z zaposlenima dvema DNR/PDNR	7	28%	1	10%	8	23%
NRS z zaposlenimi tremi DNR/PDNR	2	8%	1	10%	3	8%
NRS z več kot tremi zaposlenimi DNR/PDNR	4	16%	3	30%	7	20%
Število NRS	25	100%	10	100%	35	100%
Število zaposlenih DNR/PDNR skupaj	49		23		72	100%

Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2022

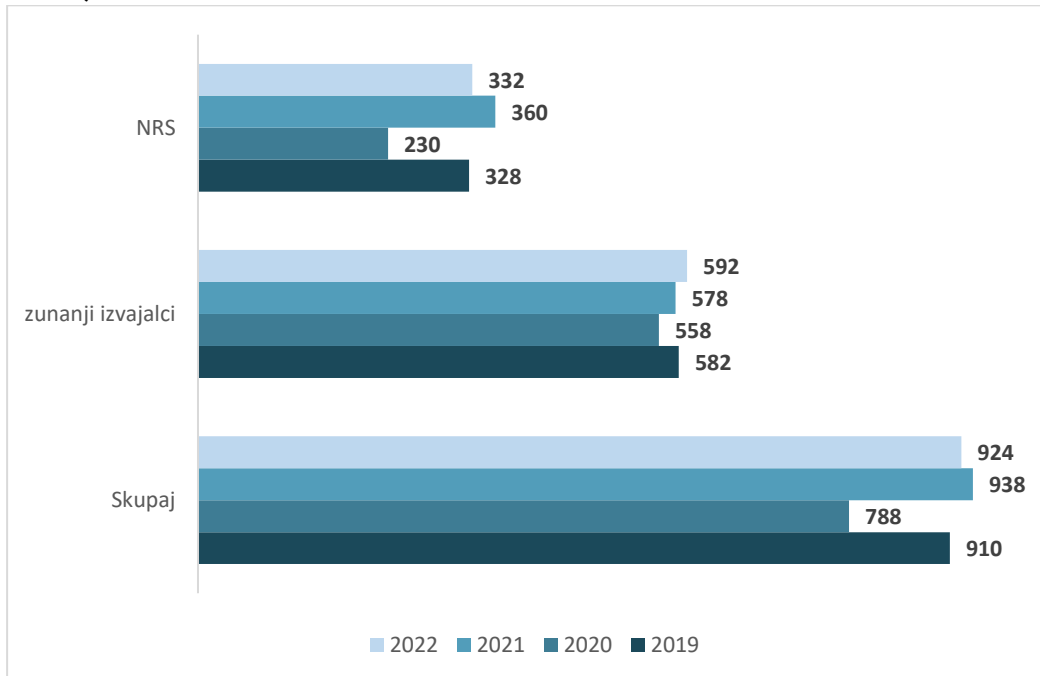
Tabela 3 PRILOGE 2: Število NRS in državnih notranjih revizorjev v obdobju od 2017 do 2022

	2022	2021	2020	2019	2018	2017
Število lastnih NRS	25	26	28	28	28	30
Število skupnih NRS	10	11	10	10	10	9
Število delujočih NRS	35	37	38	38	38	39
Število izpolnjenih vprašalnikov	35	35	36	37	38	39
Število zaposlenih DNR na dan 31. 12.	50	54	58	59	63	64
Število zaposlenih PDNR na dan 31. 12.	22	19	18	16	15	17
Število zaposlenih DNR in PDNR na dan 31. 12.	72	73	76	75	78	81
Število vseh zaposlenih v NRS PU na dan 31. 12.	77	82	81	86	90	92
Število revizorjev, potrebnih za obvladovanje revizijskega okolja	146	149	131	149	144	137

Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS v obdobju od 2017 do 2022

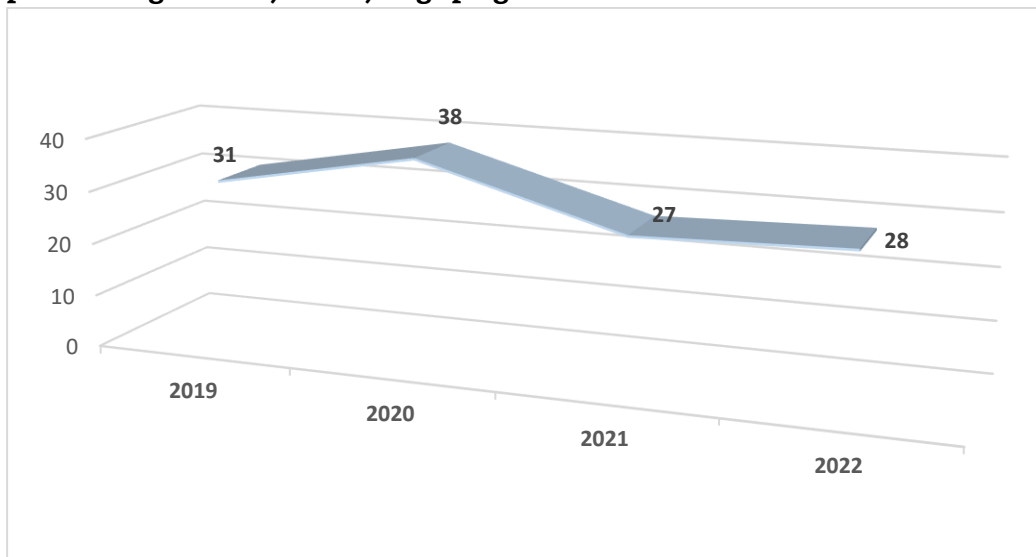
PRILOGA 3: STRUKTURA OPRAVLJENEGA DELA NOTRANJE REVIZIJE PU

Graf 1 PRILOGE 3: Število izvedenih notranjerevizijskih pregledov v obdobju 2019 – 2022



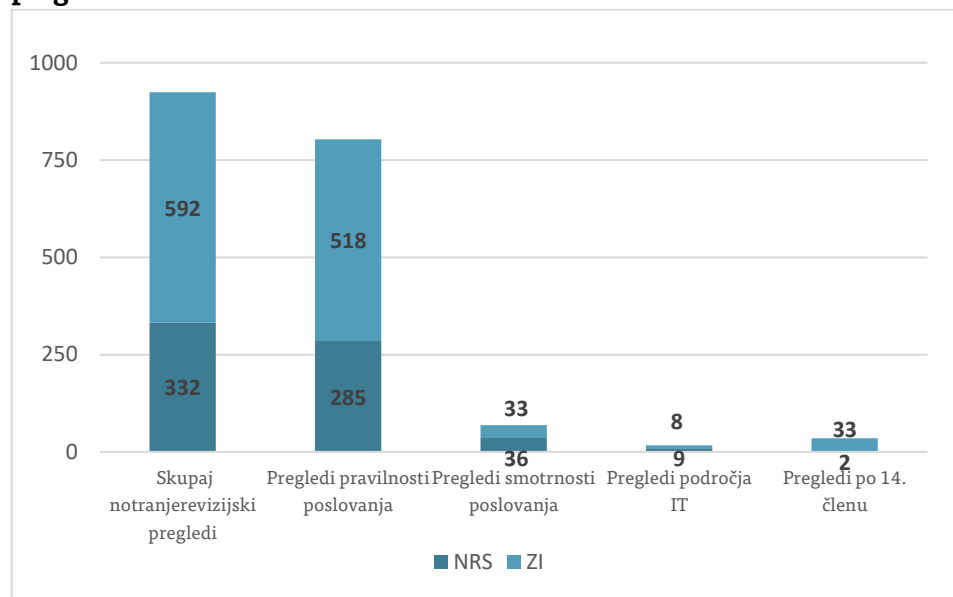
Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev v obdobju od 2019 do 2022

Graf 2 PRILOGE 3: Povprečno porabljen čas (v revizor dnevih) za izvedbo posameznega notranjerevizijskega pregleda v NRS



Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2022

Graf 3 PRILOGE 3: Struktura notranjerevizijskih pregledov po vrstah pregledov



Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2022

PRILOGA 4: PODROČJA, NA KATERIH SO NRS IN ZUNANJI IZVAJALCI PRETEŽNO IZVAJALI NOTRANJE REVIDIRANJE V LETU 2022

NRS in zunanji izvajalci so v letu 2022 notranje revidiranje izvajali pretežno na naslednjih področjih:

NRS, organizirane na ravni ministrstev:
<ul style="list-style-type: none">- področje poročevalskega sistema;- izplačevanje plač in potnih stroškov;- informacijska varnost in urejanje dostopov do aplikacije;- javna naročila;- državne pomoči;- dodeljevanje sredstev na različnih področjih;- učinkovitost področja zmanjševanja posledic naravnih nesreč;- ukrepi varstva in obnova biotske raznovrstnosti;- ravnanje s stvarnim premoženjem;- investicije v javno železniško infrastrukturo;- cestno omrežje, pristaniška infrastruktura, energetika, vode, regionalna mobilnost;- odprava administrativnih ovir;- izvajanje različnih projektov.
NRS, organizirane ne ravni občin:
<ul style="list-style-type: none">- področje kmetijstva;- področje ravnanja z odpadki;- investicije v športno infrastrukturo;- varnost otrok in zagotavljanje prehrane;- poslovanje krajevnih skupnosti, poslovanje javnih zavodov, katerih ustanoviteljica je občina;- upravljanje z občinskim premoženjem;- javna naročila;- financiranje javnih gospodarskih služb;- pobiranje prihodkov;- pogrebna dejavnost;- postopek dodelitve tekočih transferov.
NRS, organizirane pri javnih zavodih:
<ul style="list-style-type: none">- javna naročila;- učinkovitost upravljanja s pogodbami;- stroški dela – odpravnine in izvajanje programa presežnih delavcev;- obvladovanje tveganj nepravilnosti pri izdajanju UPN obrazcev, opominov in izterjav za fizične in pravne osebe;- vzdrževanje prostorov, opreme in naprav;- poslovanje glavne pisarne.

Zunanji izvajalci

- področje računovodstva;
- plače, kadrovska funkcija;
- javna naročila;
- financiranje;
- upravljanje s premoženjem;
- socialni transferi;
- načrtovanje in spremljanje ekonomske cene vrtcev;
- upravljanje terjatev;
- izvajanje ustanoviteljskih pravic in obveznosti;
- varstvo osebnih podatkov;
- organizacija, vodenje in izvajanje različnih projektov oz. programov;
- neprekinjeno poslovanje;
- vodenje tržne dejavnosti;
- področje gospodarskih javnih služb in infrastrukture;
- ustreznost internih aktiv;
- avtorske in podjemne pogodbe.