



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

URAD REPUBLIKE SLOVENIJE
ZA NADZOR PRORAČUNA

POROČILO

O STANJU NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V REPUBLIKI SLOVENIJI ZA LETO 2015

Št. zadeve: 0601-19/2016/1

Ljubljana, junij 2016

KAZALO

KLJUČNE AKTIVNOSTI V LETU 2015 ZA IZBOLJŠANJE SISTEMA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC	6
1. UVOD	7
2. RAZVOJ NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC	8
2.1 URESNIČEVANJE CILJEV SPREJETE STRATEGIJE RAZVOJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V REPUBLIKI SLOVENIJI ZA OBDOBJE 2011 DO 2015 V LETU 2015	8
2.1.1 Uresničevanje strateških ciljev v letu 2015	9
2.1.2 (Ne)uresničeni cilji Strategije in vzroki nedoseganja	11
2.2 AKTIVNOSTI, KI SO JIH NAREKOVALE PRENOVLJENE USMERITVE ZA DRŽAVNO NOTRANJE REVIDIRANJE	12
2.3 PRIPRAVA NOVEGA ZJF	13
2.4 IZOBRAŽEVANJE IN USPOSABLJANJE UDELEŽENCEV ZA PRIDOBITEV NAZIVOV DNR IN PDNR TER IZVEDBA SESTANKA Z NOTRANJIMI REVIZORJI	14
3. SPREMLJANJE DELOVANJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC	15
3.1 IZJAVA O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC ZA LETO 2015	15
3.1.1 Analiza Izjav v letu 2015	17
3.1.2 Zagotavljanje notranjega revidiranja	24
3.2 SPREMLJANJE NNJF NA PODLAGI LETNIH POROČIL NRS IN ZUNANJIH IZVAJALCEV	26
3.2.1 Organiziranost notranjega revidiranja ter kadrovska zasedenost NRS	26
3.2.2 Obseg in struktura opravljenega notranjerevizijskega dela	29
3.2.3 Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti, sodelovanje z vodstvom in z organom nadzora	35
3.2.4 Zagotavljanje kakovosti dela NRS v letu 2015	37
3.2.5 Ovire pri delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2015	38
3.3. POROČANJE NA PODLAGI 18. IN 20. ČLENA PRAVILNIKA O USMERITVAH ZA USKLAJENO DELOVANJE SISTEMA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC	41
3.4. POMANJKLJIVOSTI, NEPRAVILNOSTI IN NAPAKE NA PODLAGI REVIZIJSKIH UGOTOVITEV NRS	41
4. PREVERJANJE DELOVANJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKI.	42
5. DRUGE AKTIVNOSTI URADA RS ZA NADZOR PRORAČUNA NA PODROČJU NNJF V LETU 2015	43
5.1 SVETOVALNA DEJAVNOST	43
5.2 EVIDENCA SOGLASIJ PREDSTOJNIKOV PU ZA IZVAJANJE NOTRANJEGA REVIDIRANJA PRI DRUGIH PU	43
5.3 POROČANJE OLAF-U IN KOORDINACIJA Z NADZORNIMI ORGANI	44
6. ANALIZA SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI IN UKREPI ZA NJIHOVO IZBOLJŠANJE	45
7. PREJEMNIKI POROČILA	48
PRILOGE	49

Seznam uporabljenih kratic

AFCOS	Anti-fraud Coordination Service – služba za koordinacijo boja proti goljufijam; nacionalna kontaktna služba za sodelovanje z Evropskim uradom za boj proti goljufijam (OLAF)
AJPES	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
AMA sporočilo	Mutual Assistance Message – sporočilo o medsebojni pomoči; namenjeno izmenjavi podatkov in informacij o odkritih kršitvah in nepravilnostih v članicah EU
CEF	Regionalna ustanova Center za razvoj financ
CIPFA	The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (Pooblaščen inštitut za javne finance in računovodstvo)
DNR	Državni notranji revizor
e – projekti MF	Projekti Ministrstva za finance, za katere se predvideva sofinanciranje iz evropskih sredstev
IMS	Irregularities Management System sistem za sporočanje nepravilnosti; poseben in zavarovan sistem poročanja o odkritih nepravilnostih, delujoč preko interneta
Izjava	Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ
Izjava o zanesljivosti	Izjava predstojnika oziroma poslovnega organa proračunskega uporabnika o zanesljivosti sistema notranjega nadzora
MDS	Medresorska delovna skupina
MF	Ministrstvo za finance
NNJF	Notranji nadzor javnih financ
NPU	Neposredni proračunski uporabnik
NR	Notranji revizor
NRS	Notranjerevizijska služba
OLAF	Urad za boj proti goljufijam (fr. Office pour la Lutte Anti – Fraude)
PDNR	Preizkušeni državni notranji revizor
PPU	Posredni proračunski uporabnik
Pravilnik o usmeritvah	Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02)
PU	Proračunski uporabnik

RS	Republika Slovenija
RSRS	Računsko sodišče Republike Slovenije
SITS – MF	Služba za informacijske tehnologije in storitve Ministrstva za finance
Strategija	Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje 2011-2015
UNP	Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna
Usmeritve	Usmeritve za državne 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
ZJF	Zakon o javnih financah
Zunanji izvajalci	Zunanji izvajalci storitev notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov

Seznam slik

<i>Slika 1: Povprečno porabljeno število revizor dni za svetovanje pri pripravi Izjave po skupinah PU....</i>	<i>17</i>
<i>Slika 2: Splošna povprečna ocena NNJF po oceni predstojnikov PU.....</i>	<i>18</i>
<i>Slika 3: Povprečna ocena primernosti kontrolnega okolja po oceni PU.....</i>	<i>19</i>
<i>Slika 4: Povprečna ocena upravljanja s tveganji po oceni PU</i>	<i>20</i>
<i>Slika 5: Povprečna ocena ustreznosti sistema notranjih kontrol po oceni PU</i>	<i>21</i>
<i>Slika 6: Povprečna ocena ustreznosti sistema informiranja in komuniciranja po oceni PU.....</i>	<i>22</i>
<i>Slika 7: Povprečna ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje po oceni PU</i>	<i>23</i>
<i>Slika 8: Povprečna ocena po vseh petih komponentah NNJF in po skupinah PU</i>	<i>23</i>
<i>Slika 9: Zagotavljanje notranjega revidiranja v odstotkih po skupinah oseb javnega prava</i>	<i>24</i>
<i>Slika 10: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v občinah</i>	<i>25</i>
<i>Slika 11: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v javnih zavodih.....</i>	<i>25</i>
<i>Slika 12: Poraba časa po strukturi opravljenega dela v lastnih NRS (zbirni podatki)</i>	<i>29</i>
<i>Slika 13: Poraba časa po strukturi opravljenega dela v skupnih NRS (zbirni podatki)</i>	<i>30</i>
<i>Slika 14: Število opravljenih revizij po vrstah revizij in letih v lastnih NRS.....</i>	<i>32</i>
<i>Slika 15: Število opravljenih revizij po vrstah revizij po letih v skupnih NRS</i>	<i>33</i>
<i>Slika 16: Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti, sodelovanje z vodstvom in organom nadzora</i>	<i>36</i>
<i>Slika 17: Zagotavljanje kakovosti dela NRS.....</i>	<i>38</i>
<i>Slika 18: Ovire pri delu notranjih revizorjev v javnem sektorju</i>	<i>40</i>

Seznam tabel

<i>Tabela 1: Pregled oddanih Izjav po letih in skupinah PU</i>	<i>16</i>
<i>Tabela 2: Primerjava ocene upravljanja s tveganji in sistema notranjih kontrol.....</i>	<i>21</i>
<i>Tabela 3: Struktura NRS glede na število zaposlenih DNR/PDNR.....</i>	<i>27</i>
<i>Tabela 4: Osnovni podatki po oblikah zagotavljanja notranjega revidiranja</i>	<i>27</i>
<i>Tabela 5: Primerjava porabe časa in števila opravljenih revizij v lastnih in skupnih NRS</i>	<i>31</i>
<i>Tabela 6: Delež posameznih vrst izvedenih notranjih revizij v letu 2015 s strani zunanjih izvajalcev ter NRS</i>	<i>34</i>

Seznam prilog

<i>PRILOGA 1:</i>	<i>Analiza posamezne komponente NNJF za leto 2015</i>
<i>PRILOGA 2</i>	<i>Analiza posamezne komponente notranjega nadzora v Izjavi od leta 2013 do 2015</i>
<i>PRILOGA 3:</i>	<i>Primerjava števila opravljenih revizij po vrstah revizij po letih v lastnih in skupnih NRS ter primerjava števila zaposlenih revizorjev in vseh zaposlenih v NRS po letih v lastnih in skupnih NRS</i>
<i>PRILOGA 4:</i>	<i>Pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake na podlagi revizijskih ugotovitev lastnih in skupnih NRS</i>
<i>PRILOGA 5:</i>	<i>Analiza sistema notranjega revidiranja kot dela NNJF v RS s predlogom za centraliziranje notranjerevizijske funkcije</i>
<i>PRILOGA 6:</i>	<i>Prikaz rezultatov podrobnejše obdelave nekaterih podatkov iz vprašalnikov o delu NRS za leto 2015</i>

KLJUČNE AKTIVNOSTI V LETU 2015 ZA IZBOLJŠANJE SISTEMA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC

Urad za RS za nadzor proračuna kot ključne aktivnost v letu 2015, ki bi lahko vodile do izboljšav na področju sistema notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju: NNJF), poudarja:

- strokovno utemeljen predlog novega Zakona o javnih financah (v nadaljevanju: ZJF) za področje NNJF, ki – s ciljem realizacije večjih možnosti uresničevanja dodane vrednosti notranjega revidiranja ter pozitivnega vpliva na doseganje ciljev proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju: PU) ter na sisteme za obvladovanja tveganj – vključuje nekoliko večjo zavezo ministrstev k vzpostavljanju skupnih notranjerevizijskih služb (v nadaljevanju: NRS) na ravni posameznih resorjev;
- nadaljevanje aktivnosti v zvezi z projektom »e – notranja revizija«, ki je bil v letu 2015 vključen med e – projekte Ministrstva za finance (v nadaljevanju: MF), predvidene za sofinanciranje s strani EU sredstev;
- začetek prenove vsebin programa izobraževanja za pridobitev naziva državni notranji revizor (v nadaljevanju: DNR);
- ugotavljamo tudi nadaljevanje trenda povečevanja pokritosti zagotavljanja notranjega revidiranja pri občinah.

1. UVOD

Urad RS za nadzor proračuna (v nadaljevanju: UNP) je v skladu s 101. členom ZJF¹ in 4. ter 22. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002, v nadaljevanju: Pravilnik o usmeritvah) pristojen za razvoj, spremljanje in usklajevanje ter preverjanje delovanja NNJF. Z rednimi letnimi poročili seznanja ministra za finance, Vlado RS in Računsko sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju: RSRS) o obvladovanju tveganj pri poslovanju oseb javnega prava, o delovanju notranjih kontrol pri PU ter o razvoju notranjega revidiranja.

Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v letu 2015 temelji na zbirni informaciji Izjave predstojnikov PU o oceni NNJF (v nadaljevanju: Izjava), na podatkih NRS in zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja PU (v nadaljevanju: zunanji izvajalci) ter na opravljenem delu UNP kot organa za razvoj, usmerjanje in preverjanje delovanja NNJF.

Razvojno funkcijo delovanja NNJF je v letu 2015 UNP uresničeval na naslednje načine:

- skozi aktivnosti na področju uresničevanja postavljenih ciljev v Strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje 2011 do 2015 (v nadaljevanju: Strategija),
- skozi aktivnosti, katerih izvedbo so narekovale prenovljene Usmeritve, ki so se uveljavile s 01.01.2014,
- skozi aktivnosti na področju prenove ZJF – poglavja, ki ureja NNJF, revidiranje evropskih skladov in proračunsko inšpiciranje,
- z izobraževanjem in usposabljanjem udeležencev za pridobitev naziva DNR,
- s sprotnim svetovanjem PU in notranjim revizorjem.

Osnovni namen vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol pri osebah javnega prava je obvladovanje tveganj, ki bi lahko preprečila doseganje poslovnih ciljev PU. UNP na utečen način spremlja in proučuje delovanje NNJF z uveljavljeno metodologijo za pripravo Izjave kot obveznega sestavnega dela njihovih poslovnih poročil. Z njo predstojniki PU podajo poročila o ocenjeni ustreznosti vzpostavljenih sistemov notranjega nadzora ter tako prispevajo k večji ozaveščenosti vseh zaposlenih pri obvladovanju tveganj v svojih okoljih.

Dodatni vzvod spremljanja in proučevanja delovanja NNJF uresničuje UNP z analizo vsebin letnih poročil NRS in zunanjih izvajalcev ter na podlagi anketnega vprašalnika k letnemu poročilu o delu lastnih in skupnih NRS (v nadaljevanju: vprašalnik o delu NRS) ter anketnega vprašalnika k letnemu poročilu o delu zunanjih izvajalcev (v nadaljevanju: vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev).

¹ Uradni list RS, št. 11/2011, uradno prečiščeno besedilo ZJF-UPB4, 14/13 – popr. in 101/13.

Pristojnost preverjanja delovanja NNJF pri PU izvaja UNP neposredno, z izvajanjem revizij skladnosti organiziranosti in delovanja NRS z Usmeritvami. UNP v okviru svojih omejenih kadrovskih kapacitet tudi zagotavlja notranje revidiranje PU po 6. odstavku 101. člena ZJF.² Poleg pristojnosti razvoja, spremljanja in proučevanja ter preverjanja delovanja NNJF izvaja UNP tudi dodatne naloge, s katerimi želi povečati učinkovitost izvajanja NNJF: poroča Uradu za boj proti goljufijam (OLAF; fr. Office pour la Lutte Anti – Fraude) o nepravilnostih pri porabi sredstev evropskih skladov in sodeluje z drugimi nadzornimi institucijami v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju: RS).

Vsebina letnega poročila o stanju NNJF je predstavljena s treh vidikov:

1. z razvojnega,
2. z vidika spremljanja in usmerjanja delovanja in
3. z vidika preverjanja delovanja NNJF v okviru izvajanja revizij skladnosti organiziranosti in delovanja NRS z Usmeritvami ter zagotavljanja notranjega revidiranja PU po 6. odstavku 101. člena ZJF.

2. RAZVOJ NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC

2.1 Uresničevanje ciljev sprejete strategije razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje 2011 do 2015 v letu 2015

Poleg splošnega cilja Strategije razvoja NNJF za obdobje 2011 – 2015 (v nadaljevanju: Strategija) – namreč stalnega izboljševanja sistema NNJF v skladu z najboljšo mednarodno prakso za področje javnega sektorja – zasleduje UNP v obdobju 2011 do 2015 tudi posebne cilje:

- 1) v okviru razvoja funkcije notranjega revidiranja:
 - 1.1. zagotavljanje kvalitete notranjega revidiranja,
 - 1.2. smotrno zagotavljanje notranjega revidiranja,
 - 1.3. IT podpora notranjemu revidiranju in
 - 1.4. proučitev vrednotenja delovnega mesta notranjega revizorja,
- 2) v okviru poslovodne odgovornosti:
 - 2.1. izobraževanje predstojnikov in poslovodnih organov ter vseh vodstvenih ravni iz področja NNJF in
 - 2.2. uvajanje izjave predstojnikov oziroma poslovodnih organov o zanesljivosti delovanja notranjih kontrol.

² UNP »izvaja notranje revidiranje pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oziroma občinskega proračuna, ki niso dolžni ustanoviti lastne notranje revizijske službe in niso najeli zunanje izvajalca«.

Po predvideni dinamiki so bili nekateri strateški cilji v letu 2015 realizirani, kar povzemamo v naslednjem poglavju, vključno s povzetkom tudi že delno realiziranih ciljev v celotnem obdobju uresničevanja Strategije, medtem ko v poglavju 2.1.2 poročamo o neuresničenih strateških ciljih in vzrokih za to.

2.1.1 Uresničevanje strateških ciljev v letu 2015

Uresničevanje strateškega cilja 1.3 – »Notranje revidiranje PU, ki ga izvajajo lastne ali skupne notranjerevizijske službe PU in delovanje UNP temelji na informacijski podpori, ki zagotavlja enotno metodologijo, medsebojno komuniciranje in zagotavljanje sprotnih informacij«

Končno besedilo projektne naloge za projekt »e – notranja revizija«, ki predstavlja osnovo izvedbi javnega naročila za izbor najugodnejšega ponudnika za izdelavo in vzdrževanje aplikacije, je bilo pripravljeno že konec leta 2012, predlog Dokumenta identifikacije investicijskega projekta ter predlog Investicijskega programa pa sta bila izdelana v letu 2014. V letu 2013 in 2014 so v sodelovanju s Sektorjem informacijske tehnologije Ministrstva za finance (v nadaljevanju: SITS – MF) potekale aktivnosti pri izdelavi podatkovnega modela.

V zvezi s projektom »e – notranja revizija«, je UNP v letu 2015 zagotavljal sodelovanje s predstavniki MF (koordinatorko za izvedbo projektov MF, ki bodo sofinancirani iz evropskih sredstev ter s predstavnikom SITS – MF). Projekt »e – notranja revizija« je bil namreč s preostalimi projekti MF, za katere se predvideva sofinanciranje iz evropskih sredstev (v nadaljevanju e – projekti MF), sprva združen v okvir enotne operacije »e – finančna preglednost in nadzor«, nato pa je bila v začetku leta 2016 sprejeta odločitev, da vsak e – projekt MF postane samostojna operacija. UNP je MF tekoče zagotavljal vse potrebne podatke v zvezi s projektom »e – notranja revizija« in se redno udeleževal sklicanih sestankov v zvezi z e – projekti MF. Zaradi trenutno nedorečenega načina sodelovanja Ministrstva za javno upravo (v nadaljevanju: MJU) v tistih e – projektih MF, ki bodo predmet umestitve v državni računalniški oblak ter posledično nedorečenih odgovornostih nosilca projekta »e – notranja revizija« ter SITS – MF, ocenjujemo, da obstajajo visoka tveganja v zvezi s pravočasno izvedbo projekta (v skladu z dinamiko, opredeljeno v izvedbenem načrtu operativnega programa (INOP)), ki lahko v končni fazi ogrozijo tudi uspešno uresničitev projekta. Izvedba projekta zagotovo predstavlja pomembno strateško aktivnost na področju NNJF v prihodnjem obdobju.

Uresničevanje strateškega cilja 2.1 – »Proračunski uporabniki so s strani centralnega organa za harmonizacijo in koordinacijo notranjega nadzora javnih financ informirani o upravljanju s tveganji, o najboljši praksi in o aktivnostih, ki jih od njih zahtevajo predpisi«

UNP je od decembra leta 2012 do maja leta 2013 v sodelovanju z regionalno ustanovo – Centrom za razvoj financ (v nadaljevanju: CEF) za predstojnike PU organiziral sedem regijskih konferenc NNJF v

RS³. Namen konferenc je bil udeležence opozoriti na pomembnost NNJF pri delovanju institucij javnega sektorja ter jim predstaviti koristi, ki jih PU lahko zagotavlja ustrezno vzpostavljena funkcija notranjega revidiranja.⁴ Vsebina konferenc je zagotovila tudi ustrezne informacije o upravljanju s tveganji in o najboljši praksi ter aktivnostih, ki jih od vodstva PU zahtevajo predpisi.

Uresničevanje strateškega cilja 2.2 – »Predstojniki oziroma poslovodni organi podpisujejo izjavo o zanesljivosti sistema notranjega nadzora, s katero zagotavljajo, da so bila sredstva, ki so jim bila dodeljena za doseganje ciljev, porabljena za predvideni namen in da so poslovali zakonito, smotrno ter preprečevali goljufije in korupcijo«

Strategija je narekovala realizacijo tega cilja do zaključka leta 2015, vendar so zaradi težav pri zagotavljanju ustreznih kadrovskih kapacitet na tem področju in nenačrtovanih odsotnosti,⁵ aktivnosti za realizacijo tega cilja predvidene v letih 2016 in 2017. UNP je navedeni strateški cilj začel uresničevati že v prvem polletju 2012, ko je izdelal metodologijo za del Izjave predstojnika oziroma poslovodnega organa o zanesljivosti sistema notranjega nadzora (v nadaljevanju: Izjava o zanesljivosti) za računovodske izkaze. Vzpostavljeno je bilo tudi strokovno sodelovanje z Računskim sodiščem Republike Slovenije (v nadaljevanju: RSRS). UNP je zasnoval delovno skupino z namenom pregledovanja pripravljenih vsebinskih predlogov Izjave o zanesljivosti z različnih vidikov. V delovno skupino so bile imenovane strokovnjakinje s področja računovodstva in notranje revizije – predstavnice različnih vrst PU ter predstavnica UNP, ki je koordinirala delo skupine.

Izjava o zanesljivosti je bila zasnovana s ciljem, da predstojniki PU s podpisom te izjave zagotavljajo, da so bila sredstva, ki so jim bila dodeljena za doseganje ciljev, porabljena za predvideni namen in da so poslovali zakonito in smotrno ter preprečevali goljufije in korupcijo. V letu 2015 so bili v zvezi z razvojem metodologije za uveljavitev Izjave o zanesljivosti organizirani trije sestanki delovne skupine. UNP je v sodelovanju s predstavnicami delovne skupine v letu 2015 zaključil pripravo vsebinskega predloga Izjave o zanesljivosti (poleg že prej omenjenih standardov za pripravo Izjave o zanesljivosti v delu, ki se nanaša na računovodske izkaze, so bili oblikovani tudi standardi za pripravo izjave o doseženih ciljih in rezultatih, za vse standarde pa so opredeljeni tudi kriteriji oz. zahteve, ki dokazujejo izpolnjevanje posameznega standarda). Nadaljnje aktivnosti v zvezi z uveljavitvijo nove Izjave o zanesljivosti (zagotovitev računalniške podpore za obdelavo in pridobivanje zbirnih podatkov iz izjave, priprava predpisa za uveljavitev izjave, izobraževanje predstojnikov PU glede vsebinskih in listinskih

³ Konference so bile organizirane v Celju, Kranju, Kopru, Novem mestu, Murski Soboti, Mariboru in v Ljubljani. Skupaj je bilo povabljenih 1.843 predstavnikov PU, od katerih se je vabilu odzvalo 1.260 udeležencev. Pri tem navajamo, da je bila udeležba predstojnikov, katerim so bile konference primarno namenjene, razmeroma skromna, saj se je konferenc, kljub temu, da so bila vabila posredovana neposredno na elektronske naslove 1.843-ih predstojnikov, skupaj udeležilo slabih 30 odstotkov vabljenih predstojnikov. Preostali udeleženci so bili iz vrst drugih področij poslovanja oz. vodstvenih ravni posameznih proračunskih uporabnikov.

⁴ Podane so bile konkretne informacije o tem, na kakšen način si PU v skladu z zahtevami pravnega okvira NNJF v Republiki Sloveniji lahko zagotovijo uspešno delujoče in učinkovito notranje revidiranje. Udeležencem so bile predstavljene najpogostejše nepravilnosti, ki jih pri izvrševanju svojih pristojnosti ugotavljajo različni organi nadzora nad poslovanjem PU (Računsko sodišče RS, Komisija za preprečevanje korupcije, Proračunska inšpekcija), podani pa so bili tudi primeri dobre prakse pri vzpostavitvi učinkovitih notranjekontrolnih mehanizmov za doseganje ciljev zakonitega, smotrnega, transparentnega in etičnega poslovanja.

⁵ Uslužbenka, ki je bila nosilka naloge je bila pretežni del leta 2014 bolniško odsotna, v zaključnem delu leta 2015 pa se je upokojila.

zahtev, ki jih vsebuje izjava) se – zaradi že navedenih kadrovskih omejitev Sektorja za NNJF v letu 2015 – nadaljujejo v letu 2016 oz. tudi še v letu 2017 (potrebna bo tudi zagotovitev zadostnih finančnih virov za izvedbo predvidenega izobraževanja ter sodelovanje z Agencijo RS za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju: AJPEŠ) na področju informacijske podpore izjavi). Besedilo Izjave o zanesljivosti je bilo že posredovano RSRS v morebitne pripombe.

2.1.2 (Ne)uresničeni cilji Strategije in vzroki nedoseganja

(Ne)uresničevanje strateškega cilja 1.1 – »Notranji revizorji, zaposleni v NRS PU in zunanji izvajalci imajo veljavna dovoljenja za izvajanje notranjega revidiranja, pridobljena na podlagi dokazil o delovnih izkušnjah in stalnem dopolnilnem izobraževanju in usposabljanju«

Za doseganje strateškega cilja 1.1 – je UNP že v letu 2011 v postopku priprave novele ZJF predlagal spremembe in dopolnitve besedila ZJF v poglavju, ki se nanaša na NNJF, revidiranje evropskih skladov ter proračunsko inšpiciranje, pripravljena so bila tudi besedila podzakonskih aktov:

1. pravilnika o merilih NNJF, ki vsebuje podrobnejša določila v zvezi z ustanavljanjem skupnih NRS,
2. pravilnika o izdajanju potrdil za naziv DNR in PDNR, pridobivanju in obnavljanju dovoljenj za izvajanje notranjega revidiranja PU.

Do uveljavitve sprememb ni prišlo, saj predlog novele ZJF v vsebini, kot je bil v letu 2011 pripravljen, ni bil sprejet. V letu 2015 so se ponovno pričele odvijati aktivnosti v zvezi s prenovo ZJF. Po tehtnem premisleku je UNP iz predloga besedila novega ZJF umaknil (prvotno sicer načrtovano) uvedbo instituta dovoljenja za izvajanje notranjega revidiranja PU, vključno z vzpostavitvijo sistema za podaljševanje njegove veljavnosti. To je UNP storil predvsem iz razlogov, ker je bilo ocenjeno, da uveljavitev dovoljenj za izvajanje notranjega revidiranja PU ne bi prinesla bistvene dodane vrednosti h kakovosti notranjega revidiranja, bi pa hkrati povzročila obilo dodatnih ter povečala obseg obstoječih administrativnih postopkov. UNP ocenjuje, da bi k dvigu kakovosti notranjega revidiranja na ravni države lahko pomembneje prispevala zaostritev pogojev za delo zunanjih izvajalcev ter zakonsko in nedvoumno zagotovljena podlaga za neposredno preverjanje kakovosti njihovega dela. Informacije, pridobljene z analizo Izjav v letu 2015 (in v preteklih letih), namreč kažejo, da je najem zunanjih izvajalcev prevladujoč način zagotavljanja notranjega revidiranja (večjega števila zlasti manjših) PU v RS. Zato UNP za uveljavitev določil novega ZJF za področje NNJF načrtuje pripravo podzakonskega akta, ki bo urejal način vodenja registra zunanjih izvajalcev ter predpisal merila za vpis in izbris zunanjih izvajalcev iz registra.

(Delno ne)uresničevanje strateškega cilja 1.2 – »Vsi PU imajo zagotovljeno notranje revidiranje z lastnimi NRS, s skupnimi NRS, ustanovljenimi pri ministrstvih z njihovega področja dela ali občinah, ali si zagotavljajo notranje revidiranje s strani zunanjega izvajalca«

Po podatkih Izjave se je pokritost z notranjim revidiranjem (z lastno ali skupno NRS ali pa z zunanjim izvajalcem) v RS v obdobju uresničevanja Strategije izboljšala pri javnih zavodih za eno odstotno točko glede na leto 2011 in znaša 79 odstotkov, pri občinah pa za pet odstotnih točk in znaša 91 odstotkov. Pri ministrstvih pokritost z notranjim revidiranjem ostaja 100 odstotna, pri čemer opozarjamo na dejstvo, da eno od ministrstev (t.j. Ministrstvo za okolje in prostor) zaenkrat še nima notranjega revidiranja zagotovljenega v skladu z zahtevami ZJF, temveč mu je storitve notranjega revidiranja zagotavljala skupna NRS, ustanovljena pri Generalnem sekretariatu Vlade RS.

Z namenom zagotovitve čim večje pokritosti PU z notranjim revidiranjem je UNP že v letu 2012 izdal »Smernice za pripravo sporazuma o oblikovanju skupne NRS«, ki predstavljajo izhodišča za pripravo pravilnika o delu skupne NRS na nivoju posameznega ministrstva.⁶ Z izjemo Univerze v Ljubljani, Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti ter Ministrstva za pravosodje, ki so nam v letu 2013 oziroma v letu 2014 poročali o formalno pravni ustanovitvi skupne NRS, druga ministrstva še nimajo ustanovljenih skupnih NRS. Pri tem ugotavljamo, da tudi v primeru formalno že ustanovljenih skupnih NRS na nivoju ministrstev, le-ta v polni meri še ne izkoriščajo vseh prednosti in koristi, ki naj bi jih uvedba skupne NRS prinesla, saj vanjo ne vključujejo številnih istovrstnih posrednih PU s področja svoje dejavnosti,⁷ ki si še vedno, neodvisno eden od drugega, najemajo zunanje izvajalce. UNP meni, da bi sprejem ZJF in njegova implementacija, ki vključuje nekoliko večjo zavezo ministrstev k vzpostavljanju skupnih NRS, nadalje prispevala k povečani pokritosti PU z notranjim revidiranjem ter tudi k izboljšani kvaliteti izvajanja notranjega revidiranja.

(Ne)uresničevanje strateškega cilja 1.4 – «V okviru splošnih sprememb in dopolnitev predpisov s področja plač v javnem sektorju se prouči položaj notranjih revizorjev PU v skladu s Politiko, sprejeto na 82. redni seji dne 11. 7. 2002 in s Strategijo, sprejeto na 29. redni seji dne 15. 6. 2005.»

Ta strateški cilj je vezan na splošne spremembe in dopolnitve predpisov s področja plač v javnem sektorju in se tudi v letu 2015 zaradi varčevalnih ukrepov vlade, ki so posledica ekonomsko finančne situacije na področju javnih financ, ni izvajal. UNP je naklonjen izenačevanju položaja notranjih revizorjev PU glede na vrednotenje in zahteve delovnih mest predstavnikov revizijske stroke v drugih institucijah javnega sektorja (RSRS).

2.2 Aktivnosti, ki so jih narekovale prenovljene Usmeritve za državno notranje revidiranje

V okviru razvoja funkcije notranjega revidiranja in zagotavljanja boljše kvalitete notranjega revidiranja je UNP v letu 2013 skupaj z delovno skupino, v katero so bili vključeni predstavniki NRS, izvedel celovito prenovo Usmeritev, ki veljajo od 1.1.2014 dalje.

⁶ V letu 2012 je bil generalnim sekretarjem ministrstev posredovan poziv, da pripravijo organizacijsko rešitev vzpostavitve skupne notranjerevizijske službe za posredne proračunske uporabnike iz svoje dejavnosti.

⁷ Kot primer navajamo SNRS Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti, ki po podatkih izpolnjenega vprašalnika o delu NRS v letu 2015 zagotavlja notranje revidiranje le za Javni jamstveni, preživninski in invalidski sklad ter za Javni sklad RS za razvoj kadrov in štipendiranje, ne pa tudi za številne centre za socialno delo in domove za starejše.

V letu 2015 je UNP pristopil k pripravi celovite metodologije za izvajanje pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja NRS s prenovljenimi Usmeritvami.

UNP je skladno z določili prenovljenih Usmeritev vzpostavil Register soglasij predstojnikov PU za izvajanje notranjega revidiranja pri drugih PU s strani pri njih zaposlenih notranjih revizorjev. Če namreč notranji revizorji, zaposleni pri PU, opravljajo storitve notranjega revidiranja tudi kot zunanji izvajalci (oz. za zunanjega izvajalca) pri drugih PU, morajo pred pričetkom izvajanja takšnega posla obvezno pridobiti soglasje predstojnika PU, pri katerem imajo sklenjeno delovno razmerje (v primerih, ko ne gre za vodje NRS, temveč za notranje revizorje, zaposlene v NRS, pa tudi soglasje vodje NRS). V primeru, ko z Usmeritvami zahtevana soglasja niso pridobljena, takšno dejanje predstavlja kršitev Kodeksa etike, kot sestavnega dela Usmeritev.

2.3 Priprava novega ZJF

UNP je v letu 2015 sodeloval z delovno skupno MF v postopku priprave novega ZJF ter pripravil predlog sprememb za besedilo zakona v poglavju, ki se nanaša na NNJF, revidiranje evropskih skladov ter proračunsko inšpiciranje. V zvezi z NNJF je UNP v prenovljenem besedilu zakona sprva predlagal centraliziranje notranjerevizijske funkcije, pri čemer je predlog utemeljil z rezultati izdelane Analize sistema notranjega revidiranja kot dela NNJF v RS s predlogom za centraliziranje notranjerevizijske funkcije (glej Prilogo 5 tega poročila) ter se pri tem oprl tudi na izsledke študije »Strengthening the Public Financial Management Framework, Slovenija (Internal Monetary Fund, April 2014)«. Analiza sistema notranjega revidiranja kot dela NNJF v RS je bila posredovana v kabinet ministra ter notranjim revizorjem PU. Dokument vsebuje tudi predlog strokovne rešitve vzpostavitve in delovanja centralne NRS, ki temelji na zagotovitvi skladnosti njenega delovanja z zahtevami Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (izdanega s strani mednarodnega inštituta notranjih revizorjev – IIA). Centralna NRS bi s sistemskega vidika zagotavljala povečano učinkovitost notranjega revidiranja PU na ravni države. Predlog centraliziranja notranjerevizijske funkcije je bil s strani UNP predstavljen zainteresirani javnosti na (1) problemski konferenci v Ljubljani, dne 21.10.2015, (2) na sestanku z vodji NRS, dne 04.11.2015 ter (3) na informativnem posvetu za občine v povezavi s pripravo novega ZJF, dne 25.11.2015. Zaradi nenaklonjenosti dela strokovne javnosti (predvsem notranjih revizorjev PU) je bila centralizacija zagotavljanja notranjerevizijske funkcije iz predloga besedila ZJF umaknjena oz. nadomeščena z rešitvijo delno centraliziranega sistema, ki poudarja zavezo ministrstev za vzpostavljanje skupnih NRS, ki naj bi zagotavljale notranje revidiranje tudi posrednim uporabnikom državnega proračuna, katerih ustanovitelj je država in sodijo v pristojnost posameznega ministrstva. Izvajanje postopkov sprejemanja novega ZJF je predvideno v letu 2016, za uveljavitev določil novega ZJF pa bo za področje NNJF potrebno pripraviti še ustrezne podzakonske akte.

2.4 Izobraževanje in usposabljanje udeležencev za pridobitev nazivov DNR in PDNR ter izvedba sestanka z notranjimi revizorji

UNP v sodelovanju s The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (v nadaljevanju: CIPFA) in CEF kot izvajalcem izobraževanja skrbi za izvajanje programa izobraževanja za pridobitev nazivov DNR in PDNR. V šolskem letu 2015/16 je v izobraževanje za pridobitev naziva DNR vključenih 20 kandidatov, od tega 10 na izobraževalni program v celoti, 10 kandidatov pa v skladu z 18. a členom Pravilnika o pogojih za pridobitev naziva DNR in PDNR (Ur. list RS št. 50/15 in 79/15) le na posamezen predmet. Izobraževanje za pridobitev naziva PDNR se v šolskem letu 2015/16 ne izvaja zaradi premajhnega števila prijavljenih kandidatov. UNP je v letu 2015 v zvezi z izobraževanjem opravljal vse aktivnosti, za katere je zadolžen pri delu v organih, ki skrbijo za izvajanje programa izobraževanja (izpitna komisija in programski svet),

UNP je v letu 2015 iz razlogov zagotovitve (1) povečane fleksibilnosti in učinkovitosti organov, ki skrbijo za izvedbo programa izobraževanja za pridobitev naziva DNR in PDNR, (2) enakovredne obravnave na področju vzajemnega priznavanja revizorskih nazivov RSRS in strokovnih nazivov, pridobljenih pri Slovenskem inštitutu za revizijo ter (3) ustreznih in specifičnih znanj, s katerimi morajo razpolagati državni notranji revizorji, da lahko strokovno, poklicno skrbno in neoporečno izvajajo notranje revidiranje v okolju PU, izvedel prenovu pravilnika, ki ureja pogoje za pridobitev naziva DNR in PDNR. Iz razlogov zagotovitve sodobnih in kakovostnih vsebin izobraževanja notranjih revizorjev v javnem sektorju je UNP v sodelovanju s CEF povabil k sodelovanju strokovnjake s področja notranjega revidiranja z namenom celostne prenove in posodobitve vsebine programa izobraževanja za pridobitev naziva DNR. V letu 2015 je bila, po izvedenih postopkih predhodne potrditve predloga s strani CIPFA, pričeta celostna strokovna prenova predmeta Notranje revidiranje – uvod.

UNP je v letu 2015 obravnaval 15 vlog za pridobitev naziva DNR in PDNR ter izdal 13 potrdil za pridobitev naziva DNR, 1 potrdilo za pridobitev naziva PDNR, v enem primeru pa je za pridobitev naziva PDNR izdal negativno odločbo. Konec leta 2015 je bilo v imenik državnih notranjih revizorjev vpisanih 471 oseb z nazivom DNR ter 82 oseb z nazivom PDNR.⁸ Beležimo torej rahel trend naraščanja števila oseb s strokovnimi nazivi, zahtevanimi za izvajanje notranjega revidiranja pri PU.

UNP je v letu 2015 sodeloval pri izvajanju aktivnosti, vezanih na projekt »Vzpostavitev poslovnega portala EKT – enotne kontaktne točke za podporo postopkom pridobivanja dovoljenj za opravljanje reguliranih dejavnosti v RS«, ki ga vodi MJU. S tem v zvezi je UNP posredoval zahtevane podatke o vstopnih dovoljenjih, ki so potrebni za začetek opravljanja reguliranih dejavnosti/poklicev za poklica DNR in PDNR ter pregledoval in potrjeval s tem povezane vsebine za objavo na portalu e-vem.

⁸ Imenika DNR in PDNR sta objavljena tudi na spletni strani UNP:

http://www.unp.gov.si/si/delovna_podrocja/javne_evidence/imenik_drzavnih_notranjih_revizorjev/
http://www.unp.gov.si/si/delovna_podrocja/javne_evidence/imenik_preizkusenih_drzavnih_notranjih_revizorjev/

Dne 04.11.2015 je UNP organiziral in izvedel sestanek z vodji NRS PU, katerega namen je bil predstaviti predlog sprememb ZJF na področju NNJF ter s strokovno javnostjo skupaj razpravljati o prednostih in slabostih predlagane centralizacije zagotavljanja notranjega revidiranja v RS. Sestanka se je udeležilo 39 vodij NRS.

3. SPREMLJANJE DELOVANJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC

UNP svojo zakonsko obveznost in poslanstvo o spremljanju delovanja NNJF uresničuje:

1. z vsakoletnim vrednotenjem Izjave, ki so jo kot sestavni del poslovnih poročil, poročil o doseženih ciljih in rezultatih, dolžni pripraviti predstojniki PU in
2. s spremljanjem in vrednotenjem letnih poročil NRS in zunanjih izvajalcev notranjerevizijskih storitev.

Oba vzvoda omogočata UNP, da postavlja svoje strateške in kratkoročne poslovne cilje na področju NNJF z namenom doseganja nenehnega izboljševanja stanja.

3.1 Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2015

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju: NPU) v skladu z navodilom⁹ in mednarodno prakso¹⁰ mora vsebovati tudi Izjavo, ki jo podpiše predstojnik oziroma poslovodni organ PU. Z 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. Za leto 2015 so PU oddali skupaj z zaključnim računom 2.663 Izjav. Pregled oddanih Izjav po skupinah PU v primerjavi s preteklimi leti, podajamo v naslednji tabeli (Tabela 1).

⁹ Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih proračunskih uporabnikov, 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.

¹⁰ Usmeritve za standarde notranjih kontrol v javnem sektorju, INTOSAI - Združenje vrhovnih revizijskih institucij, 2004.

Tabela 1: Pregled oddanih Izjav po letih in skupinah PU

Tip in skupina PU	Naziv skupine	2015	2014	2013
A I	Neposredni PU državnega proračuna	112	109	109
	1.1. Nevladni PU	13	13	13
	1.2. Vladni PU	60	57	57
	1.2.1. Vladne službe	12	12	11
	1.2.2 Ministrstva in organi v sestavi*	47*	44*	45*
	1.2.3. Upravne enote	1	1	1
	1.3. Pravosodni PU	39	39	39
A II	Neposredni PU občinskega proračuna	1.031	1.032	1.035
	2.1 Občine	212	211	211
	2.2 Krajevne skupnosti in druge lokalne skupnosti	819	821	824
B III/1	Javni zavodi ali drugi izvajalci javnih služb	1.474	1.473	1.480
	3.1 s področja izobraževanja, športa	913	914	913
	3.2 s področja zdravstva	114	114	122
	3.3 s področja socialnega varstva	151	151	151
	3.4 s področje kulture	185	186	185
	3.5 s področja raziskovanja	26	26	26
	3.6 s področja kmetijstva in gozdarstva	12	12	12
	3.7 s področja okolja in prostora	11	11	11
	3.9 s področja gospodarske dejavnosti	19	18	19
	3.10 s področja malega gospodarstva in turizma	28	27	27
	3.11 s področja javnega reda in varnosti	14	13	13
	3.12 s področij finančno – računovodskih in svetovalnih storitev	1	1	1
B III/2-VI	Agencije, skladi, skupnosti,...	46	45	45
	SKUPAJ ODDANIH IZJAV	2.663	2.659	2.669

* - v letu 2015 so Izjavo odala vsa ministrstva(14 ministrstev);

- v letu 2014 so Izjavo oddala vsa ministrstva (12 ministrstev);

- v letu 2013 so Izjavo oddala vsa ministrstva (12 ministrstev).

Vir: Podatki iz evidence AJPEŠ o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

V nadaljevanju tega poročila je predstavljena analiza podatkov Izjave za ministrstva brez organov v sestavi, občine brez krajevnih in četrtnih skupnosti ter za javne zavode.

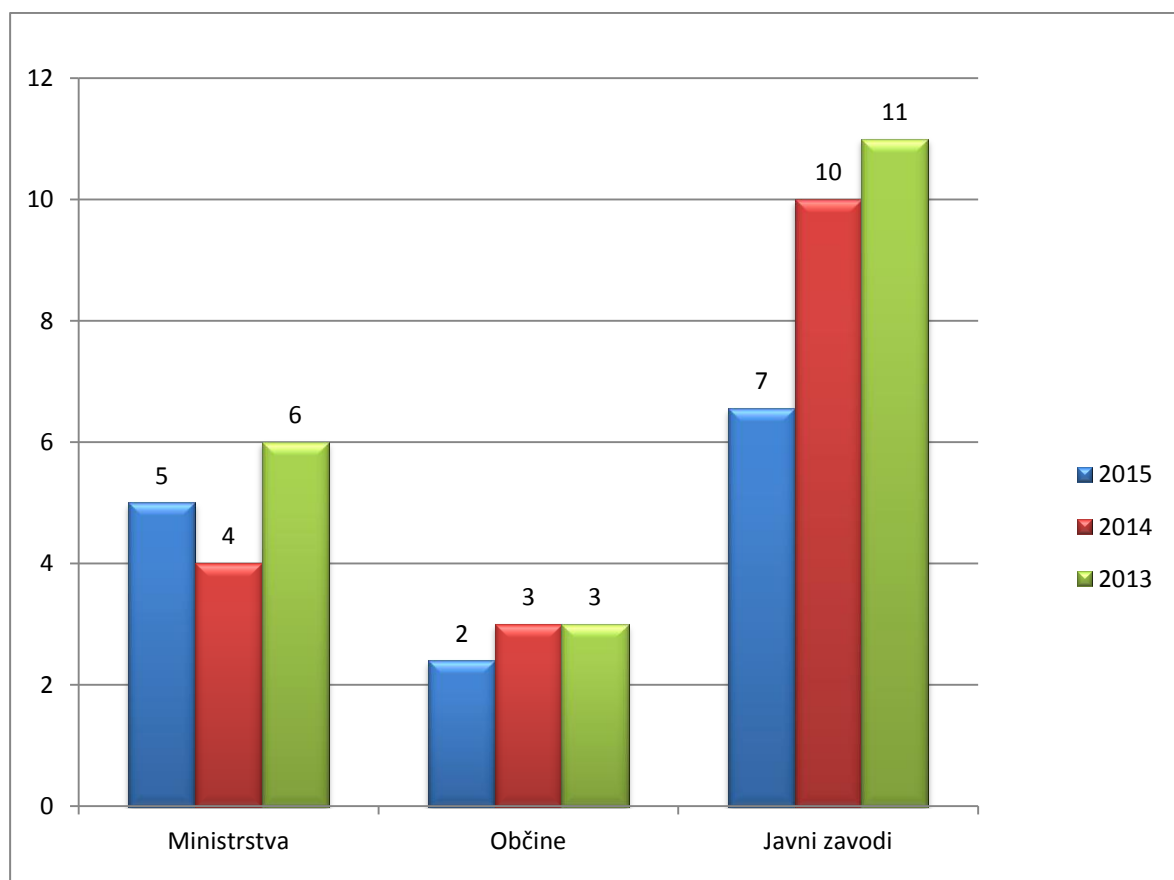
3.1.1 Analiza Izjav v letu 2015

Oddane Izjave smo analizirali glede na (a) potrebni čas lastnih in skupnih NRS pri pripravi Izjave ter (b) oceno posameznih sestavin notranje – kontrolnega sistema (te sestavine so: (1) notranje (kontrolno) okolje, (2) upravljanje s tveganji, (3) kontrolne dejavnosti, (4) informiranje in komuniciranje ter (5) nadziranje, in sicer ločeno za ministrstva, občine in javne zavode. Izsledke analize predstavljamo v nadaljevanju.

3.1.1.1. Potrebni čas lastnih in skupnih NRS pri pripravi Izjave

Na porabo časa za pripravo Izjave vplivajo velikost PU in tudi sama organizacija priprave. Lastne in skupne NRS so v letu 2015 za svetovanje in koordinacijo teh aktivnosti porabile v povprečju od 2 do 11 revizor dni, kar je po organizacijskih skupinah oseb javnega prava (za ministrstva, občine in javne zavode) in letih prikazano v naslednji sliki (Slika 1).

Slika 1: Povprečno porabljenno število revizor dni za svetovanje pri pripravi Izjave po skupinah PU



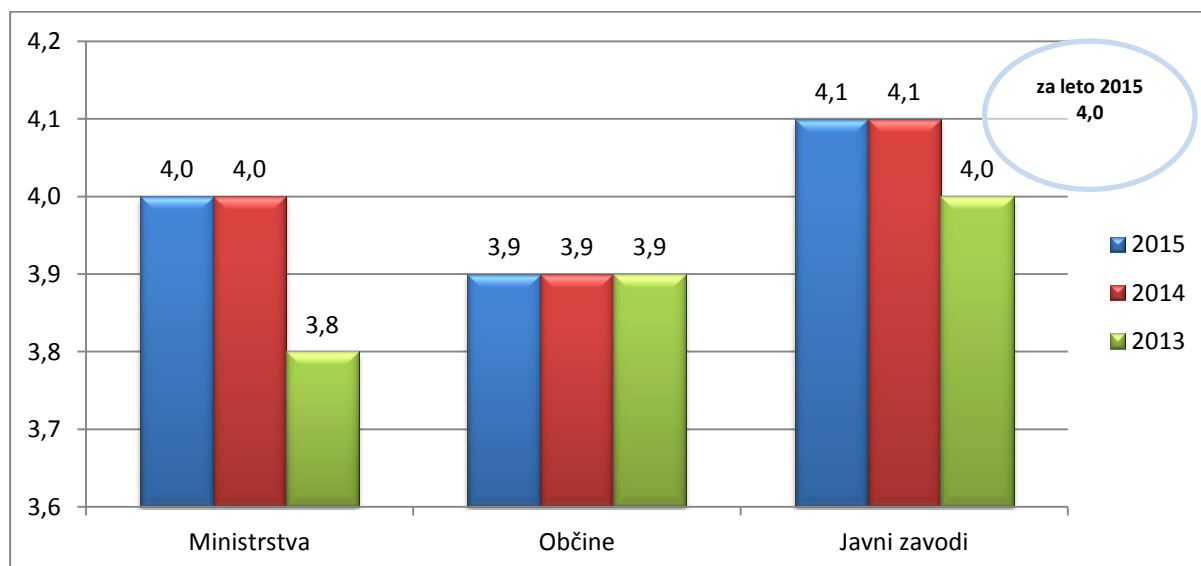
Vir: Vprašalnik o delu NRS za leto 2015

Za pripravo Izjave v občinah in ministrstvih je bila povprečna poraba svetovalnih dni notranjega revizorja podobna kot v predhodnih letih, in sicer 2 do 5 dni, v javnih zavodih pa se tudi v letu 2015 nadaljuje trend zniževanja povprečne porabe svetovalnih dni notranjega revizorja, in sicer se je iz lanskeletnih 10, znižala na 7 dni.¹¹

3.1.1.2. Analiza Izjav za leto 2015 po sestavinah notranje kontrolnega sistema

Vse skupine oseb javnega prava so za leto 2015 ocenile NNJF (to je vseh pet medsebojno odvisnih komponent notranjega nadzora: kontrolno okolje, upravljanje s tveganji, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadzor) s povprečno oceno 4,0.¹² Rezultat je enak kot v letu 2014 ter za eno odstotno točko višji kot v letu 2013 (3,9 je bila v letu 2013), kar kaže na razmeroma stabilno stanje in na to, da so predstojniki PU ocenili sistem NNJF kot ustrezno vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja, kar je razvidno tudi iz naslednje slike (Slika 2).

Slika 2: Splošna povprečna ocena NNJF po oceni predstojnikov PU



Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

a) Ocena kontrolnega okolja

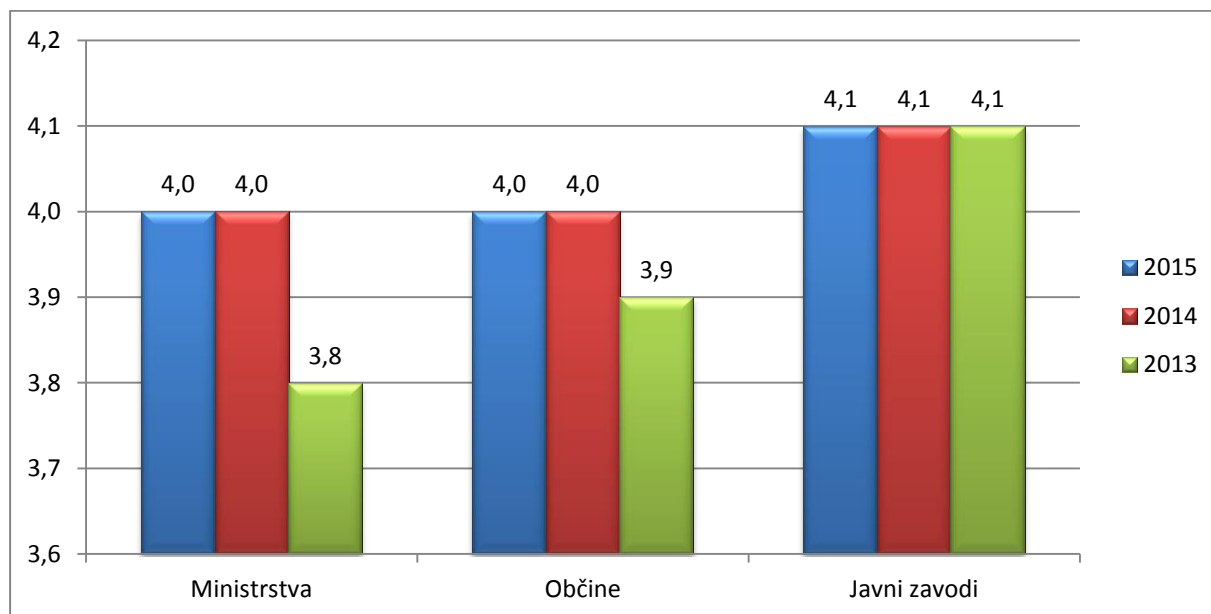
Kontrolno okolje je celota odnosa, zavesti in ciljnega delovanja predvsem predstojnika oziroma poslovnega organa PU do vzpostavljanja in delovanja notranjih kontrol ter do moralno – etičnih vrednot, kar naj bi se odražalo tudi v ravnanju vseh zaposlenih. Vsak zaposleni, predvsem vodstvo, mora biti seznanjen z notranjimi kontrolami in razumeti njihov pomen. Kontrolno okolje je učinkovito, če zaposleni poznajo svoje odgovornosti in pooblastila, spoštujejo kodeks etike in izvajajo naloge skladno z zahtevami delovnega mesta.

¹¹ V javnih zavodih se je čas za pripravo izjave v primerjavi z leti, ko se je izjava uvajala, občutno znižal (iz 20 na 7 delovnih dni), saj so samoočevalni vprašalniki, ki so sestavni del metodologije za pripravo izjave, v večji meri že prilagojeni njihovim lastnim organizacijskim in poslovnim procesom.

¹² Ocene PU po posameznih komponentah Izjave so **ovrednotene s petstopenjsko lestvico aktivnosti**: 5 - na celotnem obsegu poslovanja (a), 4 - na pretežnem delu poslovanja (b), 3 - na posameznih področjih poslovanja (c), 2 - še ni vzpostavljeno, šele prve aktivnosti (d) in 1 - še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu bodo pričeli z ustreznimi aktivnostmi (e).

Za leto 2015 so le javni zavodi ocenili primernost kontrolnega okolja s povprečno oceno 4,1, kar je enaka ocena kot za dve leti poprej. Ocena pri občinah je bila v letu 2015 enaka kot v letu 2014, in sicer 4,0 ter za odstotno točko višja kot v letu 2013. Prav tako je bila povprečna ocena pri ministrstvih v letu 2015 enaka kot v letu 2014, in sicer 4,0 ter za dve odstotni točki višja kot v letu 2013. Povprečna ocena kontrolnega okolja po skupinah oseb javnega prava (za ministrstva, občine in javne zavode) in letih je razvidna iz naslednje slike (Slika 3).

Slika 3: Povprečna ocena primernosti kontrolnega okolja po oceni PU



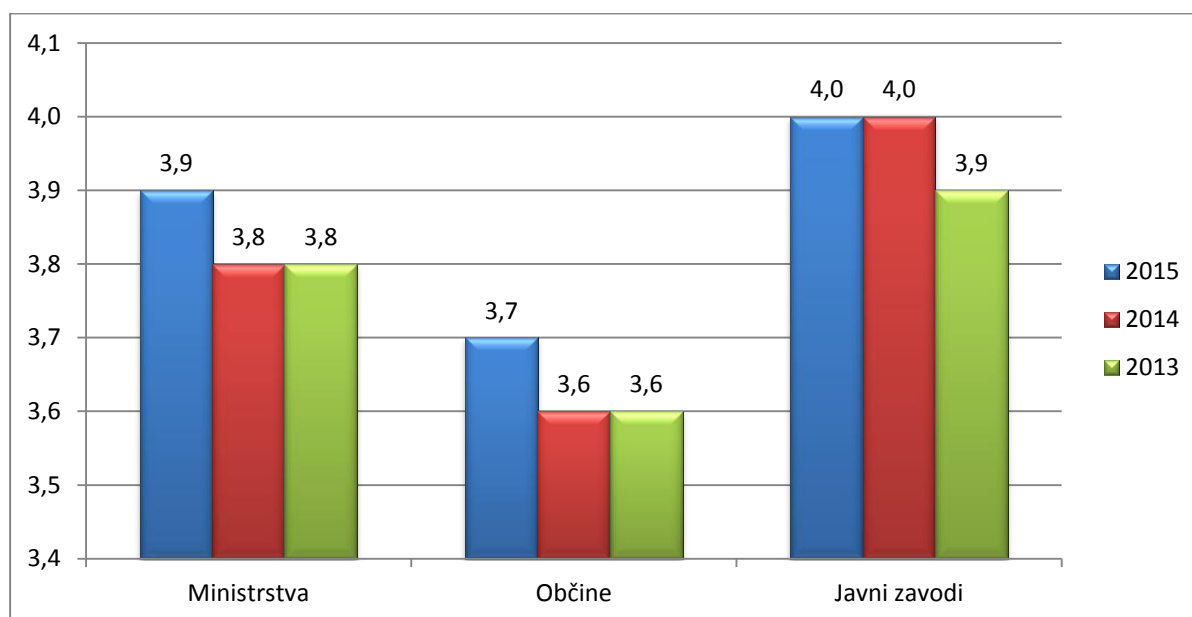
Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

b) Ocena upravljanja s tveganji

Upravljanje s tveganji je sistematičen proces, ki obsega opredeljevanje ciljev poslovanja PU, določitev možnih tveganj, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev, njihovo ocenitev glede na verjetnost nastanka in možne posledice, zagotovitev ustreznih ukrepov za obvladovanje tveganj na sprejemljivi ravni, pri čemer je potrebno upoštevati razmerje med stroški in koristmi. Opisan sistematični proces se beleži kot register tveganj, ki je lahko oblikovan kot preglednica z navedenimi sprejetimi cilji, evidentiranimi tveganji, verjetnostmi njihovega nastanka, možnimi posledicami, ukrepi za njihovo obvladovanje in navedenimi odgovornimi osebami. Register tveganj je potrebno redno posodabljeni.

Povprečna ocena merljivosti in realnosti doseganja ciljev, vključno z analizo tveganj, ki bi lahko vplivala na doseganje ciljev, je pri javnih zavodih enaka kot leto poprej, ter za odstotno točko višja kot v letu 2013. Ta ocena je pri ministrstvih in občinah v povprečju za odstotno točko boljša kot v zadnjem dvoletnem obdobju (pri ministrstvih 3,9 oziroma 3,8 za leti 2014 in 2013 ter pri občinah 3,7 oziroma 3,6 za leti 2014 in 2013). Ocene predstojnikov PU o obvladovanju tveganj so razvidne iz naslednje slike (Slika 4).

Slika 4: Povprečna ocena upravljanja s tveganji po oceni PU



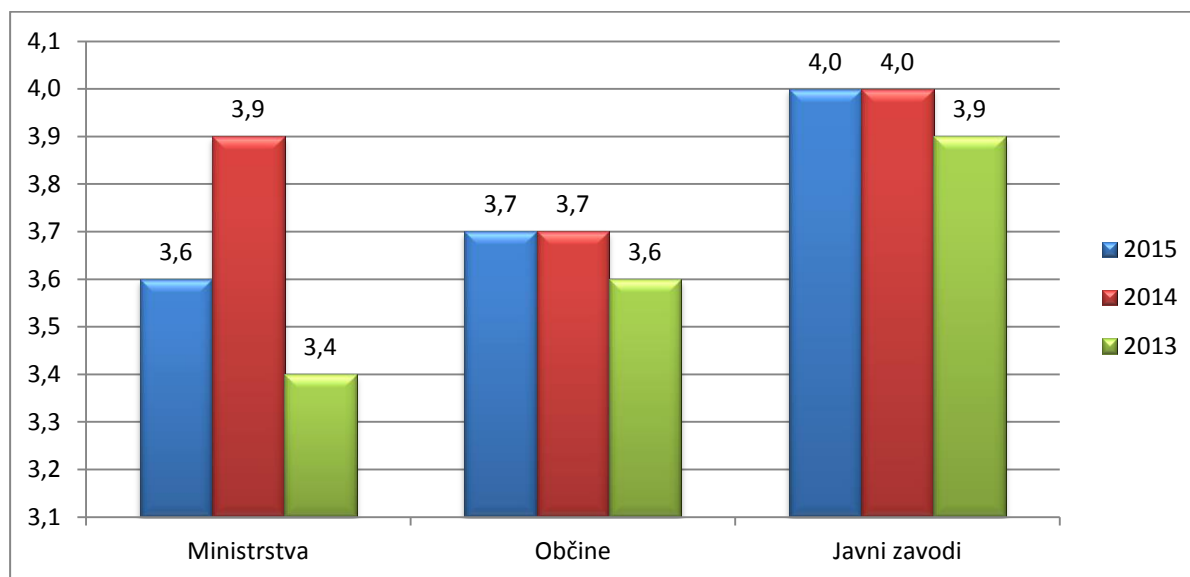
Vir: Podatki iz evidence AJPes o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

c) Ocena sistema notranjih kontrol

Za obvladovanje tveganj PU sprejme ukrepe v obliki strategij, usmeritev postopkov, procesov. Podlaga izvajanju notranjih kontrol so pisni postopki, kontrolniki, podroben opis del in nalog, zasedenost delovnih mest z ustrežno usposobljenimi osebami, stalnost delovanja, dvojno podpisovanje, razmejitev pristojnosti, opredelitev posebno tveganih delovnih mest, kroženje zaposlenih, fizično varovanje, pisno delegiranje, evidentiranje odstopanja od predpisanih postopkov in podobno.

Povprečna ocena ustreznosti sistema notranjih kontrol za leto 2015 je pri javnih zavodih in občinah enaka kot v letu 2014 (4,0 oziroma 3,7) ter za odstotno točko višja kot v letu 2013 (3,9 oziroma 3,6), medtem ko se navedene ocene pri ministrstvih v analiziranem obdobju spreminjajo (od 3,4 v letu 2013 do 3,9 v letu 2014, ko so predstojniki PU tudi najboljše ocenili ustreznost notranjih kontrol). Ocene predstojnikov PU so razvidne iz naslednje slike (Slika 5).

Slika 5: Povprečna ocena ustreznosti sistema notranjih kontrol po oceni PU



Vir: Podatki iz evidence AJPes o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

Podrobnejši pregled ocen sistema notranjih kontrol pri ministrstvih nakazuje na morebitno prisotnost obdobjnih nihanj konstruktivne kritičnosti ocenjevanja sistema notranjih kontrol pri nekaterih od njih. Ker so vzpostavljene notranje kontrole posledica oziroma eden od načinov obvladovanja tveganj, prikazujemo v nadaljevanju (Tabela 2) tudi primerjavo ocen teh dveh komponent po skupinah PU za triletno obdobje.

Tabela 2: Primerjava ocene upravljanja s tveganji in sistema notranjih kontrol

Skupina PU	Leto / ocena komponente	2015	2014	2013
Ministrstva	Upravljanje s tveganji (2.1 in 2.2)*	3,9	3,8	3,8
	Sistem notranjih kontrol	3,6	3,9	3,4
Občine	Upravljanje s tveganji (2.1 in 2.2)*	3,7	3,6	3,6
	Sistem notranjih kontrol	3,7	3,7	3,6
Javni zavodi	Upravljanje s tveganji (2.1 in 2.2)*	4,0	4,0	3,9
	Sistem notranjih kontrol	4,0	4,0	3,9

* Točki Izjave:

- 2.1 Cilji so realni in merljivi, določeni so indikatorji za merjenje doseganja ciljev
- 2.2 Tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena, določen je način ravnanja z njimi.

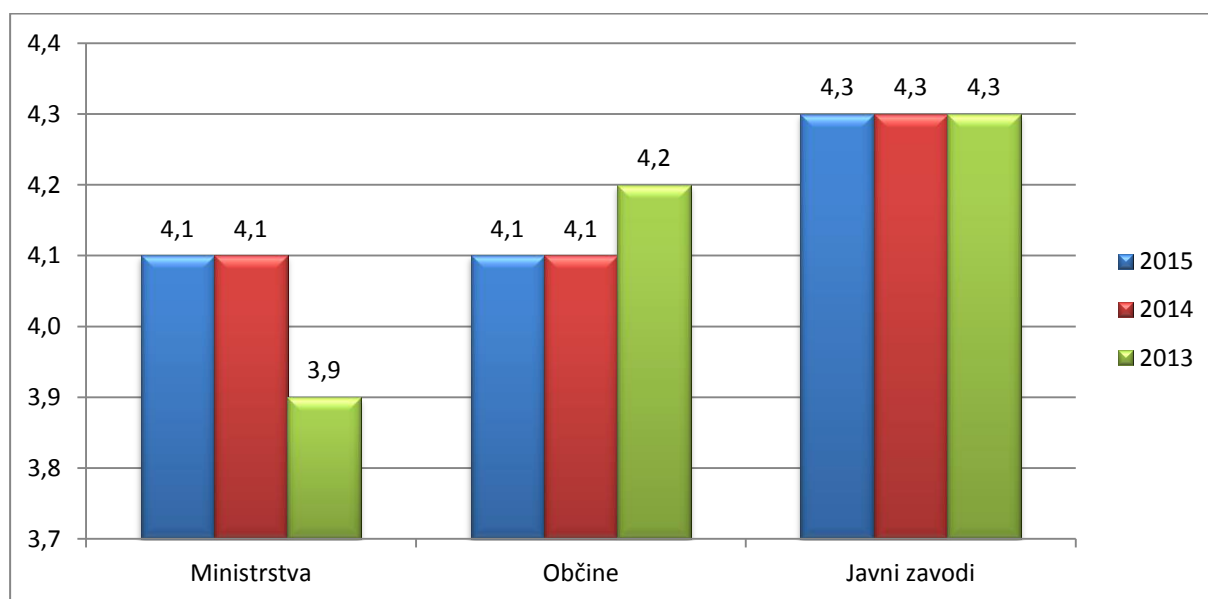
Vir: Podatki iz evidence AJPes o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

d) Ocena sistema informiranja in komuniciranja

PU mora imeti vzpostavljene postopke in zagotovljene možnosti za prenos informacij v obliki rednih in nujnih sestankov, poročil delovnih skupin, zbiranje in usmerjanje informacij, vključno z informacijami o nepravilnostih s strani zaposlenih, zagotovljeno mora biti ustrezno komuniciranje zaposlenih z vodstvom. Zaposleni morajo razpolagati z ustreznimi informacijami za nemoteno izvajanje svojih nalog.

Najbolje ocenjena komponenta NNJF je primernost sistema informiranja in komuniciranja, kar nakazuje, da predstojniki PU v večji meri ocenjujejo, da vzpostavljeni informacijski sistemi v njihovih okoljih omogočajo ustrezen pretok informacij med vodstvom in zaposlenimi ter služijo kot ustrezna in zadostna podlaga za odločanje. Javni zavodi so to komponento za leto 2015 ocenili enako kot v zadnjem dvoletnem obdobju s povprečno oceno 4,3. Ministrstva so primernost sistema informiranja in komuniciranja ocenila z oceno 4,1 enako kot v letu 2014, medtem ko je bila v letu 2013 ta ocena pod povprečjem ocen pri drugih skupinah oseb javnega prava (3,9).¹³ Občine so navedeno komponento NNJF v letu 2015 ocenile enako kot v letu 2014, in sicer z oceno 4,1. Posamezne ocene po skupinah PU in letih prikazuje spodnja slika (Slika 6).

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



Vir: Podatki iz evidence AJPes o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

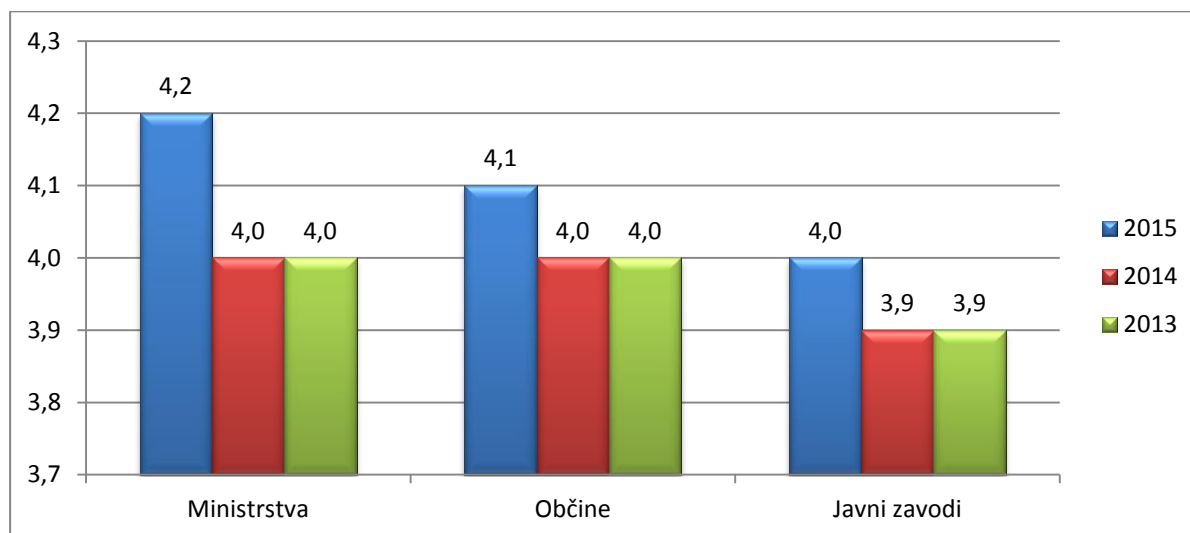
e) Ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje

PU mora stalno ocenjevati ustreznost in učinkovitost sistema notranjih kontrol. Temeljna naloga notranjega revidiranja je vrednotenje delovanja sistema notranjih kontrol, poročanje o slabostih in

¹³ Menimo, da je v takih primerih potrebno posebno pozornost nameniti vsem nivojem vodstva, drugim zaposlenim pa omogočiti pravočasne, popolne in zanesljive informacije o izvrševanju proračuna in doseganju ciljev. Izboljšati je potrebno sistem ravnanja z dohodnimi in odhodnimi dokumenti in njihovim arhiviranjem, postopek, ki poleg poročanja nadrejenemu v primeru ravnanja v nasprotju z internimi pravili zagotavlja beleženje teh odstopanj in postopek poročanja v primeru suma goljufije, korupcije ali drugega kaznivega dejanja.

predlaganje izboljšav. Posebno pozornost je potrebno nameniti kakovosti opravljenega dela s pomočjo samoocenitev, poročilom o nepravilnostih s strani zaposlenih, zunanjih organov in institucij ter drugim oblikam izmenjave informacij. Povprečne ocene za sistem nadziranja so bile pri vseh treh skupinah oseb javnega prava višje kot v zadnjem dvoletnem obdobju, v ministrstvih 4,2, v občinah 4,1 ter v javnih zavodih 4,0, kar kaže da se je stanje na obravnavanem področju izboljšalo. Posamezne ocene po skupinah PU in letih prikazuje naslednja slika (Slika 7).

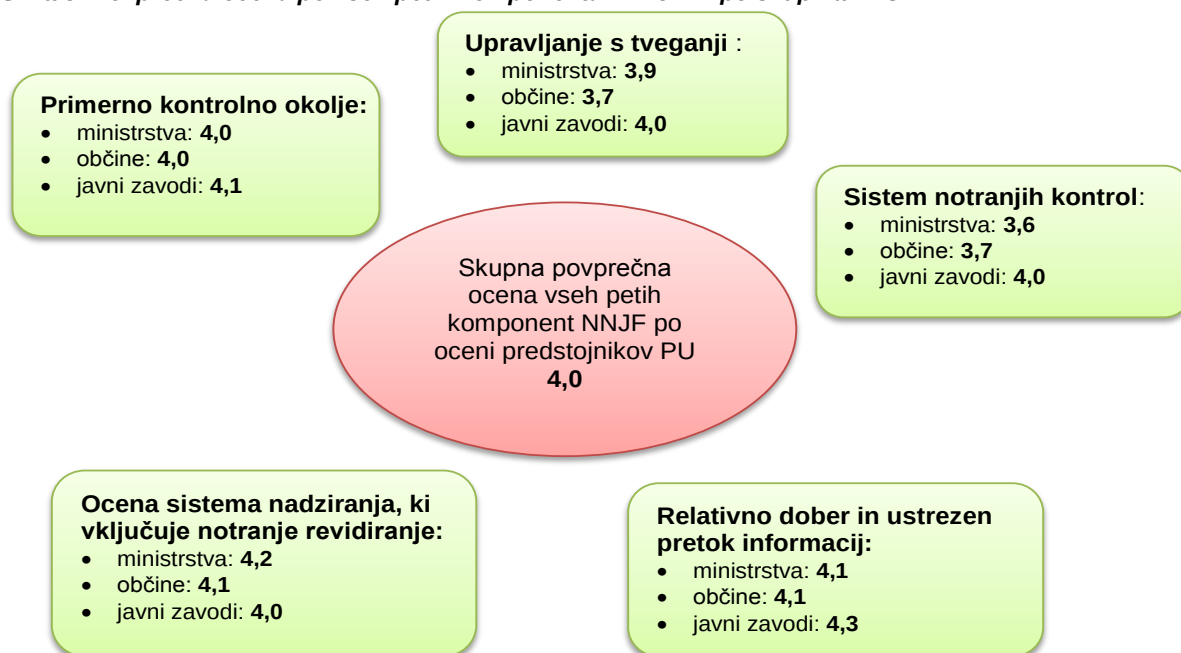
Slika 7: Povprečna ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje po oceni PU



Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

Celovito analizo Izjav za leto 2015 po povprečnih ocenah vseh petih komponent NNJF pa prikazuje Slika 8.

Slika 8: Povprečna ocena po vseh petih komponentah NNJF in po skupinah PU



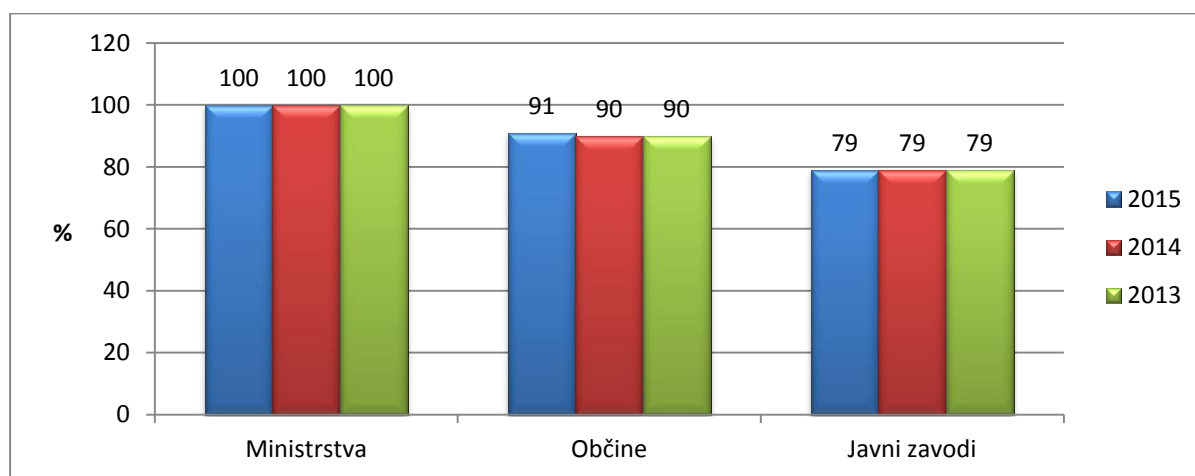
Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2015

V **Prilogah 1 in 2** je podan pregled ocen predstojnikov PU, po skupinah oseb javnega prava, za vsako posamezno komponento Izjave za leto 2015 in za triletno obdobje od 2013 do 2015.

3.1.2 Zagotavljanje notranjega revidiranja

Slika 9 prikazuje zagotavljanje notranjega revidiranja po skupinah oseb javnega prava za minulo triletno obdobje.

Slika 9: Zagotavljanje notranjega revidiranja v odstotkih po skupinah oseb javnega prava

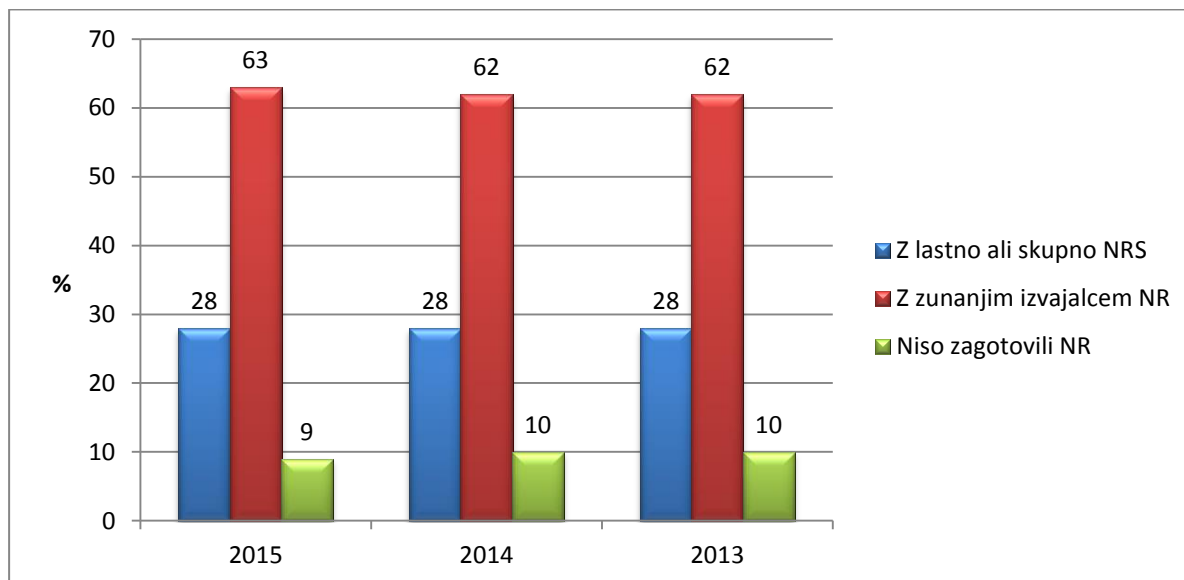


Vir: Podatki iz evidence AJPes o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

Na podlagi 100. člena ZJF v povezavi z 19. členom istega zakona organizirajo ministrstva bodisi lastne, bodisi skupne NRS. V letu 2015 eno od 14 – ih ministrstev (Ministrstvo za okolje in prostor) ni zagotovilo notranjega revidiranja v skladu z zahtevami ZJF, temveč mu je storitve notranjega revidiranja zagotavljala skupna NRS, ustanovljena pri Generalnem sekretariatu Vlade RS. V letu 2015 je 11 ministrstev zagotavljalo notranje revidiranje z lastno NRS ter 2 ministrstvi s skupno NRS.

Trend zagotavljanja notranjega revidiranja pri občinah v obravnavanem obdobju je pozitiven in kaže na napredek. Pokritost z notranjim revidiranjem se je pri občinah povečala iz 90 na 91 odstotkov, medtem ko pri javnih zavodih ostaja vsa tri leta enaka, in sicer 79 odstotna. V nadaljevanju je predstavljen način zagotavljanja notranjega revidiranja po skupinah oseb javnega prava.

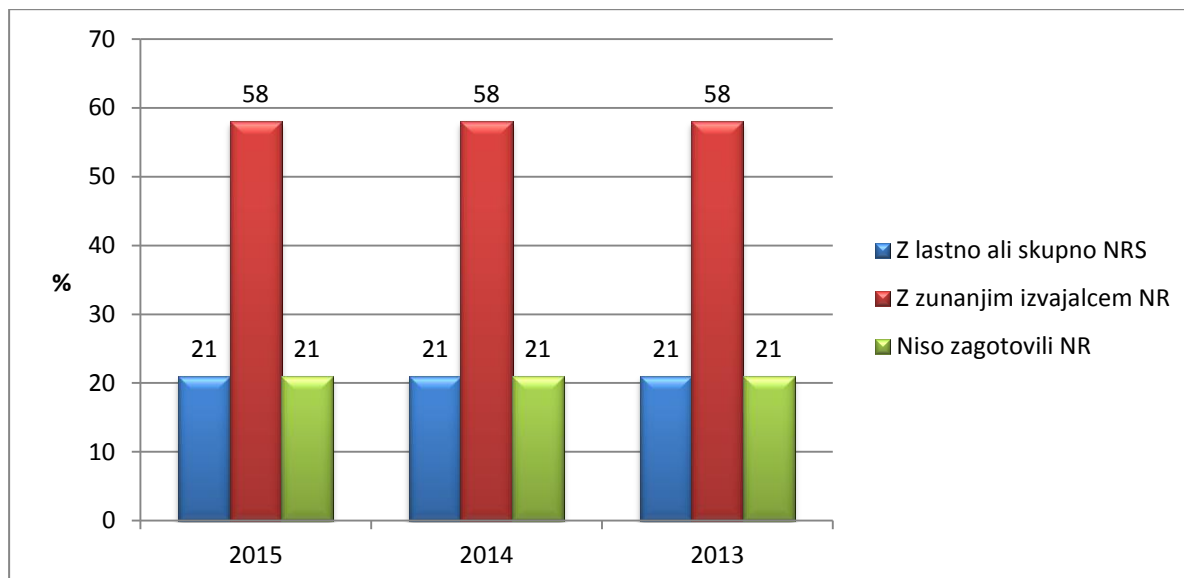
Slika 10: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v občinah



Vir: Podatki iz evidence AJPes o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

Slika 10 kaže, da se je odstotek občin, ki še ne zagotavljajo notranjega revidiranja, v primerjavi s preteklima letoma zmanjšal, in sicer iz 10 – tih odstotkov na 9 odstotkov. V letu 2015 je namreč v občinah zaznati rahel trend naraščanja zagotavljanja notranjega revidiranja z zunanjimi izvajalci (iz 62 odstotkov na 63 odstotkov).

Slika 11: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v javnih zavodih



Vir: Podatki iz evidence AJPes o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2013 do 2015

Analiza zgornjih podatkov kaže (Slika 11), da pokritost z notranjim revidiranjem pri javnih zavodih ostaja vsa tri leta enaka.

Kljub temu, da so bile v skladu cilji Strategije organizirane regijske konference NNJF v RS, na katerih so bili predstojniki PU opozorjeni na pomembnost NNJF pri delovanju institucij javnega sektorja ter so jim bile predstavljene koristi, ki jih PU lahko zagotavlja ustrezno vzpostavljena funkcija notranjega revidiranja, je v odgovorih v Izjavi moč opaziti, da nekateri predstojniki oziroma poslovodni organi PU še vedno vsebinsko ne razlikujejo dovolj dobro možnih načinov zagotavljanja notranjega revidiranja. Iz primerjave (1) odgovorov v Izjavi ter (2) odgovorov iz vprašalnikov o delu NRS izhaja, da PU, ki jim storitve notranjega revidiranja zagotavljajo skupne NRS, to skupno NRS smatrajo kot zunanje izvajalca. Zaradi tega je moč sklepati, da je delež zagotavljanja notranjih revizij z lastno ali skupno NRS nekoliko večji od predstavljenega v tem poglavju poročila.

3.2 Spremljanje NNJF na podlagi letnih poročil NRS in zunanjih izvajalcev

UNP spremlja izvajanje notranjega nadzora pri PU na podlagi prejetih letnih poročil NRS in zunanjih izvajalcev ter na podlagi izpolnjenih vprašalnikov o delu NRS in o delu zunanjih izvajalcev. UNP je za leto 2015 prejel 38 letnih poročil lastnih in skupnih NRS¹⁴ ter 33 letnih poročil zunanjih izvajalcev.

V letošnjem letu je bil vprašalnik o delu NRS in vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev posredovan vsem evidentiranim izvajalcem notranjerevizijskih storitev, to je na 41 NRS (lastnih¹⁵ in skupnih NRS) ter na 86 zunanjih izvajalcev. Vprašalnik je izpolnilo 40 NRS¹⁶ (kar predstavlja 98 odstotkov vseh NRS, ki so vprašalnik prejele), od tega 29 lastnih in 11 skupnih NRS ter 50 zunanjih izvajalcev (kar predstavlja 58 odstotkov vseh zunanjih izvajalcev, ki so vprašalnik prejeli).¹⁷

Izvajanje funkcije notranjega revidiranja v letu 2015 smo analizirali z vidikov:

- organiziranosti notranjega revidiranja ter kadrovske zasedenosti NRS,
- obsega in strukture opravljenega notranjerevizijskega dela,
- zagotavljanja funkcionalne neodvisnosti, sodelovanja z vodstvom in z organom nadzora,
- zagotavljanja kakovosti dela NRS,
- ovir pri delu NRS in zunanjih izvajalcev.

3.2.1 Organiziranost notranjega revidiranja ter kadrovska zasedenost NRS

Iz analize 40-ih izpolnjenih in oddanih vprašalnikov o delu NRS izhaja, da je bilo na dan 31.12.2015 pri PU zaposlenih skupaj 78 notranjih revizorjev s pridobljenim nazivom PDNR ali DNR, pri čemer poudarjamo, da je bilo kar 18 (45%) NRS takšnih, v katerih je bil zaposlen zgolj en sam notranji revizor. Strukturo NRS glede na število zaposlenih notranjih revizorjev predstavljamo v naslednji tabeli (Tabela 3).

¹⁴ 19 letnih poročil NRS neposrednih proračunskih uporabnikov, 8 poročil posrednih proračunskih uporabnikov in 11 letnih poročil skupnih NRS neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov. NRS Ministrstva za kulturo, Splošne bolnišnice Murska Sobota in Sove pa UNP niso predložile Letnega poročila NRS za leto 2015.

¹⁵ Med lastne NRS smo zajeli tudi primere, ko je v proračunskem uporabniku za izvajanje notranjerevizijske dejavnosti odgovoren notranji revizor, zaposlen na predstojniku neposredno podrejenem delovnem mestu »notranji revizor«.

¹⁶ Vprašalnik so izpolnile vse NRS, razen NRS Splošne bolnišnice MS.

¹⁷ Od 50-ih zunanjih izvajalcev, ki so dogovorili na anketnih vprašalnik, jih je 6 odgovorilo, da v obravnavanem letu niso opravljali storitev notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih.

Tabela 3: Struktura NRS glede na število zaposlenih DNR/PDNR

Število zaposlenih DNR/PDNR v NRS	Lastna NRS	Delež	Skupna NRS	Delež	Skupaj NRS	Delež
NRS z zaposlenim enim DNR/PDNR	14	48%	4	36%	18	45%
NRS z zaposlenima dvema DNR/PDNR	7	24%	1	9%	8	20%
NRS z zaposlenimi tremi oz. več DNR/PDNR	8	28%	6	55%	14	35%
SKUPAJ	29	100%	11	100%	40	100%

Vir: Vprašalnik o delu NRS za leto 2015

Podrobnejši podatki o oblikah zagotavljanja notranjega revidiranja, pridobljeni in analizirani na podlagi izpolnjenih vprašalnikov o delu NRS za leto 2015, so razvidni v naslednji tabeli (Tabela 4).

Tabela 4: Osnovni podatki po oblikah zagotavljanja notranjega revidiranja

Organizacijska oblika	Lastne NRS	Skupne NRS	Zunanji izvajalci
Število analiziranih vprašalnikov o delu NRS	29	11	50
pri NPU ^{1L} državnega proračuna	18	3	–
pri NPU občinskega proračuna	3	7	–
pri PPU ^{2L} državnega proračuna	6	1	–
pri PPU občinskega proračuna	2	0	–
Število vseh zaposlenih PDNR	14	5	10
Število vseh zaposlenih DNR	39	20	51¹⁸
Število vsega zaposlenega osebja v NRS oz. vseh revizorjev pri ZINR	63	28	87
Skupaj potrebe po zaposlenih revizorjih po mnenju vodij NRS	97	46	–
Povprečno število let delovanja NRS¹⁹	12,3	10,4	6,7
Število vključenih PU v NRS	29²⁰	250	–
Število opravljenih revizij	143	182	607
Povprečno število opravljenih revizij na revizorja	2,7	7,3	9,9

Vir: Vprašalnik o delu NRS in vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev za leto 2015

Legenda:

^{1L} NPU - neposredni proračunski uporabnik državnega oz. občinskega proračuna

^{2L} PPU - posredni proračunski uporabnik

¹⁸ Nekateri DNR opravljajo notranje revidiranje za več različnih zunanjih izvajalcev. Takšni DNR so bili v letu 2015 štirje.

¹⁹ Zunanjim izvajalcem je bilo v anketnem vprašalniku zastavljeno vprašanje o tem, koliko let je subjekt vpisan v register zunanjih izvajalcev.

²⁰ Število proračunskih uporabnikov, vključenih v lastne NRS, ne zajema:

- (1) organov v sestavi ministrstev, ki so (z izjemo FURS ter ARSKTRP, ki imata lastno NRS) skladno z zahtevami ZJF del revizijskega okolja ministrstev,
- (2) upravnih enot, ki so v skladu z zahtevami ZJF vključene v revizijsko okolje NRS MJU,
- (3) sodišč ter državnih tožilstev, ki so v skladu z zahtevami ZJF vključene v revizijsko okolje NRS Vrhovnega sodišča RS oz. NRS Vrhovnega državnega tožilstva.

Podatki po oblikah zagotavljanja notranjega revidiranja in skupinah PU kažejo, da:

- so lastne NRS v skladu z ZJF organizirane predvsem pri NPU državnega proračuna, sledijo večji javni zavodi, število lastnih NRS pa je že leta približno enako,
- se je število notranjih revizorjev, zaposlenih v letu 2015, glede na predhodno leto povečalo za 6 revizorjev oziroma za 8 odstotkov, oziroma za 8 odstotkov, vendar pa se je število vsega zaposlenega osebja v NRS znižalo za 1 osebo. Iz navedenega je moč sklepati, da je porast števila notranjih revizorjev posledica dejstva, da so osebe, ki so v NRS zasedale ne – revizorska delovna mesta in so pri revizijah le sodelovale, pridobile naziv DNR ter bile premeščene na revizorska delovna mesta,
- je število PU, vključenih v revizijska okolja NRS, od leta 2014 ostalo na približno enaki ravni,
- se skupne NRS zaenkrat bolj uspešno ustanavljajo pri občinah (sedem služb),²¹
- sta v zadnjih treh letih dve ministrstvi formalno pravno organizirali skupno službo,²²
- eno ministrstvo (Ministrstvo za okolje in prostor) kljub zahtevi ZJF in njegovih podzakonskih predpisov, da za svoje potrebe in potrebe organov v svoji pristojnosti zagotovi notranje revidiranje z (lastno oz. skupno) NRS, le-te (še) ni organiziralo,²³
- so kadrovske bolj okrepljene NRS v nekaterih ministrstvih oz. organih v sestavi, večjih javnih zavodih (Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije) ter večjih skupnih NRS, organiziranih na nivoju lokalne samouprave,
- bi glede na obsežnost svojih revizijskih okolij, skladno z oceno vodij NRS, morale lastne in skupne NRS zaposlovati v poprečju skoraj enkrat več revizorjev kot jih dejansko zaposlujejo,²⁴
- se je število enoosebnih NRS v letu 2015 zmanjšalo za eno NRS, in sicer je bilo v letu 2014 takšnih NRS 19, v letu 2015 pa 18,
- lastne NRS povprečno delujejo že 12 let, skupne NRS, ki so se začele ustanavljati kasneje, pa v povprečju 10 let.²⁵

²¹ Skupni NRS, organizirani za več NPU OP, sta: (1) Skupna NRS Skupne občinske uprave občin v Spodnjem Podravju ter (2) Skupna NRS Združenja občin Slovenije.

Skupne NRS, organizirane na nivoju NPU OP, v katero so vključeni tudi PPU OP, so organizirane pri: (1) Mestni občini Ljubljana, (2) Mestni občini Kranj ter (3) Mestni občini Murska Sobota.

Skupne NRS, organizirane za več NPU OP, v katero so lahko vključeni tudi PPU občin ustanovitelj skupne NRS pa so organizirane pri (1) Skupni občinski upravi občin Divača, Hrpelje - Kozina, Komen in Sežana ter (2) Skupna občinski upravi občin Jesenice, Bohinj, Gorje, Kranjska gora in Žirovnica.

Skupni NRS, organizirani za več NPU OP, sta: (1) Skupna NRS Skupne občinske uprave občin v Spodnjem Podravju ter (2) Skupna NRS Združenja občin Slovenije.

Skupne NRS, organizirane na nivoju NPU OP, v katero so vključeni tudi PPU OP, so organizirane pri: (1) Mestni občini Ljubljana, (2) Mestni občini Kranj ter (3) Mestni občini Murska Sobota,

Skupne NRS, organizirane za več NPU OP, v katero so lahko vključeni tudi PPU občin ustanovitelj skupne NRS pa so organizirane pri (1) Skupni občinski upravi občin Divača, Hrpelje - Kozina, Komen in Sežana ter (2) Skupna občinski upravi občin Jesenice, Bohinj, Gorje, Kranjska gora in Žirovnica.

²² To sta skupna NRS, organizirana pri Ministrstvu za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti ter pri Ministrstvu za pravosodje. V okviru PU DP so skupne službe sicer organizirane še pri (1) Generalnem sekretariatu Vlade RS in (2) Univerzi v Ljubljani. Slednji PU in obe navedeni ministrstvi so v letu 2013 oz. 2014 spremenili organizacijsko obliko iz lastne v skupno NRS.

²³ Ministrstvu za okolje in prostor notranje revidiranje zagotavlja skupna NRS, ustanovljena pri Generalnem sekretariatu Vlade RS.

²⁴ Notranje revidiranje lahko neodvisno in nepristransko daje zagotovila in svetuje poslovanju pri uresničevanju ciljev le v okoliščinah, ko ima ustrezno in zadostno zagotovljene vire (zlasti kadrovske in finančne) za izvajanje nalog. Iz analize vprašalnikov o delu NRS izhaja, da je bilo na dan 31.12.2015 v pri PU v Republiki Sloveniji skupaj zaposlenih 78 notranjih revizorjev (s pridobljenim nazivom DNR ali PDNR), vodje NRS pa so navedle, da bi za celovito obvladovanje revizijskega okolja, v katerih delujejo, potrebovali skupaj 143 notranjih revizorjev.

²⁵ Pri tem je potrebno opozoriti, da so nekatere NRS v času svojega delovanja (npr. NRS MDDSZ, NRS MP, NRS Univerze v Ljubljani, NRS Mestne občine Murska sobota in še nekatere druge) spremenile organizacijsko obliko iz lastne v skupno NRS. Ker so vodje NRS v vprašalniku o delu NRS navajali skupen čas delovanja službe, ne glede na njeno organizacijsko obliko, ocenjujemo, da je dejansko povprečno obdobje delovanja skupnih NRS nekoliko manjše od navedenega, in sicer po naši oceni ne presega 8 let.

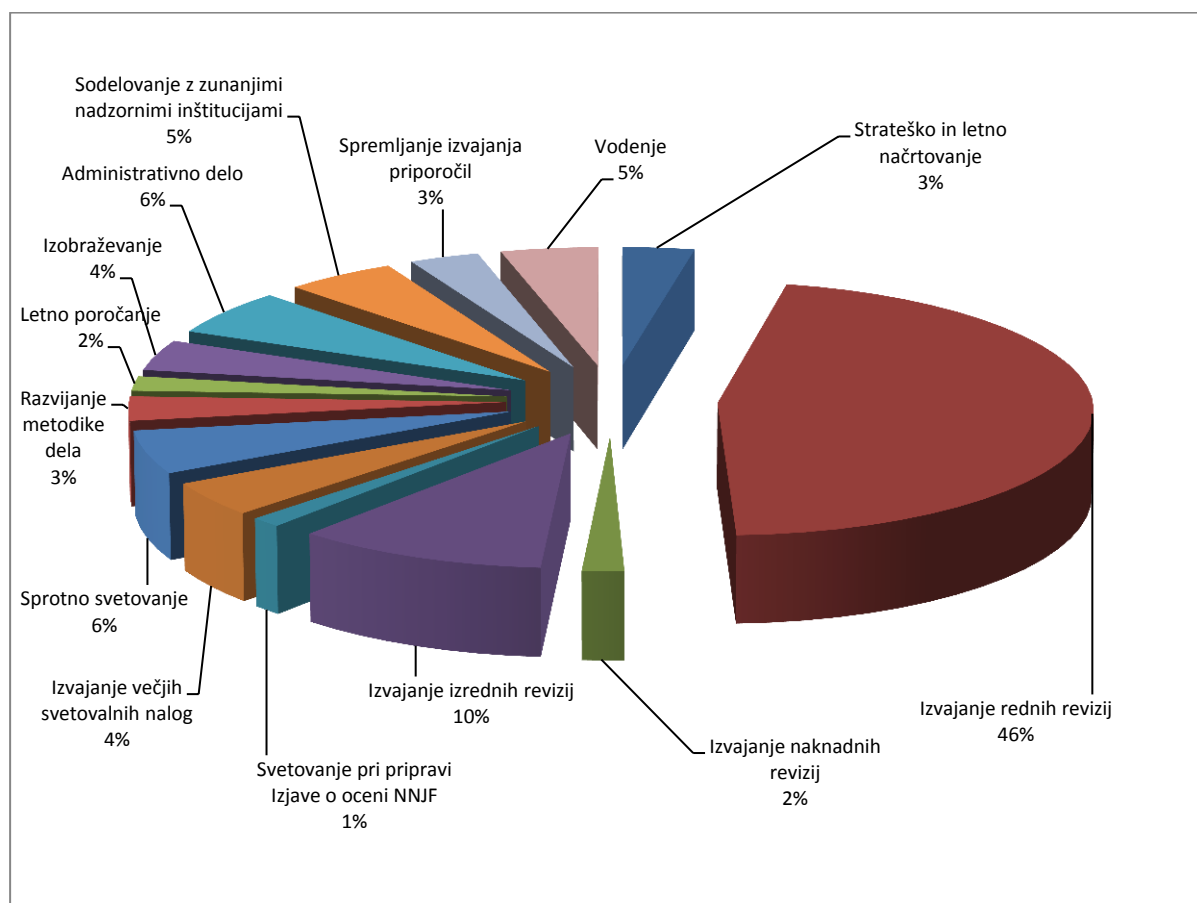
3.2.2 Obseg in struktura opravljenega notranjerevizijskega dela

V letu 2015 smo podrobneje analizirali obseg, strukturo in porabo časa po strukturi opravljenega dela, posebej v lastnih in posebej v skupnih NRS. Glede na to, da zunanji izvajalci številčno opravijo pretežni delež notranjerevizijskih storitev v javnem sektorju, pa smo na podlagi analize izpolnjenih vprašalnikov o delu NRS in analize izpolnjenih vprašalnikov o delu zunanjih izvajalcev prikazali tudi primerjavo števila in strukture opravljenih vrst revizij med zunanjimi izvajalci in NRS.

3.2.2.1. Podatki o obsegu in strukturi opravljenega dela NRS

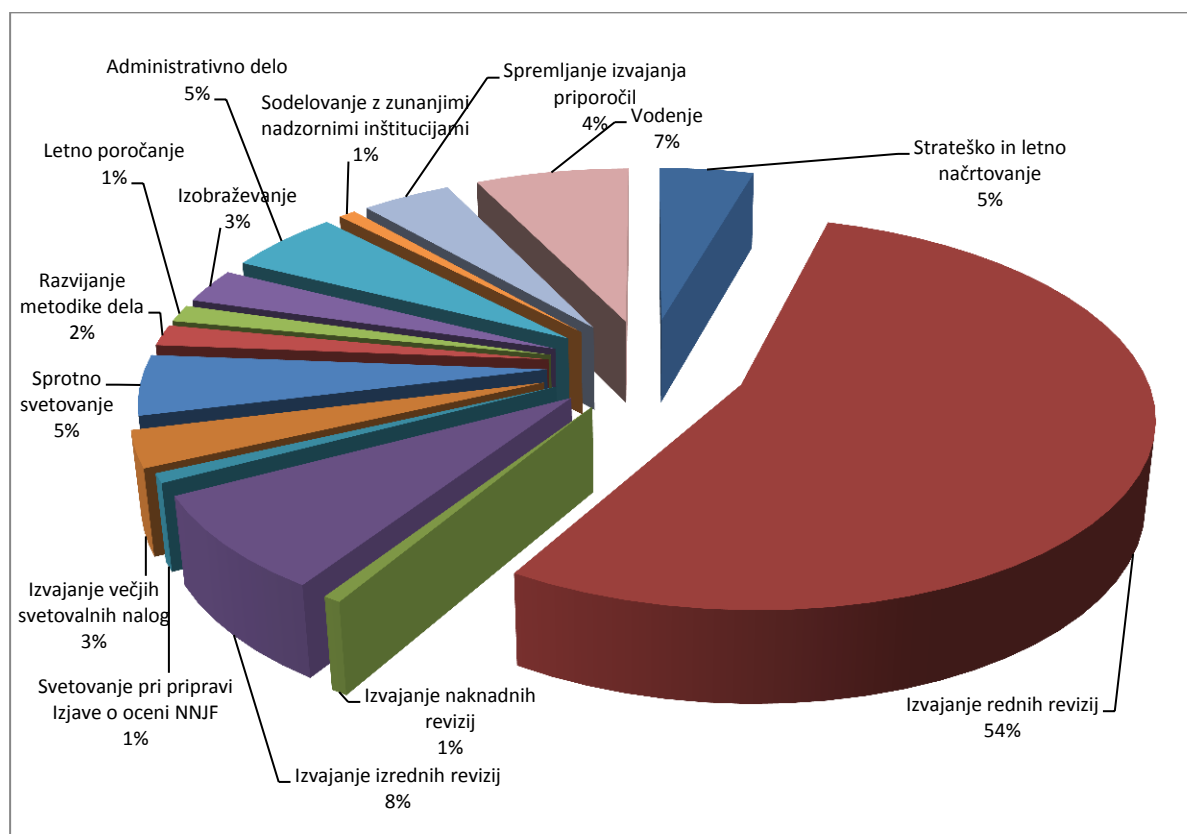
Z namenom zagotavljanja podlage za primerjavo učinkovitosti dela NRS, smo na osnovi poročanj NRS za leto 2015 za lastne in skupne NRS primerjali porabo časa za posamezna revizijska dejanja, posebej za vsako skupino, kar kažeta naslednji sliki (Slika 12 in Slika 13).

Slika 12: Poraba časa po strukturi opravljenega dela v lastnih NRS (zbirni podatki)



Vir: Vprašalnik o delu NRS za leto 2015

Slika 13: Poraba časa po strukturi opravljenega dela v skupnih NRS (zbirni podatki)



Vir: Vprašalnik o delu NRS za leto 2015

Primerjava porabe časa po strukturi opravljenega dela pri lastnih in skupnih NRS v letu 2015 kaže, da:²⁶

- so skupne NRS izvajanju rednih revizij namenile več časa kot lastne – 54 odstotkov v primerjavi s 46 odstotki (v letu poprej 54 oz. 48 odstotkov, v letu 2013 pa 52 oz. 48 odstotkov),
- so za izvajanje izrednih revizij v letu 2015 tako skupne kot lastne NRS namenile podoben obseg časa kot leto poprej, in sicer so skupne NRS za izvajanje izrednih revizij porabile 8 odstotkov razpoložljivega časa (enako kot v letu 2014 in v letu 2013), lastne NRS pa 10 odstotkov (odstotek manj, kot v letih 2014 in 2013),
- je kompleksnost okolja v skupnih NRS zahtevala nekoliko večjo porabo časa za strateško in letno načrtovanje ter vodenje, in sicer 12 odstotkov (nekoliko več, kot v letu 2014, ko je ta delež znašal 9 odstotkov, v letu 2013 pa 15 odstotkov); poraba časa za aktivnosti strateškega in letnega načrtovanja ter vodenja v lastnih NRS pa je bila 8 odstotkov (kar predstavlja odstotek več, kot v letu 2014 in dva odstotka več glede na leto 2013),
- poraba časa za izvajanje storitev svetovanja, tako v skupnih, kot lastnih NRS ostaja podobna, kot v letih poprej, in obsega pri skupnih NRS 9 odstotkov (enako kot v letih 2014 in 2013), v lastnih NRS pa 11 odstotkov (odstotek več, kot v letu 2014 ter enak odstotek, kot v letu 2013).

²⁶ V poročilu predstavljeni grafi so izdelani na podlagi v Excelu izračunanih deležev z dvema decimalama, v tabelah, kjer je prikazana podrobnejša obdelava podatkov, pridobljenih iz anketnega vprašalnika o delu NRS (Priloga 6 tega poročila), pa so deleži zaokroženi na cela števila, zato lahko prihaja do manjših odstopanj (+/- 1%).

Glede na navedene predložene podatke NRS ugotavljamo, da se je v letu 2015 rahlo povečala poraba časa za aktivnosti načrtovanja notranjega revidiranja, medtem ko poraba časa za ostale notranjerevizijske aktivnosti ostaja podobna kot v preteklih letih. Gibanje vseh kazalnikov bomo tudi v prihodnje spremljali, saj so le-ti lahko NRS pomembna informacija za medsebojne primerjave ter istočasno usmeritev za racionalnejšo razporeditev delovnega časa.

Za leto 2015 smo na podlagi poročanj NRS izdelali ločeno analizo porabe časa ter učinkovitosti dela v različno številčno zasedenih NRS. Kljub temu, da pri analiziranju strukture porabe časa za različne notranjerevizijske aktivnosti na podlagi pridobljenih podatkov ni mogoče trditi, da bi kadrovske močnejše zasedene NRS namenjale večji delež razpoložljivega časa za izvajanje revizij, pa je iz analize nedvoumno razvidno, da posamezni revizor celo v enoosebnih skupnih NRS v povprečju na leto izvede več notranjih revizij, kot jih notranji revizor v kadrovsko številčneje zasedeni lastni NRS. Med analiziranimi podatki vprašalnika o delu NRS o opravljenih revizijah izstopa skupna NRS z dvema zaposlenima²⁷, kjer je bila v letu 2015 v povprečju zaključena manj kot ena od načrtovanih revizija na revizorja.

Podatke o strukturi porabe časa za različne notranjerevizijske aktivnosti ter podatke o številu opravljenih revizij v kadrovsko različno zasedenih lastnih in skupnih NRS prikazujemo v naslednji tabeli (Tabela 5).

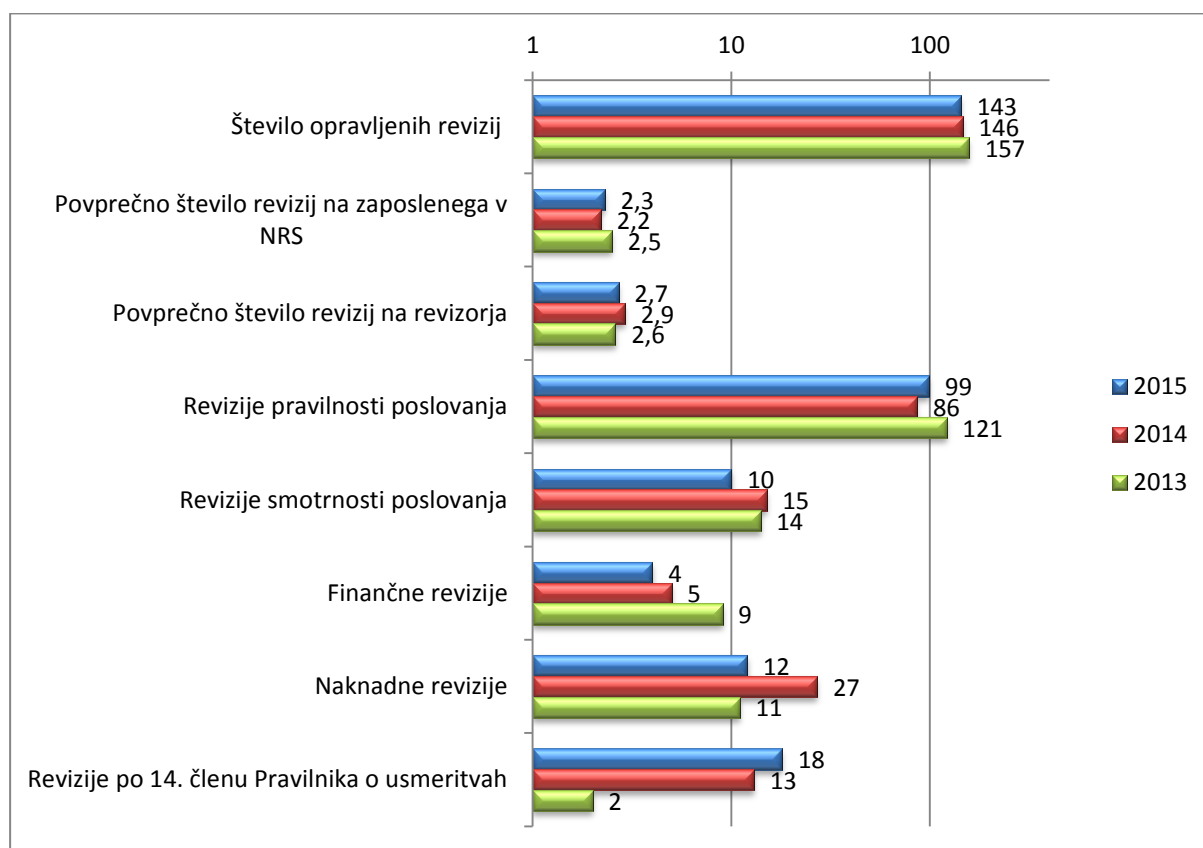
Tabela 5: Primerjava porabe časa in števila opravljenih revizij v lastnih in skupnih NRS

		Lastne NRS			Skupne NRS		
		ŠT. ZAP.-1	ŠT. ZAP.-2	ŠT. ZAP.≥3	ŠT. ZAP.-1	ŠT. ZAP.-2	ŠT. ZAP.≥3
	<i>Poraba časa (delež v celotnem razpoložljivem času)</i>						
1.	Strateško in letno načrtovanje	5%	4%	2%	4%	2%	5%
2.	Izvajanje revizij	57%	49%	63%	64%	74%	61%
2a	<i>Izvajanje rednih revizij</i>	53%	34%	49%	59%	74%	51%
2b	<i>Izvajanje naknadnih revizij</i>	2%	1%	2%	1%	0%	0%
2c	<i>Izvajanje izrednih revizij</i>	2%	14%	12%	4%	0%	10%
3.	Svetovanje pri pripravi Izjave o oceni NNJF	2%	2%	1%	1%	3%	1%
4.	Izvajanje večjih svetovalnih nalog	5%	8%	2%	4%	3%	3%
5.	Sprotno svetovanje	7%	8%	4%	8%	3%	5%
6.	Razvijanje metodike dela	2%	4%	3%	2%	1%	2%
7.	Letno poročanje	3%	2%	1%	2%	1%	1%
8.	Izobraževanje	3%	3%	5%	2%	2%	3%
9.	Administrativno delo	6%	7%	5%	7%	7%	5%
10.	Sodelovanje z zunanjimi nadzornimi inštitucijami	2%	7%	6%	1%	1%	1%
11.	Spremljanje izvajanja priporočil	4%	3%	3%	2%	1%	5%
12.	Vodenje	3%	4%	5%	3%	3%	9%
	<i>Podatek o številu opravljenih revizij</i>						
	Skupaj opravljene revizije v letu 2015	47	30	66	20	1	161
	Skupaj zaposlenih revizorjev na dan 31.12.2015	14	14	25	4	2	19
	Povprečno letno število izvedenih revizij/revizorja	3,4	2,1	2,6	5,0	0,5	8,5

Vir: Vprašalnik o delu NRS za leto 2015

²⁷ Skupna NRS pri PU Univerza v Ljubljani.

Slika 14: Število opravljenih revizij po vrstah revizij in letih v lastnih NRS



Vir: Vprašalnik o delu NRS za leto 2015

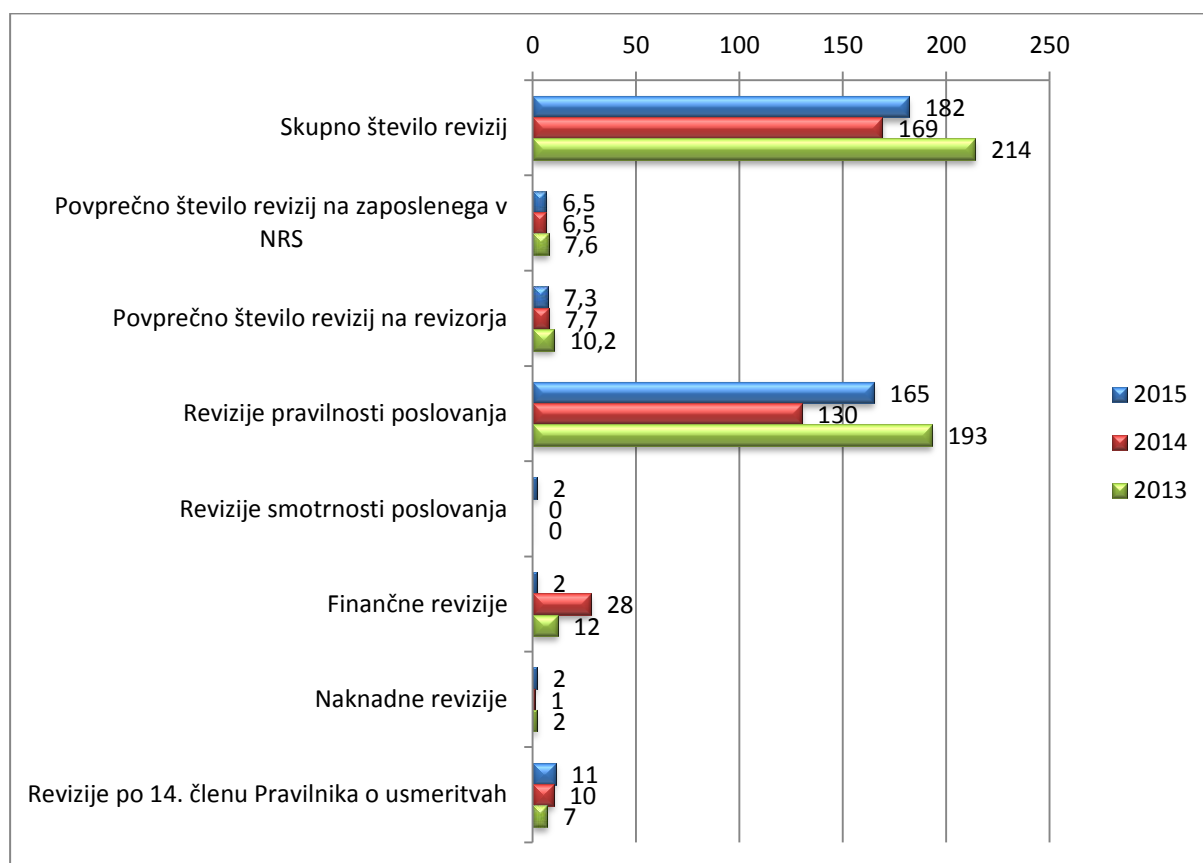
Iz Slika 14 je razvidno, da so lastne NRS v letu 2015 izvedle skupaj 143 revizij, kar je dve odstotni točki manj kot v letu poprej (146 revizij) in devet odstotnih točk manj kot leta 2013 (157 revizij). Izvedle so za triintrideset odstotnih točk manj revizij smotrnosti poslovanja (10 revizij v letu 2015, v predhodnih letih pa 15 oziroma 14), dvajset odstotnih točk manj finančnih revizij (4 revizije v letu 2015, v predhodnem letu 5, v letu 2013 pa 9 revizij) ter šestinpetdeset odstotnih točk manj naknadnih revizij (12 revizij v letu 2015, v letu 2014 skupno 27, v letu 2013 pa 11). Lastne NRS so izvedle za petnajst odstotnih točk več revizij pravilnosti poslovanja (99 revizij v letu 2015, v letu 2014 skupno 86, v letu 2013 pa 121) ter osemintrideset odstotnih točk več revizij po 14. členu Pravilnika o usmeritvah²⁸ (18 revizij, v letu poprej 13 revizij, v letu 2013 pa le dve taki reviziji).

Lastne NRS so v povprečju v letu 2015 opravile 4,9 revizij (v predhodnem letu 5,2). Ob upoštevanju 53 (v predhodnem letu 50) zaposlenih revizorjev,²⁹ je vsak v povprečju izvedel 2,7 revizije (v predhodnem letu 2,9 revizij). Ugotavljamo, da povprečno število revizij na posameznega revizorja ostaja iz leta v leto praktično nespremenjeno (leto poprej 2,9 revizij, v letu 2013 pa 2,6 revizij), kar kaže na razmeroma konstantno učinkovitost pri izvajanju revizij. Ocenjujemo, da bi implementacija projekta »e – notranja revizija« pomembno prispevala k dvigu učinkovitosti izvajanja revizij.

²⁸ Za izvajanje nadzora javnih financ javnih zavodov in drugih izvajalcev javnih služb, ki so PU, lahko pristojna ministrstva in občine uporabijo svojo NRS.

²⁹ Od tega dobra četrtina preizkušenih državnih notranjih revizorjev, 14 PDNR in 39 DNR.

Slika 15: Število opravljenih revizij po vrstah revizij po letih v skupnih NRS



Vir: Vprašalnik o delu NRS za leto 2015

Slika 15 kaže, da so skupne NRS v letu 2015 izvedle skupaj 182 revizij, kar za osem odstotnih točk več kot v letu poprej (169 revizij v letu 2014 in kar za petnajst odstotnih točk manj kot v letu 2013 (214 revizij)).³⁰ V letu 2015 so v primerjavi z letom poprej skupne NRS opravile kar za triindevetdeset odstotnih točk manj finančnih revizij (2 reviziji, v predhodnem letu 28, v letu 2013 pa 12 revizij), vendar so opravile za sedemindvajset odstotnih točk več revizij pravilnosti poslovanja (165 revizij v letu 2015, 130 revizij v letu 2014, v letu 2013 pa 193 revizij). Skupne NRS so v letu 2015 izvedle 11 revizij po 14. členu Pravilnika o usmeritvah (v predhodnih letih 10 oziroma 7) ter opravile 2 reviziji smotrnosti poslovanja, ki jih v letih 2014 in 2013 niso izvajale.

Skupne NRS so v povprečju v letu 2015 opravile 16,5 revizij, v predhodnem letu pa 16,9. Ob upoštevanju 25 zaposlenih revizorjev³¹ (22 zaposlenih revizorjev v letu 2014), je vsak v povprečju izvedel 7,3 revizije (v predhodnem letu 7,7 revizij).

Podrobnejše podatke o številu opravljenih revizij v PU po vrstah revizij ter primerjavo števila zaposlenih v lastnih in skupnih NRS od leta 2013 – 2015 prikazujemo v Prilogi 3 tega poročila.

³⁰ Navedena večja razlika v številu opravljenih revizij med letoma 2013 in 2014 je posledica formalne ustanovitve skupne NRS pri treh PU (MDDSZ, MP in Univerza v Ljubljani), ki so sicer imeli lastno službo.

³¹ Od tega slaba četrtina preizkušenih državnih notranjih revizorjev, 5 PDNR in 20 DNR.

Kljub temu, da v tem poglavju navedeni podatki predstavljajo statistična povprečja in je brez upoštevanja dodatnih parametrov težko primerjati opravljanje notranjih revizij v različno kompleksnih in zahtevnih okoljih proračunskih uporabnikov, je na podlagi primerjave podatkov o povprečnem številu opravljenih revizij v lastnih in skupnih NRS moč sklepati, da je učinkovitost dela skupnih NRS v primerjavi z lastnimi večja. Skupne NRS, v katere je vključenih več istovrstnih proračunskih uporabnikov, lahko namreč učinkoviteje realizirajo dodajanje vrednosti v revizijskih okoljih, kjer delujejo, in sicer s pomočjo izvajanja prečnih revizij pri več proračunskih uporabnikih hkrati ter z oblikovanjem priporočil za odpravo t. im. sistemskih pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol. Iz navedenega razloga so napor v smeri povezovanja (delnega centraliziranja) notranjerevizijske funkcije v okolju proračunskih uporabnikov upravičeni.

3.2.2.2. Primerjava strukture opravljenih vrst revizij med zunanjimi izvajalci in NRS

Podatki že samo 50 analiziranih vprašalnikov o delu zunanjih izvajalcev (kot tudi podatki o zagotavljanju notranjega revidiranja iz Izjav za leto 2015 (glej predhodno poglavje tega poročila)) kažejo, da zunanji izvajalci številčno opravijo pretežni delež notranjerevizijskih storitev v javnem sektorju (607 opravljenih revizij v primerjavi s 325 revizijami, ki jih opravijo (lastne in skupne) NRS). Primerjava strukture opravljenih posameznih vrst notranji revizij pokaže, da oboji opravljajo največ revizij pravilnosti poslovanja, čeprav je ta delež pri NRS mnogo višji kot pri zunanjih izvajalcev (NRS med vsemi revizijami opravijo kar 81 odstotkov revizij pravilnosti poslovanja, zunanji izvajalci pa 68 odstotkov). Zanimivo je, da zunanji izvajalci med vsemi revizijami opravijo bistveno več finančnih revizij (16 odstotkov vseh opravljenih revizij), medtem ko je pri NRS delež opravljenih finančnih revizij zanemarljiv (2 odstotka).

Strukturo posameznih vrst izvedenih notranjih revizij v letu 2015 s strani NRS v primerjavi z zunanjimi izvajalci prikazujemo v naslednji tabeli (Tabela 6).

Tabela 6: Delež posameznih vrst izvedenih notranjih revizij v letu 2015 s strani zunanjih izvajalcev ter NRS

Vrste opravljenih revizij v letu 2015	Število opravljenih revizij			
	ZI	Delež v %	NRS	Delež v %
Revizije pravilnosti poslovanja	412	68	264	81
Revizije smotrnosti poslovanja	27	4	12	4
Finančne revizije	97	16	6	2
Naknadne revizije	6	1	14	4
Revizije po 14. členu Pravilnika o usmeritvah ³²	65	11	29	9
SKUPAJ	607	100	325	100

Vir: Vprašalnik o delu NRS in vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev za leto 2015

³² 14. člen Pravilnika o usmeritvah določa, da lahko pristojna ministrstva in občine za izvajanje nadzora javnih financ javnih zavodov in drugih izvajalcev javnih služb, ki so PU, uporabijo svojo NRS. NRS pristojnega ministrstva oz. 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.

3.2.3 Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti, sodelovanje z vodstvom in z organom nadzora

Notranja revizija lahko v PU s svojim delom dodaja vrednost le, če ji je zagotovljena ustrezna organizacijska in funkcionalna neodvisnost ter v okoliščinah, da od vodstva, organa nadzora in revizijskega okolja pridobiva ključne informacije o tveganjih in načinu njihovega obvladovanja. To pomeni, da mora biti notranja revizija neposredno podrejena predstojniku, ki mu tudi neposredno poroča, prav tako pa mora imeti vzpostavljene in zagotovljene ustrezne poti poročanja in sodelovanja z organom nadzora.³³ V primeru, da notranji reviziji ni zagotovljena ustrezna funkcionalna neodvisnost, je lahko ogrožena njena objektivnost in nepristranskost mnenj in ugotovitev. Pri tem je potrebno poudariti, da je tveganje oslabitve funkcionalne neodvisnosti nekoliko večje v primerih, ko je v NRS zaposlena ena sama oseba.

V letu 2015 so lastne in skupne NRS poročale, da (glej Slika 16):

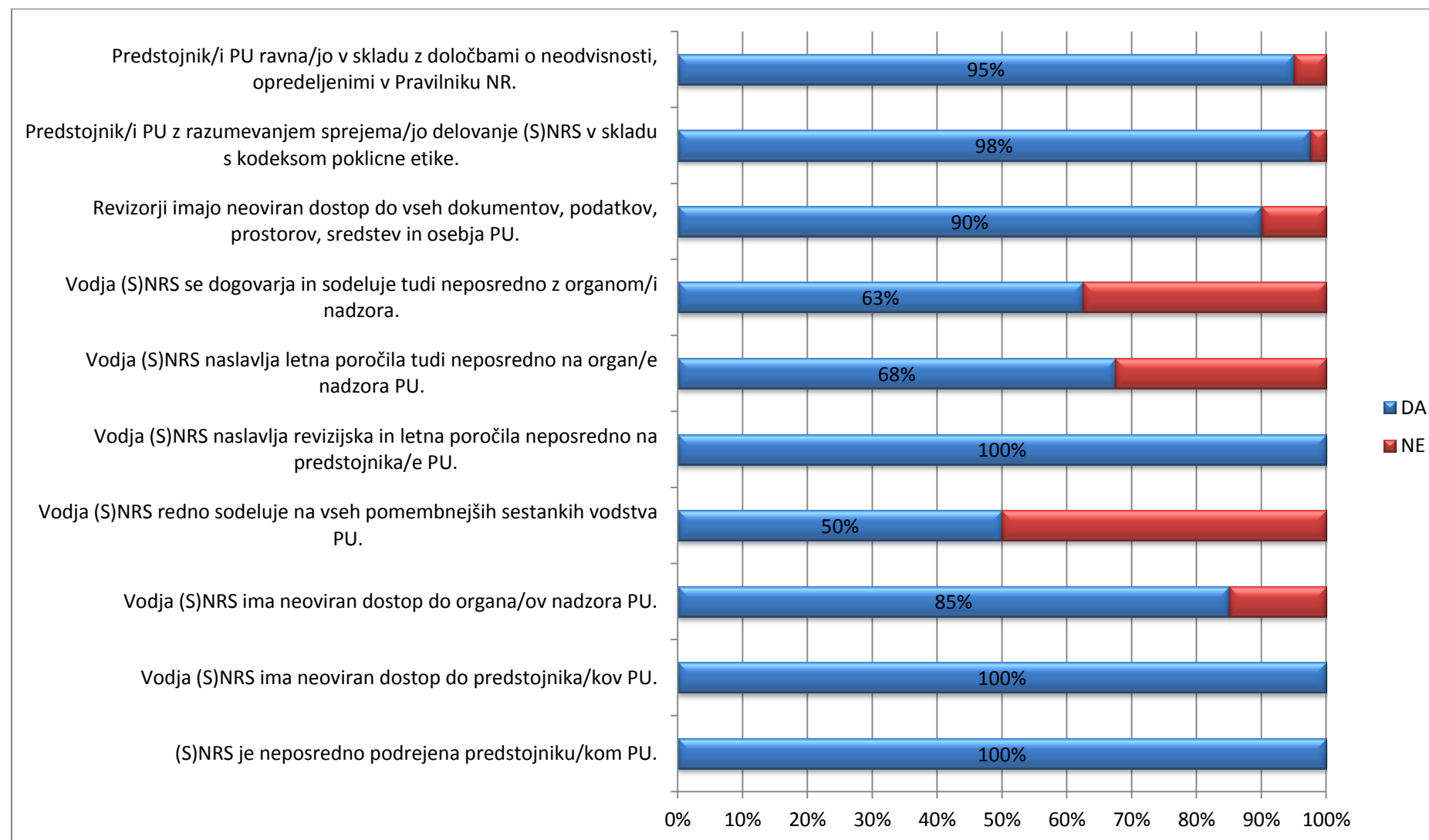
- predstojniki v veliki večini ravna v skladu z določbami o neodvisnosti, opredeljenimi v internem aktu, ki v PU ureja notranje revidiranje (95 odstotkov vprašanih) ter z razumevanjem sprejemajo delovanje notranjerevizijske funkcije, kot določa kodeks poklicne etike notranjih revizorjev (98 odstotkov vprašanih),
- vodje skupnih in lastnih NRS v vseh primerih naslavljajo revizijska in letna poročila na predstojnika PU ter imajo do njih neoviran dostop in so jim neposredno podrejeni,
- je sodelovanje vodij NRS z organi nadzora vzpostavljeno le pri slabih dveh tretjinah NRS, letno poročanje (tudi) organom nadzora pa v dobrih 67 odstotkih NRS,
- le 50 odstotkov vodij NRS redno sodeluje na vseh pomembnejših sestankih vodstva PU,
- imajo revizorji praviloma (v 90-ih odstotkih) zagotovljen neoviran dostop do vseh dokumentov, podatkov, prostorov, sredstev in osebja PU, ki je potreben za opravljanje njihovih nalog (torej storitev dajanja zagotovil in svetovanja). Odstotek revizorjev, ki imajo na tem področju težave iz leta v leto ostaja približno na podobni ravni (13 odstotkov v letu 2014, v letu 2013 pa 10 odstotkov).

Na podlagi zgornjih podatkov ocenjujemo, da bi bilo za okrepitev funkcionalne neodvisnosti notranje revizije pri PU smiselno in potrebno vložiti dodatne napore s strani vodij NRS v smislu vzpostavitve tesnejšega sodelovanja z organom nadzora. Za zagotovitev ustreznih informacij o tveganjih v poslovanju PU in načinu njihovega obvladovanja pa bi bilo potrebno okrepiti redno sodelovanje notranje revizije na vseh pomembnejših sestankih vodstva PU.

³³ Organ nadzora v okolju proračunskih uporabnikov v skladu s pojmovnikom Usmeritev predstavlja:

- organ posameznega proračunskega uporabnika, pristojen za nadziranje javne porabe ter pravilnosti in smotnosti njegovega poslovanja (npr. nadzorni odbori na občinski ravni, sveti javnih zavodov oz. javnih agencij, nadzorni sveti javnih skladov, ipd.),
- »revizijski odbor«, v kolikor je le-ta ustanovljen v primeru obstoja skupne NRS in ima med drugim formalno opredeljene naslednje naloge:
 - potrjuje dolgoročni in letni načrt notranje revizije,
 - prejema in obravnava poročila o delu notranje revizije,
 - odloča o ukrepih v primeru neupoštevanja oz. neizvedbe revizijskih priporočil,
 - potrjuje uvedbo posameznih izrednih revizij.
- v vseh ostalih primerih se izraz »organ nadzora« nanaša na predstojnika oz. poslovodni organ posameznega proračunskega uporabnika.

Slika 16: Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti, sodelovanje z vodstvom in organom nadzora



Vir: Vprašalnik o delu NRS za leto 2015

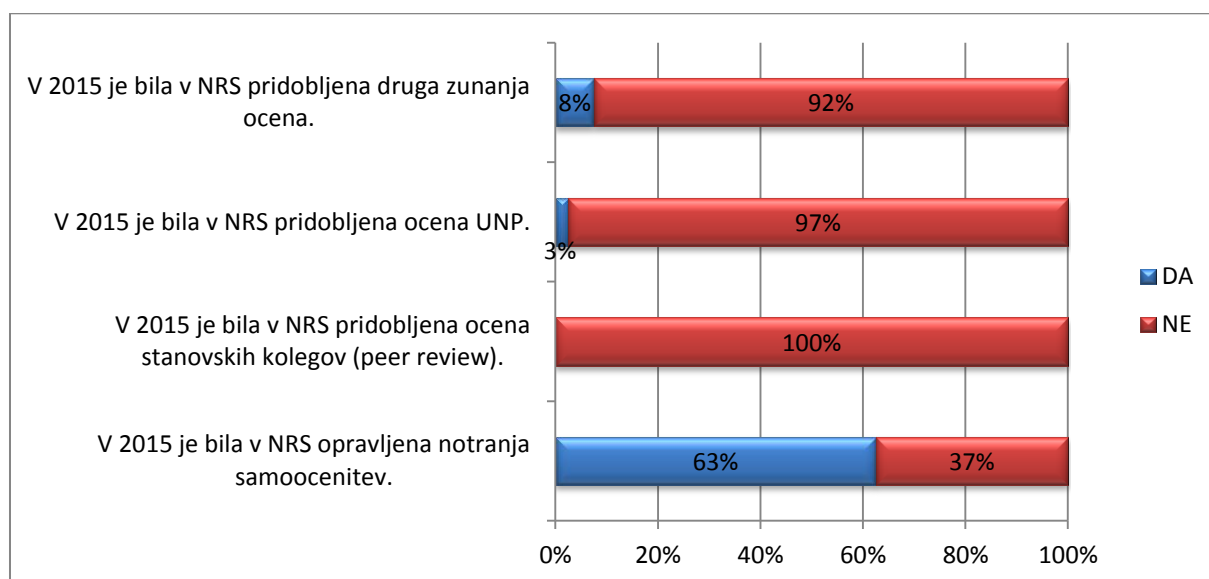
3.2.4 Zagotavljanje kakovosti dela NRS v letu 2015

V skladu z opredelitvijo v Usmeritvah je notranje revidiranje zasnovano za dodajanje vrednosti in izboljševanje delovanja organizacije, njegovo poslanstvo pa je krepitev in zaščita vrednosti PU z dajanjem objektivnih zagotovil na podlagi ocene tveganj, s svetovanjem in poglobljenim razumevanjem delovanja PU. Da bi notranja revizija v okviru PU lahko uresničila svoje poslanstvo, Usmeritve zahtevajo, da vodja NRS razvija in vzdržuje program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti. Ta program naj bi vključeval notranje in zunanje presoje, ki jih v okolju PU v skladu z Usmeritvami praviloma zagotavlja UNP. Namen programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti je, da vodja NRS poskrbi za nenehno vrednotenje uspešnosti in učinkovitosti delovanja notranje revizije ter zagotavlja ustrezno raven verodostojnosti notranje revizije v proračunskem uporabniku.

Izsledki ankete, prikazani v naslednji sliki (Slika 17), kažejo, da na področju zagotavljanja kakovosti dela s strani NRS v letu 2015 glede na preteklo leto ni bilo izkazanih bistvenih dodatnih naporov za implementacijo programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti, kot ga zahtevajo Usmeritve. V letu 2015 je bila notranja samoocenitev izvedena pri slabih dveh tretjinah NRS (v letu 2014 pri 58 odstotkih), drugo zunanjo oceno pa je pridobilo dobrih 8 odstotkov NRS (v letu 2014 pa 9 odstotkov). UNP je v letu 2015 zaradi kadrovskih omejitev izvajal zunanje presoje kakovosti v omejenem obsegu, podobno kot v letu 2014, pa se NRS tudi v letu 2015 niso posluževale možnosti izvedbe ocen kakovosti s strani stanovskih kolegov (angl. »peer review«).

Na podlagi izsledkov vprašalnika o delu NRS poudarjamo, da je uresničevanje kakovosti dela NRS področje, ki mu bo v prihodnosti potrebno nameniti več pozornosti. Velikost oz. število zaposlenih v NRS ni in ne sme biti ovira za razvoj ter implementacijo celostnega programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti. Glede na strukturo oz. velikost NRS pri PU v RS menimo, da bi lahko NRS v večji meri izkoristile možnosti opravljanja izvedbe vzajemnih presoj kakovosti, opravljenih s strani stanovskih kolegov (angl. »peer review«), pri čemer opozarjamo, da je za zagotovitev neodvisnosti tako izvedenih presoj pomembno, da so vanje vključene vsaj 3 NRS. Ocenjujemo, da bi lahko implementacija projekta »e – notranja revizija« z vgrajenimi orodji za stalno spremljanje delovanja notranje revizije ter orodji za izvajanje občasnih samoocenjevanj, kot sestavnega dela notranjih presoj, pomembno prispevala k uspešnemu uresničevanju namena programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti, kot ga opredeljujejo Usmeritve .

Slika 17: Zagotavljanje kakovosti dela NRS



Vir: Vprašalnik o delu NRS za leto 2015

3.2.5 Ovire pri delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2015

Lastne in skupne NRS ter zunanji izvajalci so tudi v letu 2015 poročali o najpogostejših ovirah pri delu NRS. Slika 18 kaže, da so se v letu 2015 pri delu notranjih revizorjev v lastnih in skupnih NRS ter pri zunanjih izvajalcih ponovile ovire pri delu iz prejšnjih let, v približno enakem obsegu. V nadaljevanju poudarjamo le najpomembnejše:

- preobsežna in nepregledno urejena zakonodaja (54 odstotkov), ki jo tudi za to pristojni različno razlagajo (60 odstotkov odgovorov), pri čemer sta oba odstotka odgovorov podobna kot leto poprej,
- zaradi nepopisanih poslovnih procesov (64 odstotkov odgovorov, kar je enako kot leto poprej), so nejasno razmejena tudi pooblastila in odgovornosti zaposlenih (46 odstotkov, v predhodnem letu 53 odstotkov odgovorov),
- velika preobremenjenost zaposlenih pri revidirancih (58 odstotkov odgovorov, kar je enako kot leto poprej),
- neizdelani registri tveganj (38 odstotkov, v predhodnem letu 33 odstotkov),
- neustrezna oz. pomanjkljiva IT podpora (27 odstotkov),
- dokumentacija je bila pomanjkljivo in nepravočasno predložena (35 odstotkov, v predhodnem letu 33 odstotkov odgovorov),
- nezainteresiranost za realizacijo izboljšav v danih priporočilih (28 odstotkov, v predhodnem letu 20 odstotkov odgovorov), nespoštovanje rokov za pripombe na osnutke revizijskih poročil (24 odstotkov, predhodno leto 21 odstotkov odgovorov),
- nerazumevanje priporočil s strani odgovornih (15 odstotkov odgovorov),
- neutemeljene pripombe (brez dokazil) na ugotovitve (33 odstotkov odgovorov, v predhodnem letu 33 odstotkov), dolgotrajno pojasnjevanje postopkov revidiranim osebam (21 odstotkov odgovorov),

- menjava kadrov pri revidiranju med postopkom izvedbe revizije (19 odstotkov),
- nepripravljenost sodelovanja revidiranja in časovna zavračanja (16 odstotkov),
- nerazumevanje načrtovanja s strani predstojnika PU (11 odstotkov odgovorov),
- omejeni dostop do podatkov (11 odstotkov odgovorov) in omejen dostop do oseb, podatkov ali prostorov (5 odstotkov odgovorov).

Lastne in skupne NRS so še posebej poročale o ovirah, povezanih s kadrovsko nezadostnostjo NRS, in sicer jih je od 40-ih NRS, kar 21 (53 odstotkov) navedlo, da jim je oviro pri delu predstavljala neustrezna kadrovska zasedba, kar sovpada s podatkom o potrebnem številu revizorjev, za katerega vodje NRS ocenjujejo, da bi zadostovalo za izvajanje vseh potrebnih revizijskih nalog, ki jih od NRS zahteva revizijsko okolje, v katerem delujejo (glej točko 3.2.1 tega poročila). Pri tem pa so le 3 NRS (8 odstotkov) poročale, da so zaradi dopolnitve delovne zmogljivosti NRS v letu 2015 najele zunanjega izvajalca. Kadrovska podhranjenost obstoječih NRS nedvomno vodi do slabše revizijske obravnave revizijskega okolja, ki bi ga sicer morale obvladovati NRS.

Iz zgoraj navedenih ovir, o katerih poročajo NRS, je razvidno, da le-te iz leta v leto opozarjajo na neustrezno IT podporo oz. na pomanjkanje IT podpore notranjemu revidiranju. Upoštevajoč navedeno dejstvo utemeljeno predpostavljamo, da bi implementacija projekta »e – notranja revizija« pripomogla k dvigu učinkovitosti delovanja NRS, še posebej v okoliščinah enoosebnih oz. kadrovsko nezadostno okrepljenih NRS. Prav tako bi pomembno prispevala k dvigu kvalitete dela zunanjih izvajalcev zaradi poenotenja njihovega dela ter zagotavljanja njegove skladnosti z Usmeritvami .

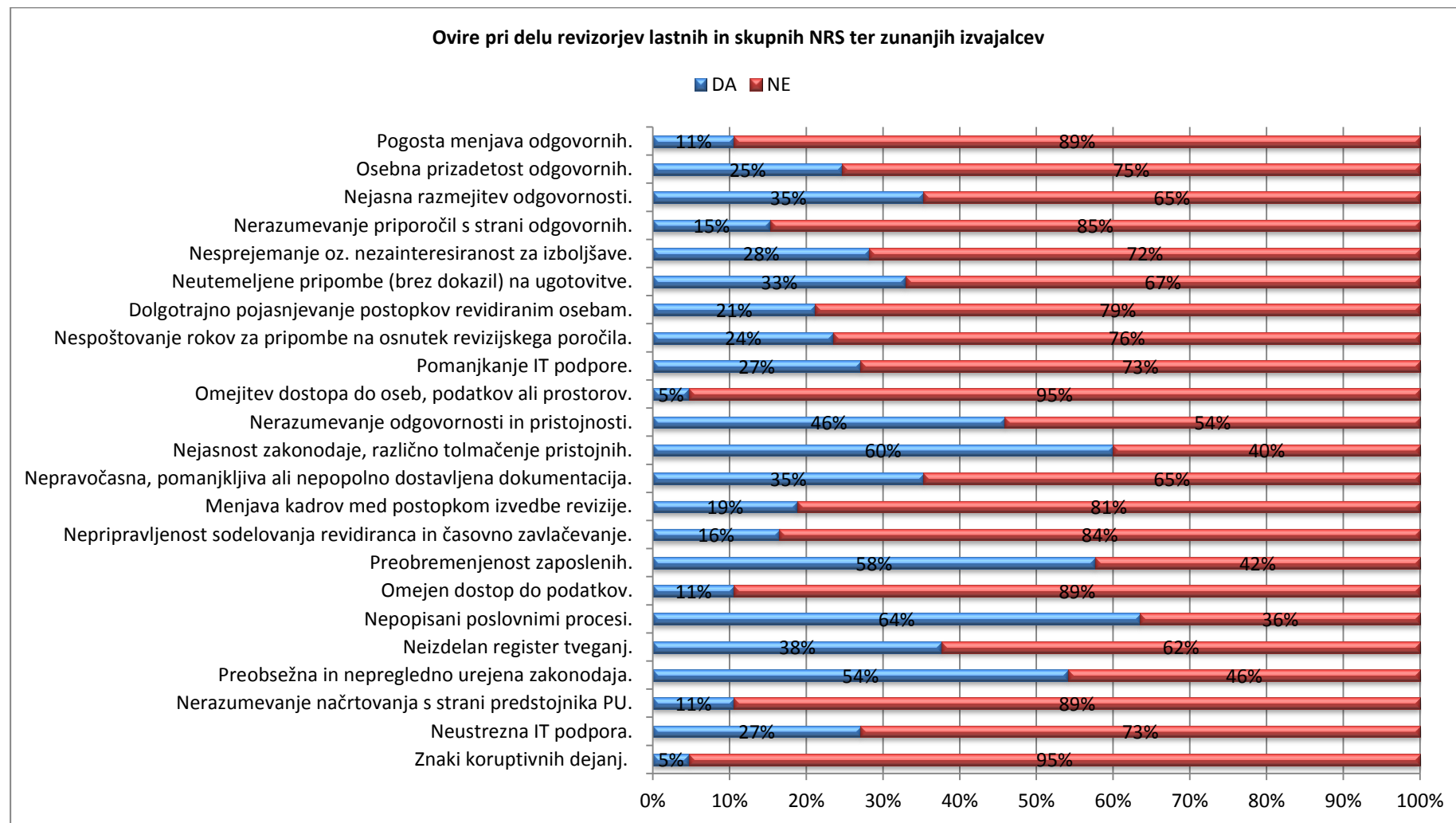
Na podlagi zgornjih informacij lahko prav tako sklenemo, da je spodbujanje prepoznavanja in ocenjevanja tveganj, ki v skladu z zahtevami Usmeritev in Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, izdanega s strani Inštituta IIA, katerega obvezujoči elementi so bili prevzeti v Usmeritve, spada med legitimne vloge notranje revizije, ostaja področje, kateremu bi tako NRS, kot tudi zunanji izvajalci lahko v prihodnje namenili več pozornosti.

Slabša obvladljivost tveganj pri doseganju ciljev PU lahko posledično vodi do nepravilnosti oz. nesmotnosti, ki jih pri svojih revizijah ugotavlja tudi RSRS. Na podlagi vprašalnika o delu NRS, v katerem smo vodje NRS spraševali o številu posameznih vrst mnenj, ki jih je v letu 2015 za PU, v okviru katerih delujejo NRS oz. zanje zagotavljajo storitve notranjega revidiranja, izdalo RSRS, je razvidno, da je bilo:

- le v 25% primerov izdano mnenje brez pridržkov,
- v 61% primerov izdano mnenje s pridržkom,
- v 14% primerov izdano negativno mnenje.

Podatek o zaznavanju znakov koruptivnih dejanj je bil v letu 2015 nekoliko nižji, kot leto poprej, saj je le 5 odstotkov vprašanih omenilo, da so pri revidiranju zaznali takšne znake (v letu poprej je bilo takšnih odgovorov 9 odstotkov, v letu 2013 pa 12 odstotkov).

Slika 18: Ovire pri delu notranjih revizorjev v javnem sektorju



Vir: Vprašalnik o delu NRS za leto 2015

3.3. Poročanje na podlagi 18. in 20. člena Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ

Na podlagi 18. člena pravilnika o usmeritvah mora notranji revizor o ugotovljenih nepravilnostih, ki kažejo na povzročitev večje škode ali suma kaznivega dejanja, poleg predstojnika obvestiti tudi UNP s t.im. »poročilom o nepravilnostih«. UNP vodi register poročil o nepravilnostih in v letu 2015 ni prejel nobenega poročila, ki bi ga NRS oz. zunanji izvajalci na UNP naslovili v skladu z zahtevami 18. člena pravilnika o usmeritvah.

Prav tako UNP v letu 2015 ni prejel nobenega t.im. »posebnega poročila«, ki bi ga na podlagi 20. člena pravilnika o usmeritvah morali vodje NRS pripraviti v primerih neodzivnosti predstojnikov na dana priporočila NRS.

3.4. Pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake na podlagi revizijskih ugotovitev NRS

NRS v okviru izvajanja notranjerevizijske funkcije pri PU izvajajo finančne revizije, revizije pravilnosti in smotrnosti poslovanja. V letu 2015 so lastne in skupne NRS opravile največ revizij pravilnosti poslovanja,³⁴ zato so tudi ugotovljene pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake najpogostejše pri tej vrsti revizij. Pojavljale so se na področju javnih naročil, stroškov dela, investicijskih stroškov, financiranja, razmejitve pooblastil in odgovornosti, premoženja, neposrednega upoštevanja pravnih podlag ter na drugih področjih, ugotovljeno pa je tudi bilo, da koruptivna tveganja niso povsod ustrezno obvladovana.

Lastne in skupne NRS so v letu 2015 izvedle približno za tretjino več revizij pravilnosti poslovanja kot v letu poprej ter približno enako število revizij smotrnosti poslovanja, ki so jih tudi v letu 2015 izvajale v skromnem obsegu.³⁵ NRS so finančne revizije prav tako opravljale v zelo omejenem obsegu, njihovo število glede na preteklo leto pa je padlo za več kot 80 odstotkov.³⁶

Revizorji so navedli, katere najpogostejše nepravilnosti in napake se ugotavljajo pri izvajanju revizij. Le – te so povzete v Prilogi 4, in sicer po naslednjih vrstah revizij: revizije pravilnosti poslovanja, finančne revizije in revizije smotrnosti.

UNP ugotavlja, da se najpogostejše nepravilnosti in napake, ugotovljene pri izvajanju različnih vrst revizij iz leta v leto ponavljajo. To lahko nakazuje na dejstvo, da PU ne zmorejo v zadostni meri izkoristiti potencialne dodane vrednosti notranjega revidiranja, ki bi izhajala iz doslednega uresničevanja revizijskih priporočil, lahko pa kaže tudi na pomanjkljivosti v sistemih, ki so jih izvajalci

³⁴ Lastne 99 in skupne NRS 165 revizij, kot je že podano v Sliki 14 in Sliki 15.

³⁵ Lastne NRS 10, skupne NRS pa 2 reviziji.

³⁶ Lastne 4, skupne NRS pa 2 reviziji.

notranjega revidiranja razvili in jih uporabljajo na področju spremljanja uresničevanja revizijskih priporočil.

4. PREVERJANJE DELOVANJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH

V okviru preverjanja delovanja NNJF izvaja UNP pri PU preglede skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije z Usmeritvami ter zagotavlja notranje revidiranje PU po 6. odstavku 101. člena ZJF.

Na področju izvajanja pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije z Usmeritvami (v nadaljevanju: pregledi skladnosti notranje revizije) je UNP pristopil k pripravi celovite prenove metodologije za izvajanje pregledov skladnosti notranje revizije s prenovljenimi Usmeritvami. Zaradi občutno povečanega nenačrtovanega obsega odsotnosti zaposlenih ter povečanega obsega dela v okviru prenove ZJF, UNP ni razpolagal z zadostnimi kadrovskimi viri za realizacijo načrtovanih pregledov skladnosti notranje revizije. V zaključku leta 2015 je UNP pričel izvajati pregled skladnosti notranje revizije z Usmeritvami v Zdravstvenem domu dr. Adolfa Drolca Maribor, kar je bilo nadaljevano in zaključeno z izdajo revizijskega poročila v letu 2016.

V sklopu zagotavljanja notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oz. občinskega proračuna, ki niso dolžni zagotoviti lastne notranjerevizijske službe ter niso najeli zunanje izvajalce storitev notranjega revidiranja, je UNP na podlagi 101. člena veljavnega ZJF v letu 2015 zagotovil notranje revidiranje ter izdal eno končno revizijsko poročilo o izvedeni notranji reviziji pri PU Srednja šola za gostinstvo in turizem Celje.

V okviru notranje revizije je UNP pregledal obstoj in ustreznost vzpostavljenega sistema notranjih kontrol pri procesu obračunavanja plač, povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov iz delovnega razmerja. Cilj revizije je bil podati zagotovilo o tem, ali je sistem notranjih kontrol zasnovan in deluje tako, da omogoča doseganje ciljev, povezanih s pravilnostjo poslovanja. Na podlagi ugotovitev je UNP za odpravo pomanjkljivosti in izboljšanje delovanja notranjih kontrol podal priporočila.

UNP je ugotovil, da je Srednja šola za gostinstvo in turizem Celje ustrezno zasnovala notranje kontrole v okviru pregledanih sistemov, priporočila pa so se nanašala na odpravljanje pomanjkljivosti delovanja notranjih kontrol na področjih:

- izplačevanja delovne uspešnosti iz naslova povečanega obsega dela,
- obračunavanja stroškov prevoza na delo,
- obračunavanja potnih nalogov,

- evidentiranja delovnega časa,
- evidenc o prisotnosti oz. odsotnosti na delu.

Zaradi izvajanja vladnih varčevalnih ukrepov UNP tudi v letu 2015 ni oddal javnega naročila zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja za izvedbo revizij pri tistih PU, ki notranjerevizijske funkcije še nimajo zagotovljene.

5. DRUGE AKTIVNOSTI URADA RS ZA NADZOR PRORAČUNA NA PODROČJU NNJF V LETU 2015

5.1 Svetovalna dejavnost

UNP opravlja svetovalno dejavnost na področju reševanja sistemskih in razvojnih ter operativnih težav notranjih revizorjev ter tudi predstojnikov PU in ostalih deležnikov notranje revizije PU (npr. članov nadzornih odborov občin, ipd.) z vidika NNJF. Področja svetovanja so bila v letu 2015 povezana s problematiko sodelovanja notranje revizije z organom nadzora, z zagotavljanjem neodvisnosti notranje revizije, s pripravo internih aktov, ki urejajo dejavnost notranjega revidiranja, skladno z zahtevami prenovljenih Usmeritev.

5.2 Evidenca soglasij predstojnikov PU za izvajanje notranjega revidiranja pri drugih PU

UNP je skladno z določili prenovljenih Usmeritev vzpostavil evidenco soglasij predstojnikov PU za izvajanje notranjega revidiranja pri drugih PU s strani pri njih zaposlenih notranjih revizorjev. Če namreč notranji revizorji, zaposleni pri PU, opravljajo storitve notranjega revidiranja tudi kot zunanji izvajalci (oz. za zunanjega izvajalca) pri drugih PU, morajo pred pričetkom izvajanja takšnega posla obvezno pridobiti soglasje predstojnika PU, pri katerem imajo sklenjeno delovno razmerje (ter v primerih, ko takšne storitve izvajajo v NRS zaposleni notranji revizorji, tudi soglasje vodje NRS). Kopije pridobljenih soglasij morajo notranji revizorji posredovati UNP, ki ga ustrezno evidentira v vzpostavljeno evidenco.

V letu 2015 je UNP prejel kopijo takšnega soglasja, izdanega s strani enega samega predstojnika PU.

Poudarjamo, da izvajanje storitev notranjega revidiranja kot zunanji izvajalec oz. za le-tega s strani vodje NRS ali notranjega revizorja, zaposlenega pri PU, brez predhodno pridobljenih zahtevanih soglasij, predstavlja etično sporno ravnanje notranjega revizorja, ki ni skladno s Kodeksom etike, ki ga Usmeritve povzemajo.

5.3 Poročanje OLAF-u in koordinacija z nadzornimi organi

UNP deluje tudi kot AFCOS, nacionalna kontaktna točka za sodelovanje z Evropskim uradom za boj proti goljufijam (OLAF) in v tej funkciji posreduje OLAF-u poročila o nepravilnostih pri porabi sredstev evropskih skladov ter v sodelovanju z drugimi pristojnimi organi spremlja obravnavo nepravilnosti do vračila nepravilno izplačanih sredstev v proračun in sprejetja upravnih ali sodnih ukrepov, potrebnih za zaprtje primerov poročenih nepravilnosti. Sodeluje tudi pri pripravi predlogov in sprememb predpisov s področja zaščite finančnih interesov Evropske Skupnosti.

UNP je v letu 2015 zagotavljal redno uporabo sistema za poročanje o nepravilnostih IMS, koordiniral posredovanje poročil o nepravilnostih, sproti posredoval pri ugotovljenih slabostih sistema IMS in zagotavljal njihovo odpravo, zagotavljal pomoč in podporo za uporabnike sistema IMS na nivojih organov upravljanja ter posredoval AMA sporočila. UNP je redno posodabljal baze podatkov o nepravilnostih in uporabnikih sistema IMS.

UNP je zagotovil udeležbo na 9 sestankih delovnih teles OLAF in izpolnil ter v roku posredoval OLAF-u kvalitetne in strokovno argumentirane odgovore na vprašalnik Člen 325 – Poročilo o zaščiti finančnih interesov EU in dokument izpolnjevanje priporočil (Follow-up Recommendations) ter koordiniral in zagotavljal podporo predstavnikom OLAF pri izvajanju pregleda na kraju samem.

UNP je 18. 06. 2015 uspešno izvedel konferenco o zaščiti finančnih interesov EU, ki je bila namenjena odgovornim za upravljanje in nadzor nad porabo sredstev EU skladov, odgovornim za poročanje o nepravilnostih s področja porabe EU sredstev ter vodjem NRS organov, vključenih v dodeljevanje sredstev kmetijskih in kohezijskih skladov ter skladov solidarnosti in migracij. Na konferenci se je zvrstilo osem predavateljev. Predstavljeni so bili skladi iz večletnega finančnega okvira EU 2014 – 2020 v Republiki Sloveniji, in sicer Evropski strukturni skladi in kohezijski sklad, Evropski kmetijski sklad, Sklad za notranjo varnost, Sklad za azil, migracije in vključevanje ter Sklad za Evropsko pomoč najbolj ogroženim. Na konferenci je bila predstavljena tudi uporaba izjem s področja predpisanih postopkov javnega naročanja, vključno z najpogostejšimi razlogi za vlaganje revizijskih zahtevkov, predstavljen je bil pakt integritete ter pregled nepravilnosti in sumov na goljufije na področju porabe EU sredstev, ki so jih države članice EU dolžne poročati OLAF-u. Konferenca, ki se je je udeležilo 56 udeležencev, je predstavljala prispevek k izboljšanju uspešnosti sistemov nadzora nad porabo sredstev EU skladov ter preprečevanju in odkrivanju nepravilnosti, zagotavljanju vračila nepravilno izplačanih sredstev v proračun in sankcioniranju kaznivih dejanj.

UNP je konec leta 2015 sklical in v januarju 2016 izvedel sestanek MDS za sodelovanje z OLAF, kjer so bile med drugim obravnavane naslednje pomembnejše vsebine: vprašalnik za leto 2015 glede zaščite finančnih interesov EU in boja proti goljufijam, vezan na izvajanje člena 325(5) Pogodbe o delovanju EU v državah članicah v letu 2015 (OLAF Questionnaire PIF Report 2015) ter dokument o izpolnjevanju nadaljnjih priporočil ob Poročilu o zaščiti finančnih interesov EU za leto 2014 (Follow-up recommendations to the »Commission report on the protection of the EU's financial interests - fight

against fraud« 2014), predstavljena sta bila priročnika dveh delovnih skupin OLAF-a in podana informacija o predlogu novih usmeritev za poročanje o nepravilnostih.

Ker so bile šele jeseni 2015 zagotovljene in sprejete vse potrebne zakonske podlage (EU uredbe, ki določajo osnovo in vsebino, potrebno za pripravo usmeritev za poročanje o nepravilnostih za finančno obdobje 2014-2020) in novembra 2015 v Uradnem listu Evropske unije objavljeni slovenski prevodi delegiranih uredb (Delegated Acts) za poročanje o nepravilnostih, je šele konec leta 2015 lahko potekala glavnina aktivnosti na področju priprave prenovljenih usmeritev za poročanje nepravilnosti za novo obdobje 2014 - 2020.

V jeseni 2015 je moral UNP dodatno oziroma nenačrtovano pripraviti odgovore na OLAF-ov »Vprašalnik o pregledih na kraju samem in digitalnih forenzičnih operacijah« (»Questionnaire on on-the-spot checks and digital forensic operations«), pri čemer je bila za pripravo vsebine odgovora za Slovenijo potrebna medinstitucionalna koordinacija, ki jo je UNP tudi učinkovito izvedel.

6. ANALIZA SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI IN UKREPI ZA NJIHOVO IZBOLJŠANJE

Na podlagi 22. člena pravilnika o usmeritvah³⁷ UNP v letnem poročilu o stanju NNJF poda analizo sistemskih neučinkovitosti in predlaga ukrepe za njihovo izboljšanje.

V nadaljevanju na podlagi opravljenih analiz slabosti pri delovanju NNJF, predstavljenih v tem letnem poročilu, strnjeno poudarjamo pomembnejše sistemske neučinkovitosti ter nakazujemo potrebne ukrepe za izboljšanje delovanja NNJF.

Na področju **notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov** UNP ugotavlja, da stanje glede števila zaposlenih v posameznih NRS, kljub opozarjanju vodij NRS na kadrovske nezadostnosti, iz leta v leto ostaja približno enako oz. se je v letu 2015 celo zmanjšalo za eno osebo, medtem ko število PU, vključenih v revizijska okolja NRS, narašča. Število enoosebnih NRS iz leta v leto ostaja na približno enakem nivoju. Opozarjamo, da kadrovske neokrepljene NRS ne zmorejo zagotavljati ustrezno kvalitetnega delovanja notranjega revidiranja v skladu z zahtevami Usmeritev, prav tako pa NRS s samo enim zaposlenim notranjim revizorjem v večjih PU težje zagotavljajo neodvisnost delovanja NRS. Posledica navedenih dejstev je v končni fazi predvsem slabša obvladljivost revizijskega okolja oz. tveganj, ki ogrožajo cilje delovanja posameznega PU. Na podlagi v tem poročilu prikazanih podatkov lahko sklenemo, da to potrjuje tudi analiza izdanih mnenj s strani RSRS. V skladu z navedeno analizo namreč ne moremo potrditi domneve, da je pri PU, kjer je vzpostavljena in delujoča NRS, večja verjetnost pridobitve mnenja brez pridržka s strani revizorjev RSRS. V zvezi s tem

³⁷ Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002).

priporočamo nadaljnjo proaktivno vlogo vodij NRS v komunikaciji s predstojniki na temo argumentiranega opozarjanja na posledice kadrovske nezadostnosti NRS v njihovih okoljih. Prav tako priporočamo, da predstojniki PU v največji možni meri sledijo argumentirano pripravljenim predlogom NRS za povečanje zmogljivosti na področju notranjega revidiranja in jih uresničijo bodisi z okrepitevijo kadrovske zasedbe NRS bodisi z najemom zunanjih izvajalcev kot dopolnitve obstoječim kadrovskim zmogljivostim NRS.

Analiza Izjav predstojnikov ter analiza podatkov, pridobljenih v poročilih o delu zunanjih izvajalcev kaže, da več istovrstnih (predvsem posrednih) PU neodvisno eden od drugega najema zunanje izvajalce, pri čemer priporočil, ki se nanašajo na odpravo sistemskih pomanjkljivosti oz. slabosti v delovanju notranjih kontrol in bi lahko bila relevantna za več PU, ne delijo z drugimi, kar pomeni neizkoriščeno priložnost za racionalizacijo porabe javnih sredstev.

Iz navedenih razlogov je UNP v fazi priprave novega ZJF predlagal centraliziranje notranjerevizijske funkcije, vendar pa predlog tako s strani predstavnikov NRS, ni bil prepoznan kot ena od možnih poti za izboljšanje stanja na področju porabe javnih financ in kot korak naprej k zagotavljanju večje kvalitete in dodane vrednosti notranjega revidiranja v RS.

UNP poudarja, da trenutno obstoječi sistem zagotavljanja notranjega revidiranja kljub prednostim, ki izvirajo iz prisotnosti NRS v okoljih PU, kjer so le-te ustanovljene, ne dosega učinkov, pričakovanih ob uvedbi decentraliziranega sistema notranjega revidiranja. Zato meni, da bi vsaj delno centraliziranje notranjerevizijske funkcije na nivoju posameznih resorjev, kot tudi na nivoju lokalne samouprave, lahko pomenilo premik k izboljšanju pravilnosti in učinkovitosti porabe javnofinančnih sredstev, hkrati pa bi se učinki ovir, o katerih vsako leto poročajo NRS, na ta način lahko zmanjšali. Kadrovske močnejše NRS bi namreč lahko zagotavljale večjo kvaliteto storitev notranjega revidiranja, učinek njihovega delovanja pa bi bil zaradi izvajanja t.im. prečnih in sistemskih revizij nedvomno večji. Poleg prednosti, ki bi se odražale v večji učinkovitosti in kvaliteti dela ter povečani pokritosti PU z notranjim revidiranjem, bi se s takšno obliko zagotavljanja notranjega revidiranja povečala obvladljivost in sistematični nadzor z enega mesta nad uspešnostjo realizacije ciljev in programov, ki jih ministrstva oz. občine uresničujejo preko svojih posrednih PU, s posebnim poudarkom na izboljšanem obvladovanju tveganj pri dodeljevanju in porabi transfernih sredstev. Kadrovski primanjkljaj takšnih služb bi bilo mogoče pokrivati z najemi zunanjih izvajalcev, katerih storitve bi lahko bile, zaradi neposrednega nadzora zunanjih izvajalcev s strani skupnih NRS, kvalitetnejše. Priporočamo konstruktivno sodelovanje in strokovni dialog pri postopkih uveljavljanja rešitev iz predloga novega ZJF, ki so za področje NNJF pripravljene v smeri povečane zaveze ministrstev k vzpostavljanju skupnih NRS na ravni posameznih resorjev.

UNP se zaveda, da je uspešno ustanavljanje skupnih NRS odvisno predvsem od proaktivnega sodelovanja PU, kjer naj bi bile takšne službe ustanovljene. UNP bo v zvezi s tem tudi v prihodnje nudil strokovno pomoč in podporo. Kljub temu, da je bil dosednji odziv ministrstev na področju

vzpostavljanja skupnih NRS skromen, menimo, da je v prihodnosti vredno narediti dodatne napore v smeri vzpostavljanja takšnih služb.

UNP ocenjuje, da je za krepitev funkcionalne neodvisnosti notranje revizije pri tistih PU, kjer predstojnik v skladu z opredelitvijo v Usmeritvah, ne nastopa tudi v vlogi organa nadzora, smiselno in potrebno narediti dodatne napore s strani vodij NRS, da vzpostavijo tesnejše in redno sodelovanje z organom nadzora. UNP bo tudi v prihodnje podpiral sodelovanje notranje revizije z organi nadzora, kot pomembnimi deležniki notranjerevizijskih storitev.

Na področju zagotavljanja notranjega revidiranja pri ministrstvih poudarjamo, da eno od ministrstev (Ministrstvo za okolje in prostor) ne izpolnjuje zakonske zahteve organiziranja lastne oz. skupne NRS in poudarjamo obvezo, da si čimprej zagotovi notranje revidiranje na način, kot ga za ministrstva predpisuje ZJF.

Glede na to, da je najem zunanjih izvajalcev v RS prevladujoča oblika zagotavljanja notranjega revidiranja pri PU, bo UNP področju zagotavljanja kvalitete dela zunanjih izvajalcev v prihodnosti posvetil večjo pozornost ter skušal tudi predstojnikom zagotoviti čim več informacij o tem, kaj lahko v skladu z zakonodajnim okvirom NNJF od zunanjega izvajalca notranjega revidiranja zahtevajo oz. kakšne storitve jim je v zvezi z zagotovitvijo notranjega revidiranja le – ta dolžan nuditi.

Ocenjujemo, da bi implementacija projekta IT podpore notranjemu revidiranju pomembno izboljšala učinkovitost notranjega revidiranja in enotnost dela NRS ter zunanjih izvajalcev v skladu z Usmeritvami, zato si bo UNP tudi v prihodnje prizadeval, da bi projekt lahko čim prej uresničili, pri čemer pa poudarjamo potrebo po konstruktivnem nadaljnjem sodelovanju tudi ostalih vplivnih deležnikov (zlasti MJU ter MF – SITS).

Na področju **notranjega kontroliranja in uresničevanja poslovske odgovornosti** UNP ocenjuje, da bo vsebinsko prenovljena Izjava o zanesljivosti, namreč »Zagotovilo predstojnika o zanesljivosti sistema notranjega nadzora«, katere uvedba je predvidena v letu 2017, pripomogla k hitrejši odpravi še vedno prisotnih pomanjkljivosti, nepravilnosti in napak pri poslovanju in porabi javnih sredstev. UNP bo v okviru uvajanja nove Izjave o zanesljivosti nadaljeval z ozaveščanjem predstojnikov glede njihove odgovornosti za vzpostavitev ustreznega sistema NNJF oz. za zagotovitev doseganja ciljev, smotrnega in zakonitega poslovanja, preprečevanja goljufij in korupcije ter pravočasnega in zanesljivega poročanja.

UNP bo tudi v prihodnje vso potrebno pozornost posvečal pripravi in posodobitvi strokovnih podlag s področja NNJF v skladu z najnovejšimi usmeritvami s področja notranjega revidiranja ter notranjega kontroliranja. Na tem področju bo skušal tudi v prihodnje tesno sodelovati s predstavniki notranjih revizorjev PU oz. z delom strokovne javnosti, ki navedene podlage vsakodnevno uporablja pri svojem delu.

7. PREJEMNIKI POROČILA

V funkciji ministrice za finance

Alenka Smrkolj

Ministrica za finance

Župančičeva 3, Ljubljana

Vlada Republike Slovenije

Gregorčičeva 20 – 25, Ljubljana

Računsko sodišče Republike Slovenije

Slovenska cesta 50, Ljubljana

Arhiv, tu

Poročilo pripravile:

Anja Bajcar, notranja revizorka - podsekretarka

Jasna Černe, notranja revizorka - podsekretarka

Zlatka Ojsteršek, notranja revizorka - podsekretarka

Jure Mekinc

po pooblastilu direktorice Nataše Prah

PRILOGE

PRILOGI 1 in 2: Analiza posamezne komponente notranjega nadzora v Izjavi

V Prilogi 1 in Prilogi 2 je podan pregled ocen predstojnikov PU, po skupinah oseb javnega prava, za vsako posamezno komponento Izjave, in sicer:

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

Predstavljeno je tudi, kako so predstojniki ocenili aktivnosti za posamezno komponento NNJF po področjih poslovanja:

- a) za celotno poslovanje (za več kot 80 odstotkov poslovanja, ocena »a« v Izjavi),
- b) za pretežni del poslovanja (med 60 odstotkov in 80 odstotkov poslovanja, ocena »b« v Izjavi),
- c) za posamezna področja poslovanja (manj kot 60 odstotkov poslovanja, ocena »c« v Izjavi),
- d) da aktivnosti še niso vzpostavljene, so pa se začele zagotavljati (delež poslovanja 0 odstotkov, ocena »d« v Izjavi) in
- e) aktivnosti še niso vzpostavljene, v naslednjem letu bodo pričeli z ustreznimi aktivnostmi (ocena »e« v Izjavi).

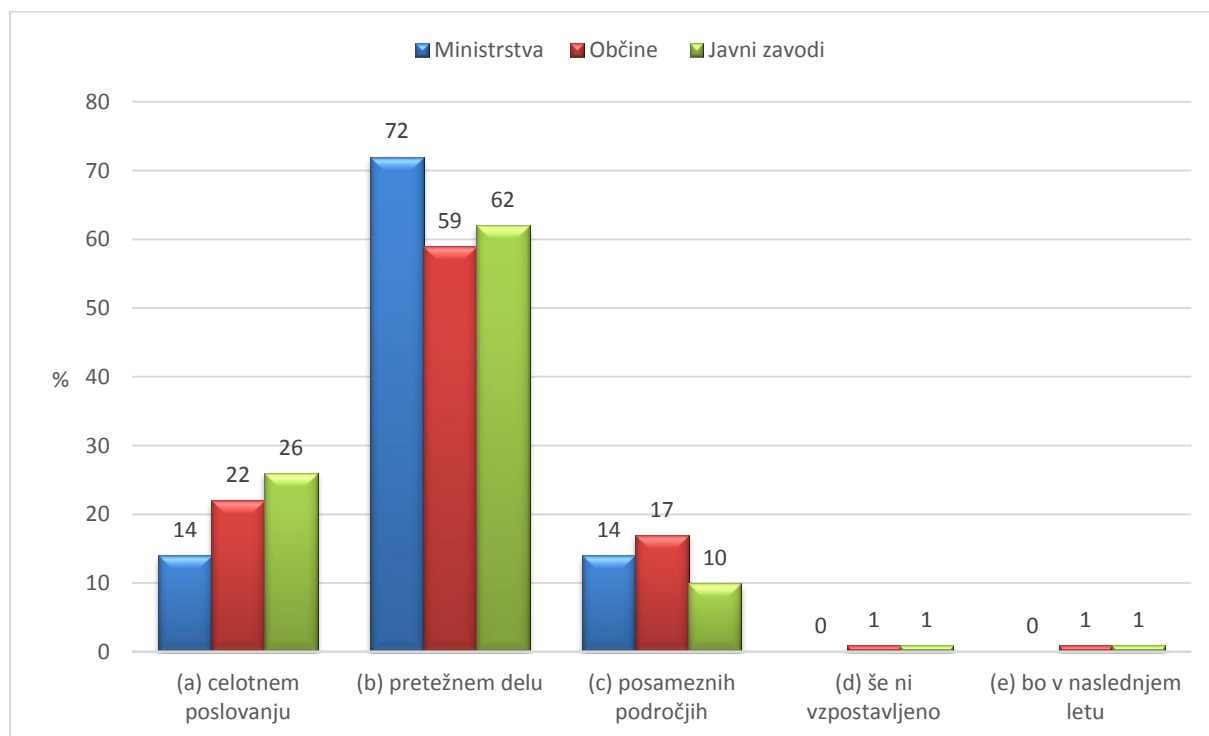
V Prilogi 1 so podane ocene za **leto 2015 v odstotkih (%)**, da smo lahko le-te primerjali med skupinami PU. Odstotki so izračunani iz seštevkov ocen posameznih komponent vseh PU, ki so v treh tabelah Priloge 2, za ministrstva, občine in javne zavode. Podatke je možno primerjati z leti 2014 in 2013, saj so podani za triletno obdobje **od 2013 do 2015**.

PRILOGA 1: Analiza posamezne komponente NNJF za leto 2015

1. Ocena kontrolnega okolja

Ocena kontrolnega okolja za leto 2015 v odstotkih (%) po skupinah PU, za ministrstva, občine in javne zavode, je razvidna iz naslednje slike.

Slika 1 Priloge 1: Ocena primernosti kontrolnega okolja v Izjavi za leto 2015



Vir: Podatki iz evidence AJPes o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2015

Za leto 2015 sta dve ministrstvi ocenili primernost kontrolnega okolja na celotnem poslovanju (ocena **a**: za več kot 80 odstotkov poslovanja), deset ministrstev (72 odstotkov) je ocenilo primernost kontrolnega okolja na pretežnem delu poslovanja (ocena **b**: med 60 odstotkov in 80 odstotkov poslovanja) in dve ministrstvi ali 14 odstotkov na posameznih področjih (ocena **c**: manj kot 60 odstotkov poslovanja).

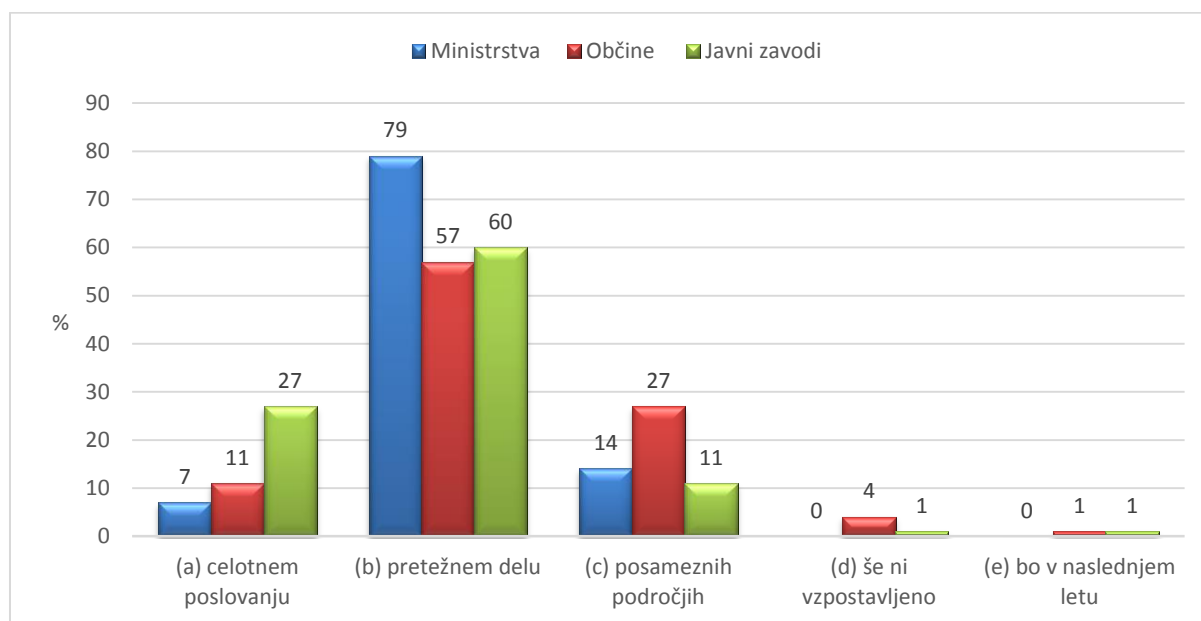
Kar 46 občin (22 odstotkov) in 393 javnih zavodov (26 odstotkov) pa je ocenilo primernost kontrolnega okolja na celotnem poslovanju (ocena **a**: za več kot 80 odstotkov poslovanja).

2. Ocena upravljanja s tveganji

2.1 Cilji so realni in merljivi (določeni indikatorji za merjenje)

Ocene predstojnikov PU za področje obvladovanja tveganj, glede opredeljenosti realno dosegljivih in merljivih ciljev, so razvidne iz naslednje slike.

Slika 2.1 Priloge 1: Ocena upravljanja s tveganji (določanje merljivih ciljev) v Izjavi za leto 2015



Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2015

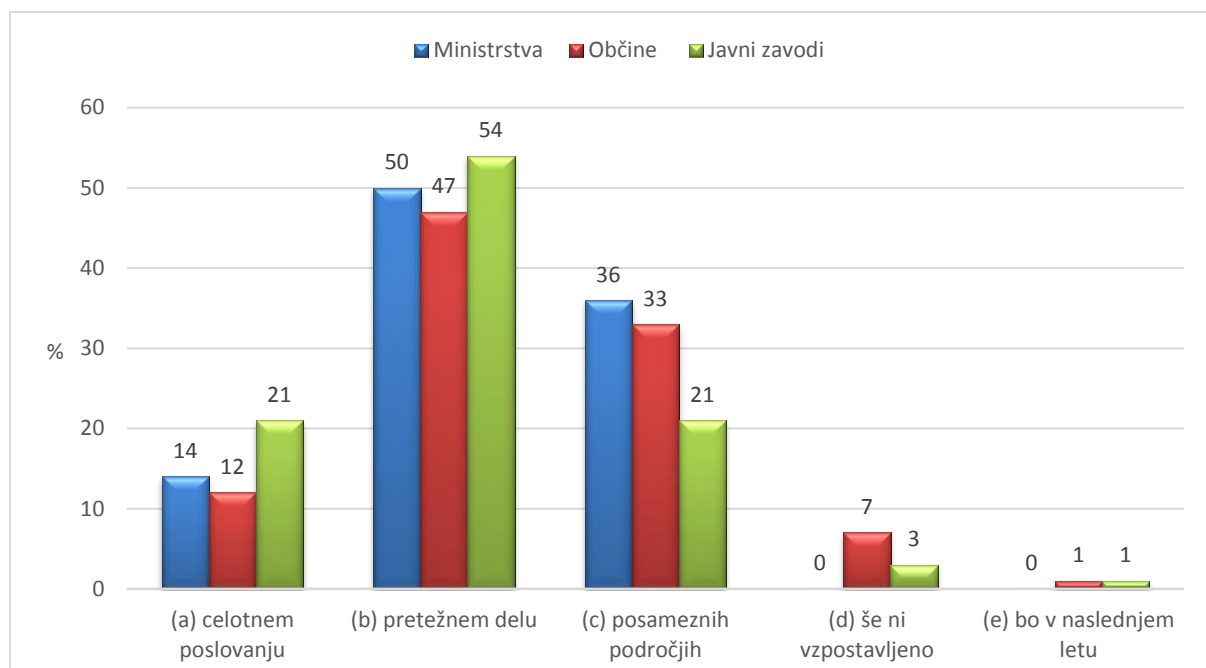
Eno ministrstvo je ocenilo realnost in merljivost doseganja ciljev na celotnem poslovanju (ocena »a«), 11 ministrstev na pretežnem delu (ocena »b«) in dve ministrstvi na posameznih področjih poslovanja (ocena »c«).

Enajst odstotkov občin (24 občin) in kar dobra četrtnina javnih zavodov (27 odstotkov oz. 402 javnih zavodov) je ocenila z najvišjo oceno (»a«) upravljanje s tveganji na področju merljivosti in realnosti doseganja ciljev. Največ občin in javnih zavodov je upravljanje s tveganji ocenilo na pretežnem delu poslovanja (121 občin in 877 javnih zavodov).

2.2 Tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena

Ocene predstojnikov PU za področje obvladovanja tveganj, glede izvajanja analize tveganj, so razvidne iz naslednje slike.

Slika 2.2 Priloge 1: Ocena upravljanja s tveganji (izvaja se analiza tveganj) za leto 2015



Vir: Podatki iz evidence AJPes o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2015

Dve ministrstvi sta ocenili, da imata opredeljena tveganja (vključno z analizo tveganj, ki bi lahko vplivala na doseganje ciljev) na celotnem poslovanju, 7 ministrstev na pretežnem delu in 5 ministrstev na posameznih področjih poslovanja.

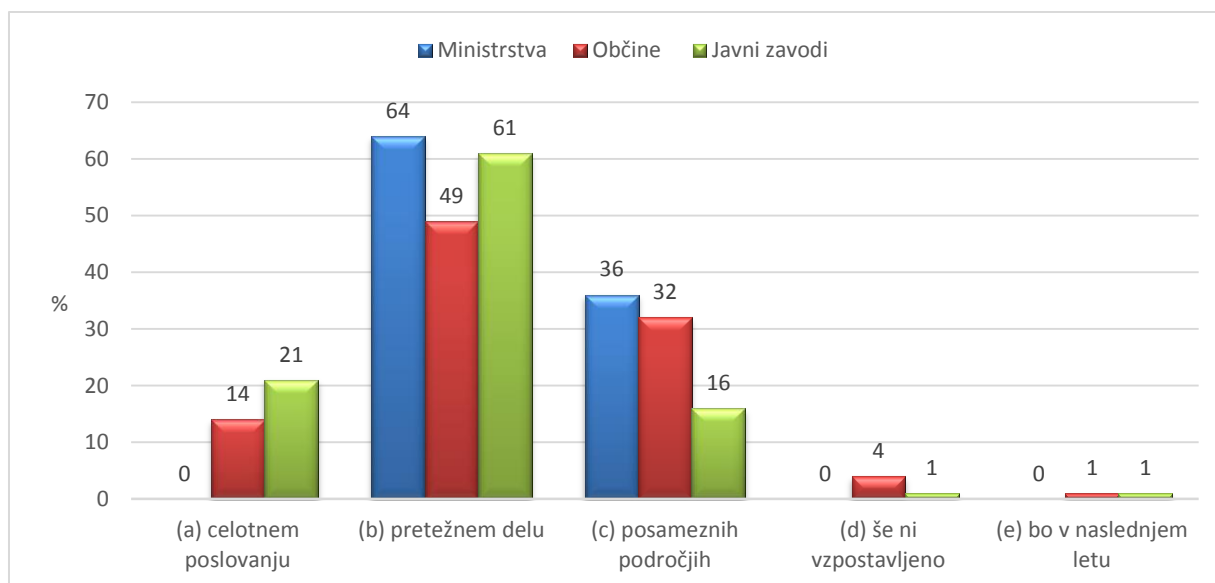
Z najvišjo oceno je ta del komponente upravljanja s tveganji ocenilo 12 odstotkov občin ter 21 odstotkov javnih zavodov, delež PU, ki je to komponento ocenil kot neustrezno, je zanemarljiv.

3. Ocena sistema notranjih kontrol

Nobeno ministrstvo za poročevalno leto ni ocenilo, da ima vzpostavljene ustrezne notranje kontrole na celotnem poslovanju (ocena »a«). Devet ministrstev je ocenilo, da so notranje kontrole vzpostavili na pretežnem delu poslovanja, 5 ministrstev pa na posameznih področjih poslovanja.

Štirinajst odstotkov občin (29 občin) in enaindvajset odstotkov javnih zavodov (303 javnih zavodov) je ocenilo z najvišjo oceno (»a«), da ima vzpostavljene ustrezne notranje kontrole.

Slika 3 Priloge 1: Ocena ustreznosti sistema notranjih kontrol za leto 2015



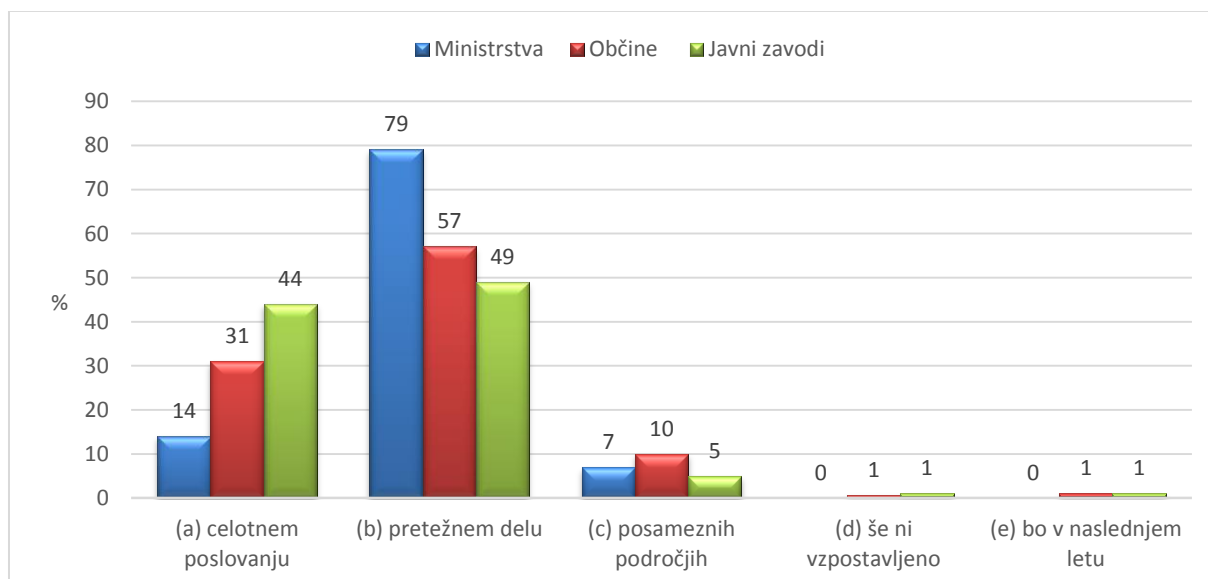
Vir: Podatki iz evidence AJPes o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2015

Ocena sistema informiranja in komuniciranja

Dve ministrstvi sta ocenili primernost sistema informiranja in komuniciranja na celotnem poslovanju, enako kot leto poprej). Enajst ministrstev je ocenilo primernost te komponente na pretežnem delu poslovanja (leto poprej 9) in eno ministrstvo na posameznih področjih (enako kot leto poprej).

Slaba tretjina občin (31 odstotkov oz. 66 občin) in dobri dve petini javnih zavodov (44 odstotkov oz. 643 javnih zavodov) je ocenilo primernost sistema informiranja in komuniciranja na celotnem poslovanju, to je na več kot 80 odstotkih njihovega poslovanja. Predstojniki so ocenili to komponento skoraj enako tudi za leto poprej (63 občin in 643 javnih zavodov).

Slika 4 Priloge 1: Ocena ustreznosti sistema informiranja in komuniciranja za leto 2015

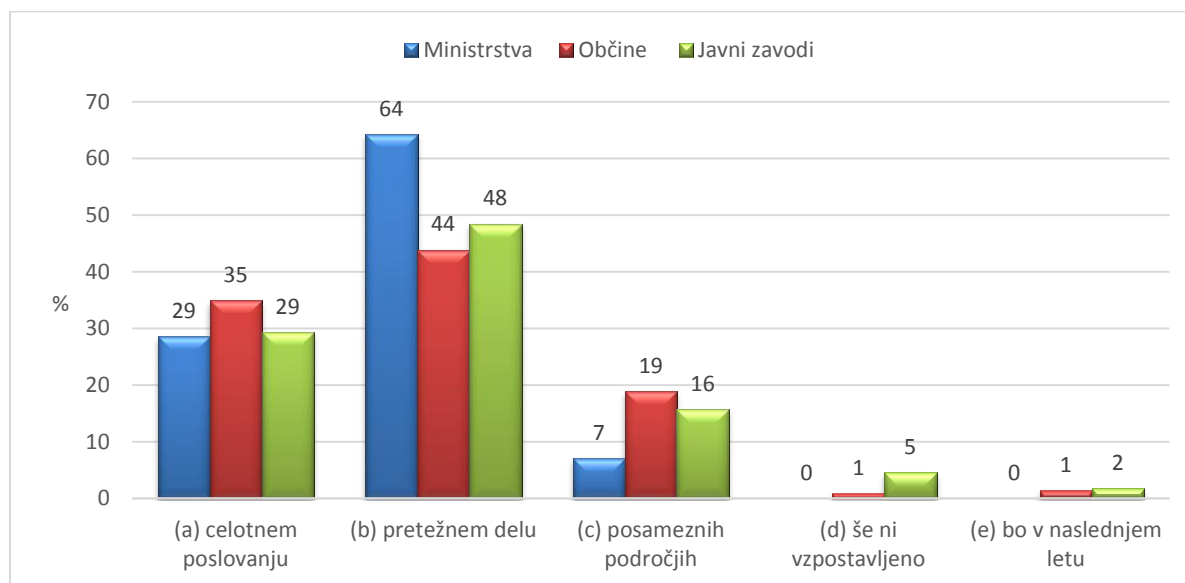


4. Ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje

Štiri ministrstva so za poročevalno leto ocenila, da imajo pokritost s sistemom nadziranja na celotnem poslovanju, 9 ministrstev na pretežnem delu ter 1 ministrstvo na posameznih področjih poslovanja.

Dobra tretjina občin (35 odstotkov oz. 74 občin, leto poprej 65 občin) in 29 odstotkov javnih zavodov (oz. 433 javnih zavodov, leto poprej 426) je ocenilo, da imajo pokritost s sistemom nadziranja, ki vključuje tudi primerno zagotovljeno notranje revidiranje, na celotnem poslovanju, to je na več kot 80 odstotkih njihovega poslovanja.

Slika 5 Priloge 1: Ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje za leto 2015



Vir: Izjave predestojnikov o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2015

PRILOGA 2: Analiza posamezne komponente notranjega nadzora v Izjavi od leta 2013 do 2015

Ocene delovanja notranjih kontrol po komponentah od leta 2013 do 2015 za ministrstva																		
	Kontrolno okolje						Upravljanje s tveganji, cilji so realni						Tveganja opredeljena in ovrednotena					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%
na celotnem poslovanju	2	14	1	8	0	0	1	7	1	8	1	8	2	14	2	16	1	8
na pretežnem delu poslovanja	10	72	10	84	10	84	11	79	9	75	10	84	7	50	5	42	6	50
na posameznih področjih poslovanja	2	14	1	8	1	8	2	14	2	17	1	8	5	36	5	42	3	25
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	1	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	17
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Skupaj:	14	100	12	100	12	100	14	100	12	100	12	100	14	100	12	100	12	100
	Sistem notranjega kontroliranja						Informiranje in komuniciranje						Sistem nadziranja					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%
na celotnem poslovanju	0	0	1	8	0	0	2	14	2	17	2	17	4	29	3	25	3	25
na pretežnem delu poslovanja	9	64	9	75	6	50	11	79	9	75	7	58	9	64	6	50	6	50
na posameznih področjih poslovanja	5	36	2	17	5	42	1	7	1	8	3	25	1	7	3	25	3	25
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	1	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Skupaj:	14	100	12	100	12	100	14	100	12	100	12	100	14	100	12	100	12	100
Ocenjene komponente v Izjavi o oceni NNJF:																		
- ali je vzpostavljeno primerno kontrolno okolje ,																		
- upravljanje s tveganji – ali so cilji realni in merljivi, to pomeni, da so določeni indikatorji za merjenje doseganja ciljev,																		
- tveganja , da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena, določen je način ravnanja z njimi,																		
- na obvladovanju tveganj temelječ sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven,																		
- ustrezen sistem informiranja in komuniciranja in																		
- ustrezen sistem nadziranja , ki vključuje tudi primerno (lastno, skupno, pogodbeno) notranje revizijsko službo.																		

Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2015

Ocene delovanja notranjih kontrol po komponentah od leta 2013 do 2015 za občine																		
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	Kontrolno okolje						Upravljanje s tveganji, cilji so realni						Tveganja opredeljena in ovrednotena					
	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%
na celotnem poslovanju	46	22	45	21	36	17	24	11	27	13	22	10	25	12	27	13	23	11
na pretežnem delu poslovanja	125	59	122	58	126	60	121	57	114	54	119	57	99	47	93	44	95	45
na posameznih področjih poslovanja	37	17	40	20	44	21	57	27	57	27	57	27	71	33	66	31	68	32
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	2	1	3	1	4	2	8	4	12	6	11	5	15	7	23	11	22	11
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	2	1	1	0	1	0	2	1	1	0	2	1	2	1	2	1	3	1
Skupaj:	212	100	211	100	211	100	212	100	211	100	211	100	212	100	211	100	211	100
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	Sistem notranjega kontroliranja						Informiranje in komuniciranje						Sistem nadziranja					
	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%
na celotnem poslovanju	29	14	30	14	22	11	66	31	63	30	70	33	74	35	65	31	66	31
na pretežnem delu poslovanja	105	49	100	47	106	50	120	57	121	57	117	55	93	44	94	45	96	46
na posameznih področjih poslovanja	67	32	67	32	68	32	20	10	21	10	20	10	40	19	45	21	41	19
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	9	4	12	6	13	6	3	1	5	3	4	2	2	1	4	2	5	3
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	2	1	2	1	2	1	3	1	1	0	0	0	3	1	3	1	3	1
Skupaj:	212	100	211	100	211	100	212	100	211	100	211	100	212	100	211	100	211	100
Ocenjene komponente v Izjavi o oceni NNJF:																		
- ali je vzpostavljeno primerno kontrolno okolje ,																		
- upravljanje s tveganji – ali so cilji realni in merljivi, to pomeni, da so določeni indikatorji za merjenje doseganja ciljev,																		
- tveganja , da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena, določen je način ravnanja z njimi,																		
- na obvladovanju tveganj temelječ sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven,																		
- ustrezen sistem informiranja in komuniciranja in																		
- ustrezen sistem nadziranja , ki vključuje tudi primerno (lastno, skupno, pogodbeno) notranje revizijsko službo.																		

Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2015

Ocene delovanja notranjih kontrol po komponentah od leta 2013 do 2015 za javne zavode																		
	Kontrolno okolje						Upravljanje s tveganji, cilji so realni						Tveganja opredeljena in ovrednotena					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%
na celotnem poslovanju	393	26	401	27	384	26	402	27	400	27	357	24	301	21	300	21	275	18
na pretežnem delu poslovanja	909	62	895	61	884	60	877	60	864	59	880	60	796	54	768	52	775	52
na posameznih področjih poslovanja	146	10	154	10	180	12	166	11	178	12	207	14	313	21	330	22	352	24
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	12	1	12	1	18	1	15	1	20	1	21	1	44	3	58	4	54	4
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	14	1	11	1	14	1	14	1	11	1	15	1	20	1	17	1	24	2
Skupaj:	1474	100	1473	100	1480	100	1474	100	1473	100	1480		1474	100	1473	100	1480	100
	Sistem notranjega kontroliranja						Informiranje in komuniciranje						Sistem nadziranja					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%	2015	%	2014	%	2013	%
na celotnem poslovanju	303	21	300	20	279	19	643	44	643	43	630	43	433	29	426	29	392	26
na pretežnem delu poslovanja	903	61	887	60	875	59	720	49	720	49	725	49	714	48	674	46	677	46
na posameznih področjih poslovanja	229	16	244	17	279	19	80	5	83	6	95	6	232	16	261	18	303	20
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	21	1	27	2	28	2	19	1	19	1	17	1	68	5	80	5	71	5
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	18	1	15	1	19	1	12	1	8	1	13	1	27	2	32	2	37	3
Skupaj:	1474	100	1473	100	1480	100	1474	100	1473	100	1480	100	1474	100	1473	100	1480	100
Ocenjene komponente v Izjavi o oceni NNJF:																		
- ali je vzpostavljeno primerno kontrolno okolje ,																		
- upravljanje s tveganji – ali so cilji realni in merljivi, to pomeni, da so določeni indikatorji za merjenje doseganja ciljev,																		
- tveganja , da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena, določen je način ravnanja z njimi,																		
- na obvladovanju tveganj temelječ sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven,																		
- ustrezen sistem informiranja in komuniciranja in																		
- ustrezen sistem nadziranja , ki vključuje tudi primerno (lastno, skupno, pogodbeno) notranje revizijsko službo.																		

Vir: Izjave predestojnikov o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2015

PRILOGA 3: Primerjava števila opravljenih revizij po vrstah revizij po letih v lastnih in skupnih NRS ter primerjava števila zaposlenih revizorjev in vseh zaposlenih v NRS po letih v lastnih in skupnih NRS

Tabela 1 Priloge 3: Primerjava števila opravljenih revizij po vrstah revizij po letih v lastnih in skupnih NRS

Leto/Lastne in skupne NRS ter delež	2015				2014				2013			
Vrsta revizije	Lastne	Delež	Skupne	Delež	Lastne	Delež	Skupne	Delež	Lastne	Delež	Skupne	Delež
Revizije pravilnosti poslovanja	99	69	165	91	86	59	130	77	121	77	193	90
Revizije smotrnosti poslovanja	10	7	2	1	15	10	0	0	14	9	0	0
Finančne revizije	4	3	2	1	5	3	28	16	9	6	12	6
Naknadne revizije	12	8	2	1	27	19	1	1	11	7	2	1
Revizije po 14. členu Pravilnika o usmeritvah	18	13	11	6	13	9	10	6	2	1	7	3
Skupaj število opravljenih revizij	143	100	182	100	146	100	169	100	157	100	214	100

Tabela 2 Priloge 3: Primerjava števila zaposlenih revizorjev in vseh zaposlenih v NRS po letih v lastnih in skupnih NRS

Leto/Lastne in skupne NRS	2015		2014		2013	
Število revizorjev in vseh zaposlenih v NRS (Vir: vprašalnik o delu NRS)	Lastne	Skupne	Lastne	Skupne	Lastne	Skupne
Skupaj število revizorjev (DNR+PDNR)	53	25	50	22	60	21
Povprečno število revizij na revizorja	2,7	7,3	2,9	7,7	2,6	10,2
Število vsega zaposlenega osebja v NRS	63	28	66	26	64	28
Povprečno število revizij na zaposlenega v NRS	2,3	6,5	2,2	6,5	2,5	7,6

Vir: Vprašalniki o delu NRS za leto 2015

PRILOGA 4: Pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake na podlagi revizijskih ugotovitev lastnih in skupnih NRS

REVIZIJE PRAVILNOSTI POSLOVANJA

PODROČJE JAVNIH NAROČIL

- oddaja javnih naročil v neskladju z določili ZJN-2, ki ureja postopek javnega naročanja;
- neskladje z določili ZJN-2, ki določajo izračun ocenjene vrednosti javnega naročila;
- neustrezno izvajanje kontrol v fazi nabave blaga;
- pomanjkljivo izvajanje kontrol, ki so predmet internega akta, ki ureja področje oddaje javnih naročil;
- neustreznost internega akta, ki določa področje oddaje javnih naročil;
- naknadna dopustitev menjave/opustitev predvidenega finančnega zavarovanja;
- neustrezno opredeljene odgovornosti za vsebino naročila;
- neustrezno izvajanje določil skupnih javnih naročil;
- pomanjkljivo načrtovanje javnih naročil;
- nezagotavljanje ustrezne konkurenčnosti med ponudniki;
- neustrezno izvajanje notranjih kontrol v fazi plačila računov;
- drobljenje javnih naročil;
- vsebovanje nasprotujočih si podatkov v projektni in razpisni dokumentaciji; nepravilnosti v razpisni dokumentaciji;
- nepravočasen začetek postopka javnega naročila;
- oddaja javnega naročila ponudniku, katerega ponudba je bila nesprejemljiva;
- neustrezno izvajanje načrtovanja in izvajanje postopkov v primeru t.i. evidenčnih naročil;
- pomanjkljivo evidentiranje in arhiviranje dokumentacije;
- izbrani izvajalec za vzdrževanje računalniške opreme ne izpolnjuje pogodbenih obveznosti v celoti;

PODROČJE STROŠKOV DELA

- nepravilno uvrščanje v plačne razrede;
- nepopolna in nejasna določitev del in nalog;
- neskladnost sistematizacije delovnih mest z dejanskim stanjem;
- nepravilnosti pri posameznih napredovanjih;
- neustrezno dokumentiranje ocenjevanja in napredovanja zaposlenih;
- neupoštevanje določil glede pisnega odrejanja nadurnega dela oz. je le-to odrejeno z zamudo;
- pomanjkljivosti pri evidentiranju in izplačilu nadurnega dela;
- nepravilnosti pri prevedbah plač;
- nepravilnosti pri obračunu dodatka za povečan obseg dela;
- napačna uvrstitev v premijski razred dodatnega kolektivnega pokojninskega zavarovanja;
- neupoštevanje upravičenosti do položajnega dodatka;
- uporaba dražje oblike dela;
- nedelovanje kontrolnega sistema pri povračilu drugih stroškov dela;
- pomanjkljive in nepravilne podlage za obračunavanje in izplačevanje povračil stroškov dela;
- pomanjkljivost oz. neustreznost evidenc dela;
- nepravilnost obračuna stroškov na/z dela;
- nepravilnost obračuna povračil za prehrano;
- neusklajenost pogojev oz. vrste izobrazbe v sistematizaciji delovnih mest s Klasius (klasifikacijskim sistemom izobraževanja in usposabljanja);
- nezakonitost pri višini izplačila plač;
- nepravilen obračun dodatka za delovno dobo;
- nepopolno evidentiranje dokumentov in nepopolna revizijska sled dokumentov;
- odsotnost sistema upravljanja s področjem stroškov dela;
- pomanjkljivosti v računalniških programih za obračun plač;

PODROČJE INVESTICIJSKIH STROŠKOV

- odsotnost pridobivanja dokazil o prejemu finančnih sredstev za investicije od prejemnikov teh sredstev s strani naročnika;
- nepravilnosti pri izračunavanju najemnine in pri njenem usklajevanju;
- nepravilnosti na področju stroškov investicijskega vzdrževanja;
- slabosti v postopkih vgrajevanja opredmetenih sredstev (opreme) in slabosti v postopkih pridobivanja ter razpolaganja s premoženjem;
- neustrezno skrbništvo nad pogodbami;
- nezaračunavanje pogodbenih kazni zaradi neupoštevanja pogodbenih rokov;
- neustreznost analize trga pred izvedbo naročila;
- nezakovitosti pri naročanju storitev;
- nepravočasnost pri pripravi investicijske dokumentacije;
- pomanjkljivosti pri pripravi NRP;
- prepozno sklenjeni aneksi k pogodbam;

PODROČJE FINANCIRANJA

- pomanjkljivo evidentiranje listin, ki so osnova za prevzemanje obveznosti;
- nespoštovanje določil o plačilnih rokih;
- odsotnost vseh predpisanih sestavin v predlogih finančnih načrtov;
- neustrezno oblikovane pogodbe o prenosu premoženja v upravljanje;
- neustreznost notranjih kontrol pri izvajanju nadzora nad namensko porabo sredstev;
- neustrezno opredeljena merila za ocenjevanje projektov v javnem razpisu za sofinanciranje;
- neustrezne notranje kontrole na področju upravičenosti zaračunavanja del in obračunavanje del pred podpisom pogodbe;
- nepravilno izkazane obveznosti in terjatve do PU;
- slabosti v sistemu financiranja vrtcev;
- nerazpoložljivost sredstev pred prevzemom obveznosti;
- nezadostnost podatkov za potrebe načrtovanja prihodkov;

PODROČJE RAZMEJITVE POOBLASTIL IN ODGOVORNOSTI

- nezadostno izvajanje nadzora nad porabo sredstev občinskega proračuna zaradi nezadostnega razmejevanja odgovornosti;
- odsotnost razmejevanja nalog in odgovornosti pri odrejanju plačil pripravljenosti, dežurstev in nagrad;
- odsotnost razmejevanja nalog in odgovornosti pri izvajanju javnih naročil;
- z izplačili sredstev iz projekta upravlja ista oseba (načrtovanje, potrjevanje dela, poročanje, nadzorovanje, potrjevanje izplačil);
- neustrezno razmejene odgovornosti pri vzdrževanju službenih vozil;
- neustrezna pooblastila, dodeljena javnim uslužbencem;
- neupoštevanje razmejevanja pristojnosti in odgovornosti pri oblikovanju komisij za izvedbo letnega popisa;
- nedodeljene odgovornosti pri varovanju osebnih podatkov;
- neustrezno sprejemanje finančnih načrtov krajevne skupnosti in prerazporeditev (brez potrjevanja na svetu krajevne skupnosti);
- nerazmejevanje nalog pri postopkih pridobivanja premoženja;
- neustrezna razmejitev nalog zaradi nezadostne kadrovske zasedenosti oddelkov;
- prekoračitev pooblastil pri poslovanju;
- nezadostno razmejevanje nalog posameznih udeležencev v finančnem poslovanju;
- pomanjkljivo opredeljena pooblastila in odgovornosti v internem aktu;
- neustrezno dokumentiranje predpisanih kontrol;

PODROČJE PREMOŽENJA

- neustrezen prenos nepremičnin, ki so dane v upravljanje (brez podpisa pogodbe med naročnikom in uporabnikom ter brez uskladitve stanj teh sredstev);
- neizkazovanje nepremičnin, ki so dane v upravljanje v poslovnih knjigah in v bilanci stanja;
- pomanjkljivo izvajanje letnih popisov sredstev in obveznosti zaradi neustreznega zasnovanega in vzpostavljenega sistema notranjih kontrol;

- nevpogodbitev in neusklajenost evidenc stvarnega premoženja;
- nepravilnosti pri ravnanju s premoženjem;
- nepravilnosti pri označevanju prostorov revidiranega organa;
- nepravilnosti pri opredeljevanju postopka odpisa;
- nepravilnosti pri oddajanju premoženja v najem (neustrezno obveščanje javnosti in neustrezne najemne pogodbe);
- neimenovanje skrbnikov pravnega posla pri ravnanju s stvarnim premoženjem;
- realizacija načrtov ravnanja s stvarnim premoženjem se ne poroča občinskemu svetu;

PODROČJE UPOŠTEVANJA PRAVNIH PODLAG

- neskladnost internih aktov z veljavnimi predpisi oz. odsotnost tekočega posodabljanja internih aktov v skladu s spremembami zakonskih in podzakonskih predpisov;
- neustrezno izvajanje upravnih postopkov;
- neupoštevanje določil ZKP, ZIntPK, ZGJS, ZJN-2, Zkmet-1, Zdoh-2, ZLS, ZDIJZ, določb Poslovnika Vlade RS in Poslovnika državnega zbora;
- izvajanje financiranja brez ustreznih pravnih podlag;
- neizvajanje občinskih odlokov pri upravljanju režijskega obrata;
- ustanavljanje samostojne pravne osebe zavoda brez ustrezne pravne podlage;
- neskladnost z zakonodajo pri določanju rednega letnega dopusta iz naslova težjih pogojev dela;
- neskladnost s kolektivno pogodbo za javni sektor pri evidentiranju dodatka za mentorstvo;
- neupoštevanje določil pogodb o izobraževanju pri odobravanju roka dokončanja izobraževanja;
- neupoštevanje predpisov s področja porabe sredstev za reprezentanco;
- neustrezno urejeno področje, ki ureja prijavo zbirk osebnih podatkov v register;
- neupoštevanje pravnih podlag pri izplačevanju sejin za predstavnike v krajevnih skupnostih;
- izvajanje plačil brez ustrezne pravne podlage;
- neupoštevanje pravnih podlag pri določanju statusa krajevne skupnosti;
- neustrezne notranje kontrole pri odobravanju višine izplačila prevzete obveznosti;
- naknadno potrjevanje zavrženih izplačil na podlagi istih pravnih podlag;

KORUPCIJSKA TVEGANJA

- financiranje društev pred zaključkom javnega razpisa;
- neustrezno upravljanje tržnih projektov – pomanjkljivosti pri načrtovanju dela in pomanjkanje pravil za razporejanje prejetih sredstev;
- pri vrednejših investicijsko vzdrževalnih delih je premajhno število uslužbencev vključenih v kontroliranje računov;
- pojav oz. možnost pojava nasprotja interesov;
- slabosti pri oddajanju naročil manjših vrednosti;
- odsotnost pravila štirih oči v postopku odločanja;
- možnost izkoriščanja notranjih informacij;
- odsotnost protikorupcijske klavzule v pogodbah;

DRUGO

- pomanjkanje notranjih usmeritev za področje upravljanja s projekti;
- neustrezno vodenje evidenc za vse vrste postopkov;
- pomanjkljivo digitaliziranje dokumentacije;
- nepravilnosti pri izplačevanju povračil stroškov v zvezi s službenimi potovanji;
- pomanjkljivosti pri vzpostavitvi in delovanju sistema zaposlovanja in dela tujcev;
- pomanjkljivosti pri sistemu podeljevanja državnih pomoči in pri javnih razpisih za dodelitev sredstev;
- slaba komunikacija med udeleženci koncesijske pogodbe;
- neustrezno posodabljanje seznama pogodb z aneksi;
- neustrezne notranje kontrole pri zagotavljanju nadzora nad izdajanjem naročilnic istemu izvajalcu;
- nepravočasen pristop k programu ukrepov za stabilizacijo poslovanja v primeru negativnega poslovanja javnega zavoda;
- nepriprava poročila o doseženih ciljih in rezultatih;
- prevzete obveznosti na določenih postavkah finančnega načrta presegajo višino zagotovljenih sredstev;

- neomejeno izvajanje enake dejavnosti zavoda preko drugega hčerinskega zavoda ali samostojne pravne osebe;
- pomanjkljive notranje kontrole pri zagotavljanju izpolnjevanja obveznosti pogodbenega in dela po pogodbi o zaposlitvi;
- pomanjkljivosti kontrol pri pregledovanju računov (v primeru tveganja goljufij neobstoječi postopki preverjanja oz. pridobivanja podpornih dokazil);
- neupravičeno plačevanje parkirnih mest za potrebe javnih uslužbencev;
- pomanjkljivosti pri vzpostavljanju notranjih kontrol pri izvajanju ambulantne dejavnosti z namenom skrajševanja čakalnih dob ter pri zdravstveni obravnavi bolnikov samoplačnikov;
- napake pri evidentiranju poslovnih dogodkov in pri razporejanju prihodkov in stroškov med posamezne dejavnosti;
- pomanjkljivosti kontrolnega sistema pri upravljanju sprememb informacijskega sistema;
- nepopolni registri tveganj;
- pomanjkljivosti pri opredeljevanju in spremljanju doseganja ciljev;
- neustrezno posodabljanje informacij na spletnih straneh organa;
- pomanjkljivosti kontrol pri postopku preverjanja upravičenosti obračuna in izplačila sejin občinskim svetnikom;
- pomanjkljiva revizijska sled o opravljenih aktivnostih;

REVIZIJE SMOTRNOSTI POSLOVANJA

- negospodarnost pri povračilih stroškov prevozov na delo in z dela;
- negospodarnost pri izplačevanju stalne pripravljenosti;
- neučinkovitost pri unovčevanju finančnega zavarovanja ponudnika, ki je odstopil od pogodbe;
- negospodarnost pri izbiri oblike dela (izbrana je dražja oblika dela);
- negospodarnost pri nabavljanju materiala;
- nesmotrnost pri izbiranju zunanega izvajalca oz. dobavitelja;
- neustrezno odobravanje in evidentiranje študentskega dela;
- neučinkoviti postopki prenosa lastništva premičnega premoženja;
- odsotnost določenih indikatorjev za merjenje doseganja ciljev;
- negospodarna poraba proračunskih sredstev;
- neučinkovito vodenje in nadziranje poslovanja;
- neučinkovita informacijska podpora poslovnim procesom;

FINANČNE REVIZIJE

- nepravilno izkazovane terjatve v računovodskih izkazih;
- neustrezno evidentiranje prihodkov (brez ustreznih knjigovodskih listin);
- nepravilnosti pri obračunavanju stroškov;
- odsotnost standardov in normativov za vrednotenje materialnih stroškov;
- pomanjkljivosti v sistemu postopkov za poplačilo oz. izterjavo dolga;
- pomanjkljive podlage za izplačilo in pomanjkljivosti pri izvajanju notranjih kontrol pred izplačili;
- pomanjkljivo računovodsko evidentiranje zahtevkov za plačilo;
- pomanjkljivosti pri spremljanju izpolnjevanja pogodbe in naročilnice;
- neustrezno vzpostavljene evidence terjatev;
- pomanjkljivosti pri poročanju javnofinančnih prihodkov;
- neustrezno izkazovanje tržne dejavnosti;
- nepravilno evidentiranje prenosa presežka prihodkov nad odhodki.

PRILOGA 5: Analiza sistema notranjega revidiranja kot dela NNJF v RS s predlogom za centraliziranje notranjerevizijske funkcije



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

URAD REPUBLIKE SLOVENIJE
ZA NADZOR PRORAČUNA

**ANALIZA SISTEMA NOTRANJEGA REVIDIRANJA
KOT DELA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH
FINANC V REPUBLIKI SLOVENIJI
s predlogom za centraliziranje notranjerevizijske
funkcije**

Analizo pripravil: Sektor za notranji nadzor javnih financ

Ljubljana, november 2015

KAZALO

1. ANALIZA STANJA NA PODROČJU NOTRANJEGA REVIDIRANJA V REPUBLIKI SLOVENIJI	3
1.1. DECENTRALIZIRAN SISTEM NOTRANJEGA REVIDIRANJA	3
1.2. PREDNOSTI DECENTRALIZIRANEGA SISTEMA	4
1.3. DELOVANJE NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV V REPUBLIKI SLOVENIJI	5
1.3.1. Zagotavljanje skladnosti delovanja z Usmeritvami za državno notranje revidiranje	5
1.3.2. Ustrezno prepoznavanje ključnih tveganj in usmerjanje revizijskih aktivnosti na področja ključnih tveganj proračunskega uporabnika	6
1.3.3. Svetovalna vloga notranje revizije	6
1.3.4. Učinkovitost lastnih v primerjavi s skupnimi NRS glede na število izvedenih revizij	6
1.4. SLABOSTI, KI SO SE IZKAZALE V DELOVANJU DECENTRALIZIRANEGA SISTEMA V RS	7
1.4.1. Kadrovska podhranjenost NRS, ki rezultira v slabši obvladljivosti revizijskega okolja NRS	7
1.4.2. Slabša obvladljivost tveganj na ravni posameznega resorja (npr. zdravstvenega, socialnega, šolskega) in nesmotna raba sredstev	8
1.4.3. Slabša obvladljivost tveganj na področju poslovanja občin	10
1.4.4. Težje zagotavljanje samostojnosti in neodvisnosti delovanja NRS, na kar opozarjajo predvsem notranji revizorji	11
1.5. PRIMERJAVA UREDITVE NOTRANJEGA REVIDIRANJA V RS IN DRŽAVAH EU	14
2. PREDLOG CENTRALIZIRANJA NOTRANJEREVIZIJSKE FUNKCIJE V OKVIRU MINISTRSTVA ZA FINANCE, UNP	14
2.1. PREDNOSTI CENTRALIZIRANJA NOTRANJEREVIZIJSKE FUNKCIJE	14
2.2. PREDLOG ORGANIZIRANOSTI	15
2.3. ZAGOTAVLJANJE DELOVANJA CENTRALNE NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE V SKLADU Z ZAHTEVAMI OBVEZUJOČIH SESTAVIN MEDNARODNEGA OKVIRA STROKOVNEGA RAVNANJA PRI NOTRANJEM REVIDIRANJU	17
2.3.1. Načrtovanje	17
2.3.2. Poročanje	18
2.3.3. Spremljanje ukrepov	18
2.3.4. Svetovanje	19
2.4. TVEGANJA UVEDBE CENTRALIZIRANJA NOTRANJEREVIZIJSKE FUNKCIJE NA NIVOJU MINISTRSTVA ZA FINANCE, UNP	19

1. Analiza stanja na področju notranjega revidiranja v Republiki Sloveniji

1.1. Decentraliziran sistem notranjega revidiranja

V Republiki Sloveniji je uveljavljen decentraliziran sistem notranjega revidiranja. V skladu z zahtevo 100. člena Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 - UPB, 14/13 – popr. in 101/13 in 55/15 – ZFisP; v nadaljevanju: ZJF) je predstojnik vsakega proračunskega uporabnika, registriranega v Republiki Sloveniji, odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja. Proračunski uporabniki, ki si glede na zahteve ZJF oz. Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02; v nadaljevanju: Pravilnik o usmeritvah) niso dolžni organizirati lastne oz. skupne notranjerevizijske službe, si lahko notranje revidiranje zagotovijo z najemom zunanjega izvajalca.³⁸ Pogostost notranjega revidiranja v svojem okolju je predstojnik proračunskega uporabnika dolžan zagotoviti v skladu z zahtevami Pravilnika o usmeritvah, ki v 10. členu proračunske uporabnike, katerih letni proračun presega 2,036 milijona EUR, zavezuje k vsakoletni zagotovitvi notranjega revidiranja, vse ostale pa najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let. V primeru najema zunanjega izvajalca mora le-ta, v skladu z zahtevami zakonodajnega okvira s področja notranjega nadzora javnih financ, svoje delo opraviti v skladu z Usmeritvami, ki jih izda minister za finance.

Pri proračunskih uporabnikih je ustanovljenih 42 notranjerevizijskih služb, od tega 32 lastnih in 10 skupnih notranjerevizijskih služb. 29 notranjerevizijskih služb deluje na nivoju državnega proračuna, 13 pa na nivoju občinskega proračuna. Struktura notranjerevizijskih služb na nivoju državnega oz. občinskega proračuna je razvidna iz slike 1.

Slika 1: Struktura notranjerevizijskih služb na nivoju državnega oz. občinskega proračuna

Na nivoju državnega proračuna (skupaj 29 NRS):	Na nivoju občinskega proračuna (skupaj 13 NRS):
- 13 notranjerevizijskih služb (NRS) ministrstev (eno ministrstvo trenutno NRS nima vzpostavljene); - 5 NRS organov v sestavi oz. vladnih služb; - 3 NRS drugih neposrednih uporabnikov državnega proračuna (DZ, Vrhovno sodišče RS, Vrhovno državno tožilstvo);	- 4 lastne NRS občin; - 7 skupnih NRS več občin oz. občin in njihovih posrednih proračunskih uporabnikov; - 2 NRS posrednih proračunskih uporabnikov občinskega proračuna;

V notranjerevizijskih službah, navedenih v Sliki 1, je skupaj zaposlenih 78 oseb s pridobljenim nazivom državni notranji revizor (DNR) oz. preizkušeni državni notranji revizor (PDNR) ter 14 oseb, ki sodelujejo pri izvajanju revizij, a zahtevanega strokovnega naziva še nimajo. V navedenih notranjerevizijskih službah so skupaj zaposlene tudi 4 osebe na administrativnih delovnih mestih. Povprečno število zaposlenih notranjih revizorjev z ustreznim strokovnim nazivom po posameznih vrstah proračunskih uporabnikov je razvidno iz **Tabele 1**.

³⁸ Zunanji izvajalec je v skladu z zahtevami Usmeritev lahko:

- pravna oseba s sedežem v RS, ki je organizirana kot gospodarska družba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe ali pravna oseba druge pravnoorganizacijske oblike, ki je registrirana za izvajanje notranjerevizijske dejavnosti oz.
- državni notranji revizor oz. preizkušeni državni notranji revizor, ki samostojno opravlja storitve notranjega revidiranja kot samostojni podjetnik posameznik

in v skladu s predpisi s področja notranjega nadzora javnih financ izpolnjuje pogoje za izvajanje notranjerevizijske dejavnosti pri proračunskih uporabnikih.

Tabela 1: Število zaposlenih notranjih revizorjev po posameznih vrstah proračunskih uporabnikov

	Vrsta proračunskega uporabnika	Št. zaposlenih z nazivom DNR/PDNR skupaj	Povprečno št. zaposlenih v NRS z nazivom DNR/PDNR
1.	Ministrstva	23	1,64
2.	Vladne službe oz. organi v sestavi*	15	3
3.	Drugi neposredni uporabniki državnega proračuna	3	1
4.	Posredni uporabniki državnega proračuna	8	1,33
5.	Blagajni ZZSZ in ZPIZ	7	3,5
	Skupaj državni proračun	56	1,93
1.	Občine – lastne službe	5	1,25
2.	Občine – skupne službe	15	2,14
3.	Posredni uporabniki občinskega proračuna	2	1
	Skupaj občinski proračun	22	1,69

* FURS, ARSKTRP, GS Vlade RS, SVRK.

Iz internega registra notranjerevizijskih služb proračunskih uporabnikov, ki ga vodi UNP, je razvidno, da 42 notranjerevizijskih služb zagotavlja storitve notranjega revidiranja 362 proračunskim uporabnikom (če v okviru posameznega ministrstva ne štejemo organov v sestavi kot samostojnih proračunskih uporabnikov ter upravnih enot, ki so prav tako samostojni proračunski uporabniki) oz. 451 proračunskim uporabnikom (vključno z organi v sestavi ter upravnimi enotami). Od navedenih 362 proračunskih uporabnikov je 148 proračunskih uporabnikov državnega proračuna ter 214 uporabnikov občinskih proračunov.

Urad RS za nadzor proračuna (v nadaljevanju: UNP), organ v sestavi Ministrstva za finance, v tem okviru deluje kot centralni organ za razvoj, usklajevanje in preverjanje delovanja notranjega nadzora javnih financ. Pristojnosti UNP opredeljuje 101. člen veljavnega ZJF, in sicer: (1) predpisuje usmeritve za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, (2) predpisuje smernice in metodiko notranjih kontrol in notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih proračuna, (3) predpisuje pravila in pogoje za imenovanje in razrešitev notranjih revizorjev in preverja njihovo izvajanje, (4) preverja izvajanje izdanih usmeritev, metodik in standardov ter o tem poroča vladi, (5) spremlja in proučuje ugotovitve in priporočila notranjerevizijskih služb za izboljšanje finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter o ugotovitvah poroča vladi in računskemu sodišču, (6) izvaja notranje revidiranje pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oz. občinskega proračuna, ki niso dolžni ustanoviti lastne notranjerevizijske službe in niso najeli zunanega izvajalca ter (7) certificira letna poročila ter usklajuje in/ali izvaja notranje revidiranje pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oz. občinskega proračuna za projekte, ki jih sofinancira EU v skladu z mednarodnimi sporazumi.

1.2. Prednosti decentraliziranega sistema

Prednosti decentraliziranega sistema z močnimi oz. ustrezno kadrovsko in strokovno opremljenimi notranjerevizijskimi službami so predvsem naslednje:

1. V kolikor ima vodja notranjerevizijske službe (v nadaljevanju: NRS) tesno in redno komunikacijo s predstojnikom oz. s poslovnim organom proračunskega uporabnika, je na ta način zagotovljen temelj za skupno sledenje istim ciljem in optimalno dodano vrednost notranjerevizijskega dela.
2. Notranji revizorji so vsakodnevno prisotni v revizijskem okolju, kar pomeni, da je njihova seznanjenost s tveganji v poslovanju posameznega proračunskega uporabnika lahko boljša; stalna

prisotnost notranjih revizorjev v okolju proračunskega uporabnika predstavlja možnost za večjo uveljavitev notranjerevizijske funkcije ter njenega potenciala v okviru proračunskega uporabnika.

3. Notranji revizorji, ki so vsakodnevno prisotni v revizijskem okolju, lahko odkrijejo tveganja, ki s strani odgovornih nosilcev posameznih procesov še niso bila naslovljena; to pomeni, da lažje uresničujejo proaktivnost svojega delovanja.
4. Notranji revizorji, ki so zaposleni v proračunskem uporabniku, imajo dostop in uporabno znanje glede aplikacij in dokumentarnega sistema, uveljavljenega v okviru posameznega proračunskega uporabnika; to pomeni, da lahko v fazi pridobivanja potrebnih podatkov za izvedbo revizije oz. svetovanja bistveno razbremenijo revidiranja in manj motijo delovni proces.
5. Večja je možnost za uveljavitev svetovalne funkcije notranjega revidiranja na račun sprotnih svetovanj predstojniku oz. drugim deležnikom notranjerevizijskih storitev; v kolikor je notranjerevizijska funkcija znotraj proračunskega uporabnika ustrezno pozicionirana in prepoznana, lahko na ta način pripomore k preventivnemu delovanju in manjšemu tveganju nezakonitega oz. nesmotrnega delovanja proračunskega uporabnika. Ker so izsledki svetovalnih nalog velikokrat manj kritični, so zato za deležnike tudi bolj sprejemljivi. Hkrati pa lahko strokovno in kvalitetno opravljena svetovalna naloga okrepi ugled notranje revizije znotraj proračunskega uporabnika.
6. NRS lahko znotraj revizijskega okolja lažje neposredno in tekoče preverja izvajanje ukrepov na podlagi priporočil, podanih v okviru izvedenih revizijskih pregledov.
7. Strokovno usposobljena NRS, ki ustrezno skrbi za prepoznavnost, kvaliteto in strokovno ter etično neoporečnost svojega dela, lahko z deležniki notranjerevizijskih storitev ustvari spoštljiv in zaupen odnos, kar pomeni, da bo imela tekoče informacije o procesu in postopkih upravljanja s tveganji posameznega proračunskega uporabnika, to pa ji bo omogočilo, da bo s svojim delom pokrivala najbolj tvegana področja ter zagotavljala visoko raven storitev.

1.3. Delovanje notranjerevizijskih služb proračunskih uporabnikov v Republiki Sloveniji

1.3.1. Zagotavljanje skladnosti delovanja z Usmeritvami za državno notranje revidiranje

V okviru izvajanja svojih nalog s področja preverjanja izdanih usmeritev, metodik in standardov, UNP na podlagi 101. člena ZJF izvaja preglede skladnosti organiziranosti in poslovanja NRS proračunskih uporabnikov z Usmeritvami za državno notranje revidiranje. V okviru 50-ih izvedenih pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije oz. posamezne NRS proračunskega uporabnika z Usmeritvami za državno notranje revidiranje, se je v obdobju od leta 2004 do 2014 izkazalo:

1. da sta bili v primeru 27-ih pregledov NRS (kar predstavlja 54% vseh pregledov) njihova organiziranost in delovanje v vseh bistvenih pogledih skladna z Usmeritvami za državno notranje revidiranje;
2. da sta bili v primeru 18-ih pregledov NRS (kar predstavlja 36% vseh pregledov) njihova organiziranost in delovanje delno skladni z Usmeritvami za državno notranje revidiranje ter
3. da UNP v primeru 5-ih pregledov NRS (kar predstavlja 10% vseh pregledov) zaradi odsotnosti potrebne dokumentacije in postopkov ni pridobil zadostnih dokazil za izrek mnenja o skladnosti organiziranosti in delovanja NRS z Usmeritvami za državno notranje revidiranje.

Na podlagi zgoraj navedenih pregledov lahko trdimo, da le dobra polovica (tako lastnih, kot skupnih) NRS, ustanovljenih pri proračunskih uporabnikih, v vseh pogledih uresničuje svoje poslanstvo, so primerno kadrovske oz. strokovno okrepljene za obvladovanje celotnega revizijskega okolja ter predstojnikom oz. poslovnim organom proračunskih uporabnikov nudijo ustrezno strokovno pomoč pri sprejemanju odločitev. Sprotna svetovanja in večje svetovalne posle opravljajo za področja, kjer s svojimi izsledki lahko delujejo proaktivno oz. za tista področja, kjer poteka prenova oz. razvoj novih procesov. Za preostalo slabo polovico NRS tega ne moremo potrditi.

1.3.2. Ustrezno prepoznavanje ključnih tveganj in usmerjanje revizijskih aktivnosti na področja ključnih tveganj proračunskega uporabnika

Ključna vloga notranje revizije pri proračunskem uporabniku je dajanje zagotovil o delovanju notranjih kontrol za obvladovanje prisotnih tveganj oz. o ustreznosti ocenjevanja in sistema obvladovanja tveganj. Notranja revizija se mora zato s svojimi aktivnostmi usmeriti na področja ključnih tveganj, ki jih že ob načrtovanju notranjerevizijskih aktivnosti identificira z ustrezno razvito metodologijo revizijskega ocenjevanja tveganj.

V okviru 50-ih izvedenih pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije pri proračunskih uporabnikih z Usmeritvami za državno notranje revidiranje, se je v obdobju od leta 2004 do 2014 v 29-ih primerih (58%) izkazalo, da so NRS ustrezno pripravljale revizijske ocene tveganja, ki so bile prilagojene posebnostim posameznega revizijskega okolja. V 42% izvedenih pregledov pa je UNP ugotovil, da metodologija revizijskega ocenjevanja tveganj ne omogoča zadostne strokovne podlage za identificiranje značilnih tveganj posameznega proračunskega uporabnika ter je NRS priporočil vključitev dodatnih dejavnikov tveganj, ki bodo odražala specifikko revizijskega okolja in tveganosti, ki izvirajo iz nje.

1.3.3. Svetovalna vloga notranje revizije

Iz analize letnih poročil NRS za leti 2013 in 2014 izhaja, da vse NRS opravljajo svetovanja - večinoma sprotna svetovanja, kot tudi večje svetovalne posle. Iz letnega poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ za leto 2013 je razvidno, da so lastne NRS za svetovanje v povprečju porabile 11% vsega razpoložljivega časa, v skupnih NRS pa je bil ta odstotek 9%. Iz letnega poročila o stanju notranjega nadzora javnih financ za leto 2014 izhaja, da se delež razpoložljivega časa, ki so ga NRS namenile svetovanju ni bistveno spreminjal - lastne NRS so v letu 2014 svetovanju v povprečju namenile 10% razpoložljivega delovnega časa, skupne NRS pa enako, kot v letu poprej, torej 9%).

1.3.4. Učinkovitost lastnih v primerjavi s skupnimi NRS glede na število izvedenih revizij

Na podlagi analize vprašalnika o delu NRS proračunskih uporabnikov za leto 2013 in za leto 2014 so v Tabeli 2 predstavljeni podatki o številu opravljenih revizij v lastnih ter v skupnih NRS.

Tabela 2: Primerjava števila opravljenih revizij v lastnih in skupnih NRS

		Lastne NRS	Skupne NRS
Leto 2013	Število analiziranih vprašalnikov	30	9
	Število izvedenih revizij	157	214
	Povprečno letno število izvedenih revizij	5,2	23,7
	Povprečno letno število izvedenih revizij/revizorja	2,6	10,2
Leto 2014	Število analiziranih vprašalnikov	28	10
	Število izvedenih revizij	146	169
	Povprečno letno število izvedenih revizij	5,2	16,9
	Povprečno letno število izvedenih revizij/revizorja	2,9	7,7

Ob tem je potrebno poudariti, da v Tabeli 2 navedeni podatki predstavljajo statistična povprečja. Brez upoštevanja dodatnih parametrov je težko primerjati opravljanje revizij v različno kompleksnih okoljih posameznih proračunskih uporabnikov. Kljub vsemu pa na podlagi zgornjih podatkov predvidevamo, da navedeno dejstvo, ki nakazuje na večjo učinkovitost dela skupnih NRS v primerjavi z lastnimi, izvirajo iz tega, da skupne NRS, v katere je vključenih več istovrstnih proračunskih uporabnikov, izvajajo večji delež prečnih revizij pri več proračunskih uporabnikih hkrati. Poleg tega je v skupnih službah z večjim

številom notranjih revizorjev omogočena izmenjava in deljenje izkušenj, kar rezultira v krajših postopkih ter osredotočenju NRS na bolj pomembne zadeve in tako učinkovitejši izrabi časa.

1.4.Slabosti, ki so se izkazale v delovanju decentraliziranega sistema v RS

Poleg nekaterih že opredeljenih slabosti v poglavju 1.3., se slabosti, katerih posledica je, da dodana vrednost notranjega revidiranja v decentraliziranem sistemu ni takšna, kot je bilo pričakovati ob njegovi uvedbi, nanašajo na (1) kadrovske podhranjenosti NRS, katere posledica je slabša obvladljivost revizijskega okolja NRS; (2) slabšo obvladljivost tveganj na ravni posameznega resorja; (3) težje zagotavljanje samostojnosti in neodvisnosti delovanja NRS, na kar so v dosedanjih letih opozarjali predvsem notranji revizorji.

1.4.1. Kadrovska podhranjenost NRS, ki rezultira v slabši obvladljivosti revizijskega okolja NRS

Iz internega registra NRS proračunskih uporabnikov, ki ga vodi UNP, izhaja, da je med 42-ih delujočimi NRS proračunskih uporabnikov kar 20 (47,6%) takšnih, v katerih je zaposlen en sam javni uslužbenec – notranji revizor. Povprečno sta v NRS pri proračunskem uporabniku zaposlena dva javna uslužbenca.

Na podlagi pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije proračunskih uporabnikov z Usmeritvami za državno notranje revidiranje, UNP ugotavlja, da so NRS v pretežni meri kadrovske nezadostno ekipirane in ne zmorejo zagotavljati ustrezne revizijske pokritosti svojega revizijskega okolja. V 50-ih revizijskih pregledih, ki jih je UNP izvedel v obdobju od 2004-2014, je bilo kar v 32-ih primerih (64%) dano priporočilo predstojniku, da kadrovske okrepi NRS. Kljub s strani UNP posredovanim pozivom predstojnikom za uresničitev priporočil, se večina služb kadrovske ni okrepila. V letu 2014 je namreč kar 57,9% (v letu 2013 pa 53%) vodij NRS v vprašalniku o delu NRS za leto 2014 odgovorilo, da se soočajo z neustrezno kadrovske zasedbo NRS.

Kadrovske nezadostna ekipiranost NRS omogoča slabše obvladovanje tveganj celotnega revizijskega okolja posameznega proračunskega uporabnika. Notranje revidiranje lahko neodvisno in nepristransko daje zagotovila in svetuje poslovodstvu pri uresničevanju ciljev le v okoliščinah, ko ima zadostno in ustrezno zagotovljene vire (zlasti kadrovske in finančne) za izvajanje nalog. Posledica navedene slabosti se nazorno kaže predvsem v tem, da notranjerevizijska funkcija ne zmore uresničevati svojega poslanstva t.im. tretje obrambne linije v sistemu nadzora upravljanja tveganj proračunskega uporabnika.

Analiza izdanih poročil revizij računskega sodišča v obdobju od leta 2013 do 2015 v proračunskih uporabnikih, kjer je vzpostavljena lastna oz. skupna NRS³⁹ je namreč pokazala, da je računsko sodišče v tem obdobju revidiralo 27 proračunskih uporabnikov, kjer je vzpostavljena NRS. V teh 27-ih proračunskih uporabnikih je bilo skupaj izvedenih 79⁴⁰ revizij. Od tega je bilo kar v 64-ih revizijah navedenih proračunskih uporabnikov (kar predstavlja 81% izvedenih revizij) izdano mnenje s pridržkom oz. negativno mnenje oz. so bile z revizijo ugotovljene nepravilnosti oz. nesmotrnosti v poslovanju proračunskih uporabnikov.

Na podoben način je bila izvedena analiza polletnih poročil Proračunske inšpekcije Ministrstva za finance, iz katere je razvidno, da je proračunska inšpekcija v istem obdobju izvedla 32 pregledov pri proračunskih uporabnikih, kjer je ustanovljena NRS. Od tega je kar v 25 pregledih (kar predstavlja

³⁹ V analizo smo zajeli vse proračunske uporabnike, ki imajo vzpostavljeno lastno NRS oz. vse proračunske uporabnike, za katere morajo predlagatelji finančnih načrtov po 2. odst. 19. člena ZJF zagotoviti notranje revidiranje. Pri skupnih notranjerevizijskih službah smo v analizo zajeli le tistega proračunskega uporabnika, kjer je sedež skupne službe.

⁴⁰ Pri reviziji predloga zaključnega računa proračuna RS in pravilnosti izvršitve proračuna za leto 2013 in za leto 2014 smo ločili tista ministrstva, pri katerih ni bilo ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju ter tista, pri katerih je računsko sodišče ugotovilo nepravilnosti oz. pomanjkljivosti, zaradi česar je bilo v reviziji izdano mnenje s pridržkom.

78,1%) ugotovila nepravilnosti in proračunskim uporabnikom naložila ukrepe po 1. oz. 2. odstavku 104. člena ZJF.

1.4.2. Slabša obvladljivost tveganj na ravni posameznega resorja (npr. zdravstvenega, socialnega, šolskega) in nesmotrna raba sredstev

V decentraliziranem sistemu je predstojnik vsakega proračunskega uporabnika odgovoren za vzpostavitev in delovanje sistema notranjega revidiranja. Ministrstva ter drugi predlagatelji finančnih načrtov iz 2. odstavka 19. člena ZJF so dolžni organizirati notranjerevizijske službe za svoje potrebe in za potrebe organov v njihovi pristojnosti, vsi ostali proračunski uporabniki pa si lahko notranje revidiranje zagotavljajo z lastno NRS, s skupno NRS ali z najemom zunanje izvajalca storitev notranjega revidiranja. Iz podatkov analize izjav predstojnika o oceni notranjega nadzora javnih financ je imelo v letu 2014 z najemom zunanje izvajalca notranje revidiranje zagotovljeno 976 uporabnikov proračuna, od tega 338 uporabnikov državnega proračuna ter 638 uporabnikov občinskega proračuna. Na podlagi analize izjav predstojnika o oceni notranjega nadzora javnih financ v povezavi s podatki spletne aplikacije Komisije za preprečevanje korupcije – »Supervizor«, smo v UNP ugotovili, da je bilo za zagotovitev notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov v letu 2014 z najemom zunanje izvajalca notranjega revidiranja skupaj porabljeno približno 3 milijone EUR.

Pri tem si je več istovrstnih proračunskih uporabnikov (npr. centrov za socialno delo, domov za ostarele, srednjih šol, ipd) neodvisno eden od drugega, samostojno najemalo storitve zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja, pri čemer je UNP zaznal naslednje:⁴¹

- 62 centrov za socialno delo je za to, da je imelo v letu 2014 zagotovljeno notranje revidiranje v skladu z zahtevami ZJF oz. pravnega okvira notranjega nadzora javnih financ, skupaj za najem zunanjih izvajalcev porabilo cca 111.271,00 EUR;
- 52 domov za starejše občane je za to, da je imelo v letu 2014 zagotovljeno notranje revidiranje v skladu z zahtevami ZJF oz. pravnega okvira notranjega nadzora javnih financ, skupaj za najem zunanjih izvajalcev porabilo cca 187.563,00 EUR;
- 38 gimnazij in 72 drugih srednjih šol je za to, da je imelo v letu 2014 zagotovljeno notranje revidiranje v skladu z zahtevami ZJF oz. pravnega okvira notranjega nadzora javnih financ, skupaj za najem zunanjih izvajalcev porabilo cca 313.830,00 EUR;
- 21 bolnišnic (splošne in specializirane), ki je obveznost notranjega revidiranja v letu 2014 izpolnjevalo z najemom zunanje izvajalca, je skupaj za najem zunanjih izvajalcev porabilo cca 132.030,00 EUR.
- 48 zdravstvenih zavodov, ki je obveznost notranjega revidiranja v letu 2014 izpolnjevalo z najemom zunanje izvajalca, je skupaj za najem zunanjih izvajalcev porabilo cca 125.854,00 EUR.

V zvezi s tem je potrebno opozoriti tudi na tveganje, povezano z delom zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja, ki izhaja iz naslednjih dejstev:

1. Predstojniki proračunskih uporabnikov v zadostni meri ne poznajo notranjerevizijske dejavnosti ter nimajo jasne predstave o tem, kaj lahko od zunanje izvajalca sploh zahtevajo oz. pričakujejo.
2. Zunanji izvajalec lahko opravi posel le v omejenem obsegu in ne izvede notranjega revidiranja v skladu z zahtevami Usmeritev.
3. V trenutni pravni ureditvi sistema notranjega nadzora javnih financ ni ustrezne podlage za nadzor in sankcije v primeru strokovno oporečnega dela zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja.

⁴¹ Navedeni podatki predstavljajo le porabo sredstev nekaterih proračunskih uporabnikov, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z najemom zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja (skupen obseg v tem odstavku prikazanih sredstev je cca 871.000 EUR). Razlika do zneska 3 mio EUR je bila porabljena v okviru preostalih proračunskih uporabnikov, ki so si za zagotovitev notranjega revidiranja v letu 2014 najeli zunanje izvajalce.

Analiza poročil Računskega sodišča RS, izdanih v obdobju od 2010 do 2015, ki so se nanašale na nekatere od zgoraj navedenih istovrstnih proračunskih uporabnikov kaže naslednje:

1. V obdobju od 2010 do 2015 je računsko sodišče izdalo 6 poročil revizij, v katerih so bili revidirani zavodi s področja zdravstvene dejavnosti.⁴² V navedenih šestih revizijah je bilo revidiranih 11 zdravstvenih zavodov, od katerih jih je 7 prejelo mnenje s pridržkom, 4 pa negativno mnenje. Mnenja brez pridržkov (oz. pozitivnega mnenja) v navedenih revizijah ni bilo izdano za nobenega od revidiranih proračunskih uporabnikov.
2. V obdobju od 2010 do 2015 je računsko sodišče izdalo 3 poročila revizij, ki so se nanašale na poslovanje centrov za socialno delo.⁴³ V teh treh revizijah je bilo revidiranih šest centrov za socialno delo, od katerih je en center dobil mnenje brez pridržkov, trije so dobili mnenje s pridržkom, dva pa negativno mnenje.
3. V obdobju od 2010 do 2015 je računsko sodišče izdalo 5 poročil revizij, ki so se nanašale na poslovanje domov starejših občanov.⁴⁴ V teh petih revizijah je bilo revidiranih pet domov za starejše občanov, od katerih sta dva pridobila mnenje brez pridržkov, trije pa mnenje s pridržkom.
4. V obdobju od 2010 – 2015 je računsko sodišče izdalo 3 revizijska poročila, ki so se nanašala na poslovanje srednjih šol.⁴⁵ V navedenih revizijah je bilo revidiranih 7 srednješolskih zavodov, od katerih v enem ni bilo ugotovljenih nepravilnosti oz. nesmotrnosti, pet jih je pridobilo mnenje s pridržkom oz. jim je računsko sodišče podalo priporočila za odpravo nesmotrnosti v delovanju oz. za izboljšanje poslovanja, v enem primeru pa je računsko sodišče izdalo negativno mnenje oz. je zavrnilo izrek mnenja, ker zaradi pomanjkljive dokumentacije in neurejenega knjigovodstva ni bilo mogoče pridobiti zadostnih izkazov za izrek mnenja.

Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje od 2011 do 2015, ki jo je Vlada Republike Slovenije sprejela na svoji redni seji dne 10.02.2011, je prav iz razloga, da bi se izboljšala obvladljivost in da bi se zagotovil sistemski nadzor nad uresničevanjem tistih ciljev, ki jih posamezno ministrstvo uresničuje preko posrednih proračunskih uporabnikov ter za njihovo uresničevanje zagotavlja sredstva, organizirale skupne NRS na nivoju posameznega resorja. Predvideno je bilo, da bi ministrstva vzpostavila skupne NRS, ki bi notranje revidiranje zagotavljale vsem proračunskim uporabnikom posameznega resorja. UNP je v letu 2011 izvedel posamične sestanke z vsemi generalnimi sekretarji ministrstev tedanje vlade na temo ustanavljanja skupnih NRS, vendar se ideja v večini primerov ni uresničila. V obdobju tedanjih varčevalnih ukrepov je bila namreč že na sestankih izražena zaskrbljenost generalnih sekretarjev ministrstev zaradi eventualnega potrebnega povečanja kadrov in zagotovitve drugih virov delovanja tako organizirane skupne NRS.

Iz razloga, da bi se predstojniki proračunskih uporabnikov bolje zavedali svoje odgovornosti za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema notranjih kontrol in notranjega revidiranja v svojem okolju, je UNP v skladu s cilji Strategije razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2011 do 2015 za predstojnike oz. poslovodne organe ter druge vodstvene ravni proračunskih uporabnikov zagotovil izobraževanje s področja notranjega nadzora javnih financ. UNP je v sodelovanju z Regionalno ustanovo – Center za razvoj financ v obdobju od decembra 2012 do maja 2013 izvedel sedem regijskih konferenc, in sicer v Celju, Kranju, Kopru, Novem mestu, Murski

⁴² Te revizije so: (1) Revizija odsotnosti z dela zaposlenih v zdravstveni dejavnosti (datum izdaje revizijskega poročila: 16.02.2015), (2) Revizija računovodskih izkazov in pravilnost poslovanja ZD Laško (11.12.2014), (3) Revizija pravilnosti poslovanja ZD Ptuj (10.04.2014), (4) Revizija pravilnosti prehoda na nov plačni sistem v ZD Kočevje (29.11.2010), (5) Revizija pravilnosti prehoda na nov plačni sistem v Splošni bolnišnici Ptuj (29.11.2010), (6) Revizija računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja Onkološkega inštituta (19.05.2011).

⁴³ Te revizije so: (1) Revizija izvajanja rejniške dejavnosti (datum izdaje revizijskega poročila: 19.04.2012), (2) Revizija računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja CSD Slovenska Bistrica (29.03.2011), (3) Revizija prehoda na nov plačni sistem v CSD Ljubljana – Vič Rudnik (29.11.2010).

⁴⁴ Te revizije so: (1) Revizija pravilnosti prehoda na nov plačni sistem v Domu upokojencev Postojna (datum izdaje revizijskega poročila: 29.11.2010), (2) Revizija pravilnosti oblikovanja cen in zaračunavanja storitev Doma upokojencev Kranj (02.03.2010), (3) Revizija pravilnosti oblikovanja cen in zaračunavanja storitev dr. Jožeta Potrča Poljčane (03.03.2010), (4) Revizija pravilnosti oblikovanja cen in zaračunavanja storitev Doma ob Savinji Celje (03.03.2010), (5) Revizija pravilnosti oblikovanja cen in zaračunavanja storitev Doma Počitka Mengeš (03.03.2010).

⁴⁵ Te revizije so: (1) Revizija pravilnosti prehoda na nov plačni sistem v Gimnaziji Bežigrad (datum izdaje revizijskega poročila: 29.11.2010), (2) Uspešnost zagotavljanja dijaške prehrane v srednjih šolah (18.05.2010), (3) Revizija računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja Gimnazije Murska Sobota (22.01.2014).

Soboti, Mariboru in Ljubljani. Namen konferenc je bil udeležence opozoriti na pomembnost notranjega nadzora javnih financ pri delovanju institucij javnega sektorja ter jim predstaviti koristi, ki jih proračunskim uporabnikom lahko zagotavlja ustrezno vzpostavljena funkcija notranjega revidiranja. Podane so bile konkretne informacije o tem, na kakšen način si proračunski uporabniki v skladu z zahtevami pravnega okvira notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji lahko zagotovijo uspešno delujoče in učinkovito notranje revidiranje ter kaj lahko od notranjega revizorja pričakujejo in zahtevajo. Udeležencem so bile predstavljene najpogostejše nepravilnosti, ki jih pri izvrševanju svojih pristojnosti ugotavljajo različni organi nadzora nad poslovanjem proračunskih uporabnikov (Računsko sodišče RS, Komisija za preprečevanje korupcije, Proračunska inšpekcija), podani pa so bili tudi primeri dobre prakse pri vzpostavitvi učinkovitih notranjekontrolnih mehanizmov za doseganje ciljev zakonitega, smotrnega, transparentnega in etičnega poslovanja.

Konferenc se je udeležilo 1260 udeležencev. Udeležba predstojnikov, katerim so bile konference primarno namenjene, je bila razmeroma skromna, saj se je konferenc, kljub temu, da so bila vabila posredovana neposredno na elektronske naslove 1843-ih predstojnikov, skupaj udeležilo le 29,95% vabljenih predstojnikov. Preostali udeleženci so bili iz vrst drugih področij poslovanja oz. vodstvenih ravni v posameznih proračunskih uporabnikih.

1.4.3. Slabša obvladljivost tveganj na področju poslovanja občin

V Republiki Sloveniji imajo 4 občine vzpostavljeno lastno NRS, 64 občin si notranje revidiranje zagotavlja s skupno NRS, ki je lahko organizirana na tri načine, in sicer (1) kot organ skupne občinske uprave več neposrednih uporabnikov občinskega proračuna, (2) kot skupna služba občine in njenih posrednih uporabnikov proračuna ali (3) kot organ skupne občinske uprave več občin in njihovih posrednih uporabnikov proračuna. V letu 2014 si je z najemom zunanje izvajalce notranje revidiranje zagotavljalo 122 (58%) občin, 21 (10%) občin pa si notranjega revidiranja ni zagotovilo v skladu z zahtevami ZJF. Na podlagi analize izjav predstojnikov o oceni notranjega nadzora javnih financ ter uporabe spletne aplikacije »Supervizor« smo ugotovili, da so občine za zagotovitev notranjega revidiranja v letu 2014 z najemom zunanje izvajalce skupaj porabile cca 485.585,00 EUR.

Analiza poročil Računskega sodišča RS, izdanih v obdobju od 2010 do 2015, ki so se nanašale na pravilnosti oz. smotrnosti poslovanja v občinah, kaže na izredno majhen delež občin, ki jim je računsko sodišče izdalo mnenje brez pridržkov. V tem obdobju je bilo izdanih 76 revizijskih poročil, od katerih je računsko sodišče v 34-ih primerih (44,7%) izdalo mnenje s pridržkom, v 32-ih primerih (42,2%) je izdalo negativno mnenje, le v 10-ih (13,2%) primerih pa mnenje brez pridržka.

Od tega je bilo:

- v občinah, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z lastno ali s skupno NRS, izvedenih 28 revizij. V 10-ih revizijah (35,7%) je bilo s strani računkega sodišča izdano mnenje s pridržkom, v 14-ih revizijah (50%) negativno mnenje in le v 4-ih revizijah (14,3%) pa mnenje brez pridržka;
- v občinah, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z zunanjim izvajalcem, izvedenih 43 revizij. V 21-ih revizijah (48,7%) je bilo s strani računkega sodišča izdano mnenje s pridržkom, v 16-ih revizijah (33,3%) negativno mnenje in le v 6-ih revizijah (12,5%) mnenje brez pridržka;
- v občinah, ki si notranjega revidiranja ne zagotavljajo v skladu z zahtevami zakonodajnega okvira notranjega nadzora javnih financ, je bilo opravljenih 5 revizij. Od tega je računsko sodišče v treh primerih (60%) izdalo mnenje s pridržkom, v dveh pa negativno mnenje (40%).

1.4.4. Težje zagotavljanje samostojnosti in neodvisnosti delovanja NRS, na kar opozarjajo predvsem notranji revizorji

1.4.4.1. Anketa Komisije za preprečevanje korupcije

Komisija za preprečevanje korupcije (v nadaljevanju: KPK) je v letu 2012 izvedla obsežno spletno anonimno anketo med notranjimi revizorji javnega sektorja, ki so zaposleni pri proračunskih uporabnikih (v nadaljevanju: anketa KPK). Anketo je KPK naslovila na 74 notranjih revizorjev, z anketiranjem pa je želela pridobiti informacije, kako notranji revizorji ocenjujejo svoje možnosti in zmožnosti identifikacije, ocenjevanja in svetovanja vodstvu pri obvladovanju korupcijskih tveganj ter krepitvi integritete v javnem sektorju.

Rezultati ankete KPK, ki jo je v vednost posredovala takratnemu ministru za finance, njeni rezultati pa so bili objavljeni v obdobjem poročilu KPK 2011/2012,⁴⁶ kažejo na precejšnje probleme pri zagotavljanju dejanske neodvisnosti delovanja notranjega revidiranja. Kar 33,3% anketiranih notranjih revizorjev je namreč menilo, da nimajo možnosti delovati dovolj neodvisno. Na vprašanje, kaj notranje revizorje pri tem ovira, so navedli predvsem (1) slabo podporo s strani UNP, (2) podrejenost poslovodstvu, (3) izpostavljenost notranjih revizorjev, (4) mobing, (5) nezanimanje predstojnika za delo NRS ter (6) neznanje in (7) etične vrednote predstojnikov. Nadalje jih je kar 22,9% pritrdilno odgovorilo na vprašanje, ali so bilo izpostavljeni pritiskom za pasivno ali aktivno udeležbo pri nezakonitem ali neetičnem ravnanju, pri čemer se je kar 72,7% takšnih pritiskov zgodilo v obdobju dveh predhodnih let pred izvedbo ankete.

Pri odgovorih na vprašanje, kaj so ključne slabosti kontrolnega okolja proračunskega uporabnika, kot pomembnega elementa notranjega nadzora so nekateri notranji revizorji med drugim izpostavili dejstvo, da je kontrolno okolje preobsežno, da predstojniki ne vidijo pravega pomena notranje revizije – da je NRS oz. njeno delovanje kljub vsemu podrejeno predstojniku, da predstojnik ne izvaja svoje vloge in pooblasti nekoga drugega za komunikacije z NRS. Kot možne izboljšave so ti notranji revizorji predlagali, da bi notranji revizorji fizično ostali znotraj organa, kjer delujejo, vendar naj bi bili zaposleni na UNP, izvod revizijskega poročila pa naj bi poleg predstojnika dobil tudi UNP.

Preostale rezultate ankete, povezane z neodvisnostjo delovanja notranjega revizorja prikazujemo v Tabeli 3.

⁴⁶ za obdobje od 01.01.2011 do 01.10.2012, ki ga je senat komisije sprejel na svoji redni seji dne 23.10.2012

Tabela 3: Rezultati ankete Komisije za preprečevanje korupcije

	Vprašanje	DA	NE
1.	Ali zmogljivost vaše NRS ustreza revizijskemu okolju in zmožnosti dajanja zagotovila predstojniku glede obvladovanja tveganj?	44,7%	55,3%
2.	Ste bili v obdobju zadnjih 2 let v situaciji, ko so od vas zahtevali nekaj, kar razumete kot nezakonit ali neetičen vpliv oz. pritisk na vaše delo oz. ste bili priča takim pritiskom?	60,4%	39,6%
	2.1. Kdo je bila ta oseba? - Nadrejeni (32,1%) - Drugi zaposleni (32,1%) - Sodelavec (10,7%) - Zaposleni drugje v javnem sektorju (10,7%) - Drugo (član občinskega sveta in pogodbeni partner (7,1%); - Predstavnik politične stranke (3,6%) - Stranka (3,6%)		
	2.2. Kaj so zahtevali? - Da se izplačajo neopravljene nadure; - Da se spremeni revizijsko poročilo; - Da zaščitijo storilca kaznivega dejanja; - Da opustijo delovanje v smeri ugotovitve nepravilnosti; - Da opustijo nadzor nad izvajanjem pogodbe; - Da spregledajo neupravičeno uporabo javnega premoženja; - Da omilijo ugotovitve ali da diskreditirajo sodelavce; - Da spremenijo letni plan revidiranja.		
	2.3. Kako ste ravnali v omenjeni situaciji? - Jasno sem se uprl pritisku in zavrnil zahtevo, prošnjo (28,6%) - Obvestil sem nadrejenega, a se ni zgodilo nič (8,6%) - Obvestil sem KPK, policijo,... (2,9%) - Tako ali tako ne bi ničesar dosegel, zato sem dogodek zadržal zase (5,7%) - Ne zaupam nadzornim organom in org. pregona, zato takega ravnanja nisem prijavil (5,7%) - Ne zaupam predstojniku, zato mu tega ravnanja nisem prijavil (8,6%) - Strah me je povračilnih ukrepov, nasilja, trpinčenja ali odpovedi del. razmerja, zato sem se poredil zahtevi (14,3%) - Drugo (25,6%)		

Tabela 3: Rezultati ankete Komisije za preprečevanje korupcije (nadaljevanje)

	Vprašanje	DA	NE
3.	Predstojniki s svojim ravnanjem, ki odraža zakonitost in visoke etične standarde, dajejo vzgled vsem javnim uslužbencem in zagotavljajo javnemu sektorju spoštovanje javnosti. Ali vaš predstojnik brezpogojno zagovarja zakonitost, etične standarde in se ustrezno odziva na sume goljufij in korupcije?	62,8%	37,2%
	3.1. Kakšen je po vašem mnenju razlog temu? Razloge anketirani, ki so na vprašanje odgovorili z NE, vidijo predvsem v splošnih vrednotah, odgovornosti in soodgovornosti predstojnika za nepravilnosti in koruptivna ravnanja, pritisku politike in strankarski uslužnosti, voljenost predstojnika, neprofesionalnosti, pomanjkanju sankcij.		
4.	Ali ste pri načrtovanju dela in revizij samostojni in upoštevate tveganja goljufij in korupcije?	80,9%	19,1%
5.	Ali imate zagotovljeno neposredno poročanje predstojniku proračunskega uporabnika?	85,4%	15,6%
6.	Ali imate možnost, da s predstojnikom proračunskega uporabnika najmanj enkrat letno pregledate načrt dela in revizij, Pravilnik o organiziranosti in poslovanju NRS ter splošno oceno o stanju notranjih kontrol?	70,8%	29,2%
7.	Če notranji revizor naleti na sum kaznivega dejanja, o tem s posebnim obvestilom in ne čakajoč na zaključek revizijskega posla nemudoma obvesti predstojnika in UNP, predstojnik pa obvezi pristojne organe. Ali dosledno upoštevate to obvezo?	71,7%	28,3%
8.	Kako ocenjujete vašo komunikacijo s predstojnikom? - Odlično (8,9%) - Dobro (53,3%) - Slabo (17,8%) - Drugo (20%) * Med drugim so notranji revizorji navedli, da se predstojnik pogosto ne zaveda, da ima lahko v revizorju dobrega svetovalca, zato išče nasvete, rešitve in pomoč pri reševanju problemov pri zunanjih svetovalcih. Anketirani so navedli tudi, da bi želeli več komuniciranja in večje število sestankov s predstojnikom.		
9.	Vsako kršitev dolžnega ravnanja, tako kršitev pravnih pravil, kot poklicne morale oz. etike, storjeno z namenom omogočiti komu neupravičeno premoženjsko ali nepremoženjsko korist, ki bi jo zaznal v svojem delovnem okolju ali v zvezi z opravljanjem nalog, bi prijavil predstojniku ali pristojnim organom.	81,4%	18,6%
10.	Zakaj prijave ne bi podali, če ste v predhodnem vprašanju odgovorili z NE? - Tako ali tako ne bi ničesar dosegel (30,8%) - Sem že poskusil, a se ni zgodilo nič (15,4%) - Strah me je povračilnih ukrepov (23%) - Nekdo je že poskusil, a jih je nato »dobil po glavi«, zato se nočem izpostavljati (15,4%)		
12.	Navedite do 3 ključne slabosti in vaše predloge izboljšav glede Kontrolnih dejavnosti, kot enega od elementov notranjega nadzora: Slabosti: avtomatičnost izvajanja kontrol, nezavedanje odgovornih o pomeni notranjih kontrol in nezavedanje odgovornih o pomeni notranje revizije, ... Izboljšave: kontrole je potrebno vzpostaviti na podlagi ocene tveganja in ukiniti tiste kontrole, ki so odveč, usposabljanje in izobraževanje sveta zavoda o ustreznem in pravilnem opravljanju nalog – ta usposabljanja bi lahko izvajal UNP ali KPK; izobraziti bi bilo potrebno predstojnike, ker se prehitro menjajo, potrebno bi bilo sistemsko urediti položaj NRS tako, da bo imel predstojnik interes po čim večjem sodelovanju z NRS tako, da bodo notranji revizorji lokacijsko v organu, organizacijsko pa izločeni iz organa v UNP in da bo poročilo prejel tudi UNP. UNP bi tudi usmerjal in usklajeval delo notranjih revizorjev in poročal mandatarju o stanju in bistvenih ugotovitvah.		

1.4.4.2. Odnosi z vodstvom

NRS morajo v skladu z 21. členom Pravilnika o usmeritvah pripraviti letno poročilo o delu službe in ga predložiti predstojniku oz. poslovnemu organu proračunskega uporabnika, izvod pa posredovati tudi UNP. Na podlagi teh poročil in analiz odgovorov vodij NRS iz vprašalnika o delu službe za posamezno leto, UNP pripravi Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ za posamezno leto.

Iz Poročil o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2013 in za leto 2014, ki sta v delu, ki se nanaša na izvajanje funkcije notranjega revidiranja, pripravljeni na podlagi analiz vprašalnikov o delu notranjerevizijskih služb za posamezno leto, izhaja, da je v letu 2014 slaba petina (18%) vodij NRS (v letu 2013 pa 13%) ocenila, da ima v svojih okoljih težave v komunikaciji s predstojniki, hkrati pa jih kar več kot polovica (55%) (v letu 2013 pa 41%) navaja, da niso bili seznanjeni ali vabljeni na pomembne sestanke k predstojniku oz. poslovnemu organu. Kar 31% vodij NRS je ocenilo, da ima v svojem okolju pri poročanju probleme z nesprejemanjem oz. nezainteresiranostjo za izboljšave.

1.5. Primerjava ureditve notranjega revidiranja v RS in državah EU

Ureditev notranjega revidiranja v javnem sektorju v državah EU je različna.⁴⁷ Večina držav ima vzpostavljen decentraliziran sistem notranjega revidiranja. Centraliziran sistem je vzpostavljen npr. na Cipru in na Malti, kjer je notranjerevizijska služba umeščena celo v urad predsednika vlade.

V letu 2014 je zaradi zagotovitve večje učinkovitosti notranjega revidiranja centralizacijo notranjerevizijske funkcije izvedla Nizozemska, s 1. marcem 2015 pa je notranjerevizijsko funkcijo iz istega razloga centralizirala tudi Evropska Komisija. V času priprave te analize postopek centraliziranja notranjerevizijske funkcije izvaja Belgija.⁴⁸

2. Predlog centraliziranja notranjerevizijske funkcije v okviru Ministrstva za finance, UNP

Namen predloga centraliziranja notranjerevizijske funkcije je predvsem okrepiti vlogo in pomen notranje revizije v okolju proračunskih uporabnikov kot pomembne obrambne linije v okviru sodobne ureditve sistema nadzora ter sistema upravljanja s tveganji. Namen centralizacije je tudi izboljšati pokritost in kvaliteto pokritosti vseh proračunskih uporabnikov, registriranih v Republiki Sloveniji, z notranjim revidiranjem.

2.1. Prednosti centraliziranja notranjerevizijske funkcije

Prednosti centraliziranja notranjerevizijske funkcije za sistem notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji so predvsem:

1. Izboljšano poslovanje proračunskih uporabnikov zaradi večje kvalitete revizijskih priporočil in resnejšega pristopa predstojnikov k njihovem uresničevanju:
 - strokovno močna in kadrovske okrepjena centralna NRS, ki bi omogočala izmenjavo in deljenje izkušenj ter strokovnega znanja, bi izboljšala kakovost revizijskih priporočil in dvignila kvaliteto dela notranjerevizijske funkcije proračunskih uporabnikov;
 - zunanji izvajalci storitev notranjega revidiranja bi bili najeti in nadzorovani s strani strokovne in usposobljene centralne NRS, kar bi pomenilo dvig kvalitete njihovega dela.

⁴⁷ Vir: Publikacija: Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States, second edition, 2014, dostopna na naslednji povezavi: http://ec.europa.eu/budget/index_en.cfm

⁴⁸ Kot zanimivost navajamo, da imata izmed večjih držav centralizirano notranjerevizijsko funkcijo npr. Brazilija in Avstralija.

-
2. Izboljšano obvladovane tveganj na ravni posameznega resorja (izvajanje prečnih notranjih revizij pri istovrstnih proračunskih uporabnikih in oblikovanje sistemskih priporočil):
 - z izvajanjem prečnih notranjih revizij bi bila izboljšana učinkovitost delovanja notranjerevizijske funkcije, dobra revizijska praksa v večih istovrstnih proračunskih uporabnikih bi omogočila oblikovanje vsesplošno koristnih sistemskih priporočil za izboljšanje poslovanja istovrstnih proračunskih uporabnikov.
 3. Izboljšano doseganje sistemskih ciljev države, ki se izvajajo preko proračunskih uporabnikov in so financirani iz sredstev javnih financ:
 - Izboljšana bi bila obvladljivosti in preglednosti javnih financ v Republiki Sloveniji.
 4. Racionalizacija notranjerevizijske funkcije proračunskih uporabnikov:
 - v letu 2014 je bilo za najem zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja porabljenih cca 3 milijone EUR, storitve notranjega revidiranja pa je najemal vsak predstojnik sam. Ocenjujemo, da bi bilo najemanje zunanjih izvajalcev s strani centralne NRS veliko bolj racionalno ter smotrno, saj bi centralna služba razpolagala s pregledom vseh potreb po takšnem najemu, tudi na področju poslovanja istovrstnih proračunskih uporabnikov. Hkrati bi takšen pristop k najemu zunanjih izvajalcev prispeval k izboljšanemu obvladovanju tveganj v zvezi z delom zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov, predstavljenih v poglavju 1.4.2 tega dokumenta.
 5. Večja možnost zagotovitve neodvisnosti notranjerevizijske funkcije:
 - organizacijska izločenost notranjega revizorja iz okolja revidiranega proračunskega uporabnika bi izboljšala temelj za oblikovanje nepristranskih in objektivnih mnenj.

2.2. Predlog organiziranosti

UNP je pripravil idejni načrt organiziranosti centralne notranjerevizijske službe, s pregledom zagotavljanja skladnosti temeljnih postopkov notranjega revidiranja z zavezujočimi sestavinami Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, izdanega s strani mednarodnega inštituta notranjih revizorjev s sedežem v ZDA (v nadaljevanju: Inštitut notranjih revizorjev (IIA)), na katerem temeljijo tudi aktualne Usmeritve za državno notranje revidiranje.

UNP predlaga organiziranost centralne notranjerevizijske službe po resorjih. Vsak resor bi zagotavljal storitve notranjega revidiranja za proračunske uporabnike, ki po vsebini svojega dela sodijo v posamezen resor. V okviru vsakega resorja naj bi deloval revizijski odbor, ki bi predstavljal organ nadzora za proračunske uporabnike, vključene v posamezen resor. Vzpostavitev revizijskega odbora posameznega resorja je nujna predvsem iz razloga identificiranja in obvladovanja najpomembnejših sistemskih tveganj resorja, zagotovitve ustrezne izvedbe revizijskih priporočil centralne notranjerevizijske službe v proračunskih uporabnikih posameznega resorja ter obvladovanja drugih izzivov posameznega resorja. Revizijski odbor bi med drugim imel tudi naslednje naloge:

- določitev temeljnih prednostnih nalog letnega in dolgoročnega načrtovanja notranje revizije posameznega resorja,
- pregled letnih poročil centralne notranjerevizijske službe, ki se nanašajo na posamezen resor,
- spremljanje učinkovitosti notranje revizije na področju posameznega resorja.

Revizijski odbor bi praviloma sestavljali visoki predstavniki ministrstva, odgovornega za posamezen resor, predstavniki ministrstva za finance ter neodvisni zunanji strokovnjaki z znanji s področja notranjega revidiranja, upravljanja s tveganji, ter z znanji s področja poslovanja posameznega resorja. Posebno pozornost bo potrebno nameniti vprašanju načina oblikovanja revizijskega odbora oz. drugega organa nadzora resorja lokalne samouprave, upoštevajoč določila pravnega okvira lokalne samouprave.

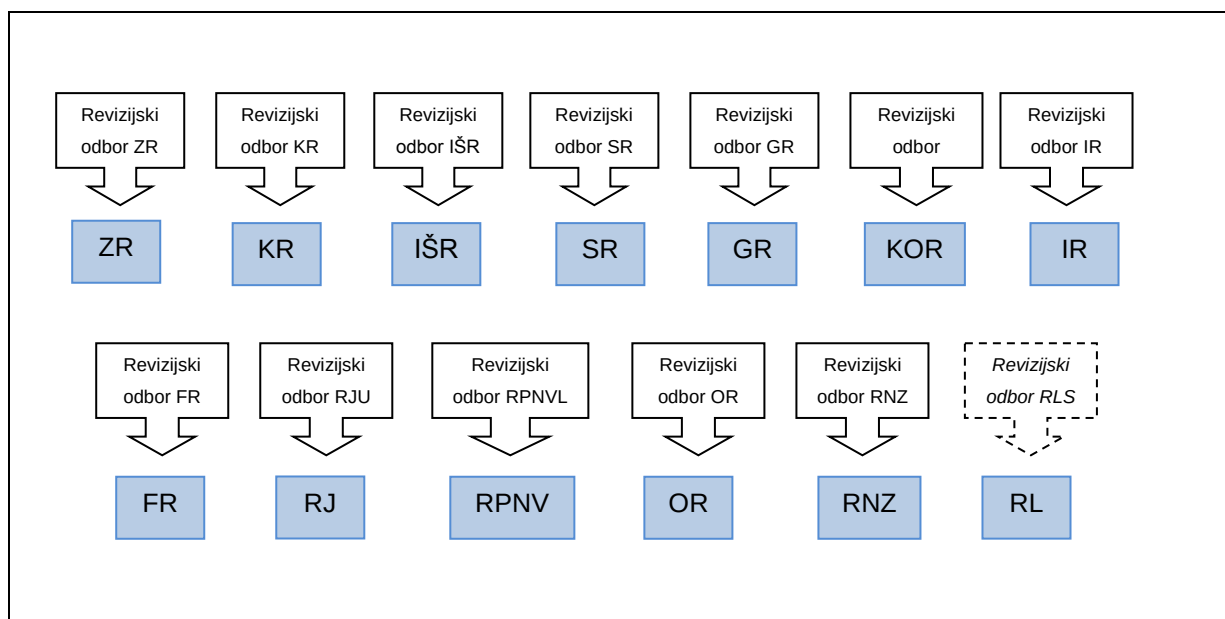
Predlagana organiziranost centralne notranjerevizijske službe ter vzpostavitev revizijskih odborov sta razvidni iz Slike 2 ter iz Slike 3.

Slika 2: Predlog organiziranosti centralne notranjerevizijske službe – po resorjih

CENTRALNA NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA
(vodja službe)

1.	Zdravstveni resor (ZR) (vodja notranje revizije zdravstvenega resorja)
2.	Kulturni resor (KR) (vodja notranje revizije kulturnega resorja)
3.	Izobraževalni resor in resor za šport (IŠR) (vodja notranje revizije izobraževalnega resorja)
4.	Socialni resor (SR) (vodja notranje revizije socialnega resorja)
5.	Gospodarski resor (GR) (vodja notranje revizije gospodarskega resorja)
6.	Kmetijski in okoljski resor (KOR) (vodja notranje revizije kmetijskega in okoljskega resorja)
7.	Infrastrukturni resor (IR) (vodja notranje revizije infrastrukturnega resorja)
8.	Finančni resor (FR) (vodja notranje revizije finančnega resorja)
9.	Resor javne uprave (RJU) (vodja notranje revizije resorja javne uprave)
10.	Resor pravosodja in nevladnih proračunskih uporabnikov (RPNVL) (vodja notranje revizije resorja pravosodja in nevladnih proračunskih uporabnikov)
11.	Obrambni resor (OR) (vodja notranje revizije obrambnega resorja)
12.	Resor notranjih in zunanjih zadev (RNZ) (vodja notranje revizije resorja notranjih in zunanjih zadev)
13.	Resor lokalnih skupnosti (RLS) (vodja notranje revizije lokalnih skupnosti)

Slika 3: Vzpostavitev revizijskih odborov



2.3. Zagotavljanje delovanja centralne notranjerevizijske službe v skladu z zahtevami obvezujočih sestavin Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju

Notranje revidiranje je skladno z definicijo, opredeljeno s strani Inštituta notranjih revizorjev (IIA), ki je prevzeta tudi v Usmeritve za državno notranje revidiranje, neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, zasnovana za dodajanje vrednosti in izboljšanje delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s sistematičnim in metodičnim ocenjevanjem in izboljševanjem uspešnosti upravljanja tveganj, kontrolnih postopkov in upravljanja organizacije. Centralna notranjerevizijska služba (v nadaljevanju: CNRS) bi v vseh pogledih delovala v skladu z navedeno definicijo in v skladu z Usmeritvami za državno notranje revidiranje.

Ob tem velja dodati, da so bile Usmeritve izdane s strani Ministrstva za finance ter temeljijo na obvezujočih elementih Inštituta notranjih revizorjev (IIA). Usmeritve ohranjajo integriteto vseh obvezujočih sestavin Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, pri uveljavitvi posameznih sestavin v okolju proračunskih uporabnikov pa so v Usmeritve vključene dodatne zahteve oz. pojasnila, ki se nanašajo na posebnosti in značilnosti notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji, ki ga opredeljuje ZJF in njegovi podzakonski akti. V Usmeritvah je navedeno, da se le-te posodablja v skladu z:

- morebitnimi spremembami posameznih obvezujočih sestavin Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju oz.
- morebitnimi spremembami pravnega okvira notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji.

V kolikor bi bila s sprejemom novega ZJF uveljavljena centralizacija notranjerevizijske funkcije proračunskih uporabnikov na nivoju Ministrstva za finance, UNP, bi se temu ustrezno morale spremeniti Usmeritve v delu, ki se nanašajo na dodatne zahteve oz. pojasnila pri uveljavitvi posameznih sestavin Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju v okolju proračunskih uporabnikov.

V nadaljevanju predstavljamo izhodišča za delovanje centralne notranjerevizijske službe v skladu z obvezujočimi sestavinami Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. Izhodišča se nanašajo na (1) načrtovanje dela CNRS, (2) poročanje, (3) spremljanje ukrepov in (4) svetovanje.

2.3.1. Načrtovanje

V skladu s Standardom 2010 – Načrtovanje mora vodja notranje revizije izdelati na tveganjih zasnovan načrt, v katerem določi prednostne naloge notranje revizije v skladu s cilji organizacije. *Pri tem vodja notranje revizije upošteva okvir upravljanja tveganj v organizaciji, vključno z uporabo sprejemljivih ravni tveganja, ki jih je določilo vodstvo za različne dejavnosti ali dele organizacije. Če takšnega okvira ni, vodja notranje revizije sam presoja tveganja po proučitvi vhodnih informacij, ki jih dobi od posloводства in organa nadzora.*

V skladu s Standardom 2020 – Sporočanje in odobritev mora vodja notranje revizije sporočati načrte notranje revizije in zahteve po virih, vključno s pomembnimi vmesnimi spremembami, poslovodstvu in organu nadzora, ki jih pregledata in odobrita. Vodja notranje revizije mora sporočati tudi, kakšen je vpliv omejevanja virov.

V CNRS je predviden uravnotežen dvo-nivojski sistem načrtovanja, ki bi se uresničeval preko centralnih dejavnosti ter preko dejavnosti na nivoju posameznega resorja, in sicer:

- na ravni CNRS bi se uresničevale naslednje aktivnosti: (1) opredelitev revizijskih metodologij in procesov revidiranja; (2) opredelitev usmeritev za metodologijo izdelave revizijskih ocen tveganja posameznih resorjev ter izdelave strateških in letnih načrtov; (3) upravljanje razmerij med CNRS in Ministrstvom za finance; (4) upravljanje razmerij med CNRS in revizijskimi odbori posameznih resorjev; (5) upravljanje razmerij CNRS z drugimi nadzornimi inštitucijami

(računskim sodiščem, proračunsko inšpekcijo, revizorji, ki izvajajo revidiranje črpanja sredstev EU, predstavniki drugih revizijskih institucij); (6) priprava konsolidiranih dokumentov načrtovanja CNRS, vključno s konsolidiranimi potrebami po virih; (7) upravljanje s centralno aplikacijo za podporo notranjemu revidiranju proračunskih uporabnikov;

- na ravni posameznih resorjev bi se uresničevale naslednje aktivnosti: (1) opredelitev in vzdrževanje podatkovne baze o revizijskem okolju posameznega resorja; (2) izvedba revizijske ocene tveganja posameznega resorja v skladu z usmeritvami CNRS, (3) upravljanje razmerij notranje revizije posameznega resorja s predstojniki proračunskih uporabnikov, vključenih v posamezen resor; (4) (operativno) sodelovanje z drugimi izvajalci nadzora nad javnimi financami; (5) priprava dokumentov načrtovanja posameznega resorja ter pridobitev potrditve s strani predstojnikov oz. organov nadzora proračunskih uporabnikov, vključenih v posamezen resor; (6) načrtovanje potrebnih virov za uresničitev potrjenega načrta za posamezen resor.

2.3.2. Poročanje

Standard 2060 – Poročanje poslovodstvu in organu nadzora zahteva, da vodja notranje revizije redno poroča poslovodstvu in organu nadzora o namenu, pristojnosti in nalogah notranje revizije ter o izvajanju njenega načrta. Poročati mora tudi o pomembni izpostavljenosti tveganjem in drugih zadevah kontroliranja, vključno s tveganji prevare, vprašanji upravljanja in drugimi zadevami, ki jih potrebuje ali zahtevata poslovodstvo in organ nadzora.

Vodja notranje revizije posameznega resorja bo uresničeval zahtevo tega standarda preko priprave letnih poročil za preteklo leto, v katerem bo (1) podal informacijo o splošni ustreznosti notranjega nadzora javnih financ v okviru proračunskih uporabnikov, vključenih v resor, (2) podal informacijo o uresničevanju letnega načrta, (3) podal informacijo o pomembnih revizijskih priporočilih in njihovem uresničevanju. Pri pripravi letnega poročila bo moral biti vodja notranje revizije posameznega resorja pozoren na naslednje: v kolikor informacije o pomembnih revizijskih priporočilih in njihovem uresničevanju ne bo pripravil v smislu opisa sistemskih priporočil, s katerimi je smiselno seznaniti vse predstojnike proračunskih uporabnikov določenega resorja ter njihov organ nadzora, bo moral letno poročilo oblikovati na način, da bo s pomembnimi revizijskimi priporočili seznanjen le predstojnik, na katerega se ta priporočila nanašajo in njegov organ nadzora.

Standard 2400 – Poročanje o izidih opredeljuje zahtevo, da notranji revizorji poročajo o izidih poslov, in sicer morajo v skladu s Standardom 2440 – Razširjanje izidov izide sporočiti ustreznim strankam, ki lahko zagotovijo, da bodo izidi ustrezno upoštevani.

Ko bo notranji revizor CNRS opravil revizijo v določenem proračunskem uporabniku, bo to poročilo naslovljeno na predstojnika proračunskega uporabnika, pri katerem se bo revizija izvajala oz. ga bodo v vednost prejele odgovorne osebe revidiranih področij. Ta predstojnik bo na podlagi izdanega revizijskega poročila odgovornim osebam naložil izvajanje ukrepov na podlagi priporočil revizorjev CNRS. Poročila o izidih posameznih notranjih revizij ne bodo naslovljena na nikogar izven revidiranega proračunskega uporabnika, niti ne na njegov organ nadzora (revizijski odbor posameznega resorja), ki bo prejemal le letno poročilo.

2.3.3. Spremljanje ukrepov

V skladu s Standardom 2500 – Spremljanje napredovanja mora vodja notranje revizije vzpostaviti in vzdrževati sistem spremljanja dovednosti vodstva za izide, ki so mu bili sporočeni.

Vodja notranje revizije posameznega resorja bo v vsakem revidiranem proračunskem uporabniku vzpostavil sistem spremljanja izvajanja priporočil, ki jih bo spremljal do končne izvedbe oz. bo pridobil informacijo, da je vodstvo proračunskega uporabnika sprejelo tveganje neukrepanja. V tem smislu bo moral ostati v stiku z revizijskim okoljem posameznega proračunskega uporabnika do končne izvedbe priporočil in biti tudi na razpolago za morebitna svetovanja glede izvršitve priporočil.

2.3.4. Svetovanje

Svetovanje je poleg dejavnosti dajanja zagotovil, pomembna aktivnost notranjega revidiranja in mora biti z zahtevo standarda 2010.C1 vključeni v načrt notranje revizije, pri čemer mora vodja notranje revizije paziti, da so cilji posla svetovanja skladu z vrednotami, strategijami in cilji organizacije.

Predvidevamo, da se z vzpostavitvijo CNRS ne bo zmanjšal obseg večjih svetovalnih poslov, katerih obseg in predmet sta opredeljena v letnih načrtih notranje revizije. Obstaja pa tveganje, da ne bo toliko sprotne svetovanja. To tveganje je mogoče obvladovati na način (1) poglobljenega seznanjanja proračunskih uporabnikov o storitvah, ki jih zanje nudi CNRS; (2) zagotavljanja tesnega sodelovanja in redne komunikacije vodje CNRS ter vodje notranje revizije posameznega resorja s predstojnikom ter drugimi deležniki proračunskih uporabnikov, ki so vključeni v posamezen resor; (3) vlaganju naporov za pridobivanje tekočih informacij o poslovanju proračunskih uporabnikov, vključenih v posamezen resor. Prav tako poudarjamo, da bo kvaliteta izvedbe svetovalnih poslov s strani CNRS zaradi velike ekipe ustrezno usposobljenih notranjih revizorjev, ki si bodo med seboj delili strokovne izkušnje in pridobljena znanja lahko znatno večja.

2.4. Tveganja uvedbe centraliziranja notranjerevizijske funkcije na nivoju Ministrstva za finance, UNP

Naštevamo nekaj že prepoznanih tveganj, ki lahko ogrozijo uspešnost in učinkovitost delovanja CNRS:

- Predstojniki proračunskih uporabnikov, v katerih so se vzpostavile dobro delujoče notranjerevizijske službe, bodo notranje revizorje, s katerimi dobro sodelujejo in ki s svojim delom dejansko prinašajo dodano vrednost proračunskemu uporabniku, prerazporedili na druga delovna mesta, kar pomeni, da CNRS ne bo razpolagala s cca 100 notranjimi revizorji, temveč z bistveno manjšim številom, kar bi lahko ogrozilo uspešnost in učinkovitost njenega delovanja.
- V kolikor CNRS ne bo vsakodnevno izvajala ustreznih naporov za uveljavitev in prepoznavnost notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih ter s svojim delom promovirala načela in koristi notranjega revidiranja za proračunskega uporabnika ter delovanja v skladu z opredelitvijo notranjega revidiranja, bodo njeni notranji revizorji s strani predstojnikov in ostalih zaposlenih v proračunskih uporabnikih prepoznani kot še eden od elementov nadzora v precejšnji množici institucij, ki nadzorujejo javne finance.
- Odpor notranjih revizorjev do centralizacije lahko ogrozi uspešnost in učinkovitost delovanja CNRS v skladu s prednostmi, ki jih je UNP identificiral ob predlogu takšne ureditve.
- Obstoj tveganja nezagotovitve zadostnih virov za učinkovito delovanje CNRS (za zaposlitev ustreznih kadrov, za njihovo neprestano izobraževanje in vključenost v pomembna strokovna združenja, za najem potrebnega obsega zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja).
- Obstoj neustreznega sistema obvladovanja tveganj pritiskov na sicer neodvisne in avtonomne proračunske uporabnike, ki jim bo dejavnost notranjega revidiranja zagotavljala CNRS.

PRILOGA 6: Prikaz rezultatov podrobnejše obdelave nekaterih podatkov iz vprašalnikov o delu NRS za leto 2015

			Strateško in letno načrtovanje	% Strateškega in letnega načrtovanja v FDČ	q69-Izvajanje rednih revizij	% Izvajanja rednih revizij v FDČ	Izvajanje naknadnih revizij	% Izvajanja naknadnih revizij v FDČ	Izvajanje izrednih revizij	% Izvajanja izrednih revizij v FDČ	Svetovanje pri pripravi IONNUJF	% Svetovanja pri pripravi IONNUJF v FDČ	Izvajanje večjih svetovalnih nalog	% Izvajanja večjih svetovalnih nalog v FDČ	Sprotno svetovanje	% Sprotnega svetovanja v FDČ	Razvijanje metodike dela	% Razvijanja metodike dela v FDČ	Letno poročanje	% Letnega poročanja v FDČ	Izobraževanje	% Izobraževanja v FDČ	Administrativno delo	% Administrativnega dela v FDČ	Sodelovanje z zunanjimi institucijami	% Sodelovanja z zunanjimi institucijami v FDČ	Spremljanje izvajanja priporočil	% Spremljanja izvajanja priporočil v FDČ	Vodenje	% Vodenja v FDČ	skupen fond DČ
LASTNA	Lastna NRS neposrednega uporabnika državnega proračuna.	ŠT.ZAP.-1	95	6%	803	52%	20	1%	60	4%	26	2%	40	3%	111	7%	46	3%	35	2%	66	4%	84	5%	47	3%	52	3%	72	5%	1.557
		ŠT.ZAP.-2	64	3%	672	35%	40	2%	248	13%	30	2%	107	6%	177	9%	59	3%	34	2%	41	2%	146	8%	158	8%	45	2%	82	4%	1.903
		ŠT.ZAP.-3	45	3%	693	51%	0	0%	188	14%	13	1%	15	1%	93	7%	39	3%	20	1%	38	3%	41	3%	61	5%	45	3%	60	4%	1.351
		ŠT.ZAP.-VEČ KOT 3	36	1%	1152	47%	74	3%	280	11%	17	1%	64	3%	83	3%	65	3%	19	1%	128	5%	172	7%	212	9%	62	3%	104	4%	2.468
	Lastna NRS neposrednega uporabnika državnega proračuna. Total		240	3%	3320	46%	134	2%	776	11%	86	1%	226	3%	464	6%	209	3%	108	1%	273	4%	443	6%	478	7%	204	3%	318	4%	7.279
	Lastna NRS neposrednega uporabnika občinskega proračuna.	ŠT.ZAP.-1	13	6%	148	64%	0	0%	0	0%	3	1%	0	0%	15	6%	3	1%	6	3%	8	3%	25	11%	0	0%	11	5%	0	0%	232
		ŠT.ZAP.-2	5	1%	165	43%	0	0%	72	19%	8	2%	11	3%	17	4%	25	6%	6	2%	29	7%	0	0%	4	1%	20	5%	25	6%	387
	Lastna NRS neposrednega uporabnika občinskega proračuna. Total		18	3%	313	51%	0	0%	72	12%	11	2%	11	2%	32	5%	28	5%	12	2%	37	6%	25	4%	4	1%	31	5%	25	4%	619
	Lastna NRS posrednega uporabnika državnega proračuna oz. blagajne zdravstvenega/pokojninskega zavarovanja.	ŠT.ZAP.-1	9	2%	157	40%	28	7%	0	0%	12	3%	92	23%	19	5%	2	1%	25	6%	5	1%	31	8%	0	0%	16	4%	0	0%	396
		ŠT.ZAP.-2	28	7%	83	20%	0	0%	63	15%	5	1%	97	23%	14	3%	32	8%	16	4%	9	2%	35	8%	14	3%	15	4%	5	1%	416
		ŠT.ZAP.-VEČ KOT 3	65	3%	1092	49%	33	1%	261	12%	19	1%	65	3%	65	3%	76	3%	47	2%	116	5%	107	5%	73	3%	68	3%	144	6%	2.231
	Lastna NRS posrednega uporabnika državnega proračuna oz. blagajne zdravstvenega/pokojninskega zavarovanja. Total		102	3%	1332	44%	61	2%	324	11%	36	1%	254	8%	98	3%	110	4%	88	3%	130	4%	173	6%	87	3%	99	3%	149	5%	3.043
	Lastna NRS posrednega uporabnika občinskega proračuna.	ŠT.ZAP.-1	10	2%	291	66%	0	0%	3	1%	12	3%	7	2%	35	8%	6	1%	5	1%	11	2%	30	7%	2	0%	24	5%	7	2%	443
	Lastna NRS posrednega uporabnika občinskega proračuna. Total		10	2%	291	66%	0	0%	3	1%	12	3%	7	2%	35	8%	6	1%	5	1%	11	2%	30	7%	2	0%	24	5%	7	2%	443
LASTNA Total			370	3%	5256	46%	195	2%	1175	10%	145	1%	498	4%	629	6%	353	3%	213	2%	451	4%	671	6%	571	5%	358	3%	499	4%	11.384
SKUPNA	Skupna NRS uporabnikov državnega proračuna.	ŠT.ZAP.-1	16	10%	99	59%	0	0%	0	0%	6	4%	1	1%	13	8%	8	5%	5	3%	6	4%	13	8%	0	0%	1	1%	0	0%	168
		ŠT.ZAP.-2	9	2%	284	74%	1	0%	0	0%	11	3%	10	3%	11	3%	2	1%	5	1%	8	2%	25	7%	3	1%	2	1%	12	3%	383
		ŠT.ZAP.-3	139	12%	613	53%	20	2%	113	10%	13	1%	33	3%	53	5%	5	0%	15	1%	24	2%	45	4%	19	2%	15	1%	48	4%	1.155
	Skupna NRS uporabnikov državnega proračuna. Total		164	10%	996	58%	21	1%	113	7%	30	2%	44	3%	77	5%	15	1%	25	1%	38	2%	83	5%	22	1%	18	1%	60	4%	1.706
	Skupna NRS uporabnikov občinskega proračuna	ŠT.ZAP.-1	22	3%	418	59%	13	2%	39	5%	3	0%	35	5%	57	8%	8	1%	16	2%	8	1%	45	6%	6	1%	15	2%	27	4%	712
		ŠT.ZAP.-3	22	2%	620	49%	0	0%	90	7%	3	0%	63	5%	60	5%	15	1%	10	1%	50	4%	50	4%	3	0%	25	2%	252	20%	1.263
		ŠT.ZAP.-VEČ KOT 3	32	2%	892	52%	0	0%	192	11%	7	0%	24	1%	80	5%	58	3%	27	2%	62	4%	110	6%	13	1%	170	10%	52	3%	1.719
Skupna NRS uporabnikov občinskega proračuna Total		76	2%	1930	52%	13	0%	321	9%	13	0%	122	3%	197	5%	81	2%	53	1%	120	3%	205	6%	22	1%	210	6%	331	9%	3.694	
SKUPNA Total			240	4%	2926	54%	34	1%	434	8%	43	1%	166	3%	274	5%	96	2%	78	1%	158	3%	288	5%	44	1%	228	4%	391	7%	5.400
Grand Total			610	4%	8182	49%	229	1%	1609	10%	188	1%	664	4%	903	5%	449	3%	291	2%	609	4%	959	6%	615	4%	586	3%	890	5%	16.784