



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

URAD REPUBLIKE SLOVENIJE
ZA NADZOR PRORAČUNA

POROČILO

**O STANJU NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH
FINANC V REPUBLIKI SLOVENIJI ZA LETO 2017**

Številka zadeve: 0601 – 24/2018
Ljubljana, maj 2018

KAZALO

KLJUČNI PODATKI ZA LETO 2017	5
KLJUČNE IZBOLJŠAVE SISTEMA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V LETU 2017	6
PREDLAGANI UKREPI NA PODLAGI ANALIZE SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI PODROČJA NNJF	6
1. UVOD	7
2. RAZVOJ IN USMERJANJE NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC	9
2.1 ENOTNA INFORMACIJSKA PODPORA NOTRANJEMU REVIDIRANJU PU – PROJEKT E – NOTRANJA REVIZIJA.....	9
2.2 IZJAVA PREDSTOJNIKA O ZANESLJIVOSTI.....	9
2.3 PRIPRAVA NOVEGA ZJF	10
2.4 POSODOBITEV USMERITEV ZA DRŽAVNO NOTRANJE REVIDIRANJE IN NJHOVA USKLADITEV S SPREMEMBAMI OBVEZUJOČIH SESTAVIN MEDNARODNEGA OKVIRA STROKOVNEGA RAVNANJA PRI NOTRANJEM REVIDIRANJU	10
2.5 IZDAJA STALIŠČ S PODROČJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC	10
2.6 IZOBRAŽEVANJE IN USPOSABLJANJE KANDIDATOV ZA PRIDOBITEV NAZIVOV DRŽAVNI NOTRANJI REVIZOR IN PREIZKUŠENI DRŽAVNI NOTRANJI REVIZOR	11
2.7 IZOBRAŽEVANJE NOTRANJIH REVIZORJEV PU.....	11
3. SPREMLJANJE DELOVANJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC	12
3.1 SPREMLJANJE NNJF NA PODLAGI VREDNOTENJA IN ANALIZIRANJA IZJAVE O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC ZA LETO 2017	12
3.1.1 Analiza Izjav v letu 2017	14
3.1.2 Zagotavljanje notranjega revidiranja	20
3.2 SPREMLJANJE NNJF NA PODLAGI LETNEGA POROČANJA NRS IN ZUNANJIH IZVAJALCEV	24
3.2.1 Organiziranost notranjega revidiranja ter kadrovska zasedenost NRS	26
3.2.2 Obseg in struktura opravljenega notranjerevizijskega dela	28
3.2.3 Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti, sodelovanje z vodstvom in z organom nadzora	35
3.2.4 Zagotavljanje kakovosti dela NRS	38
3.2.5 Obstoje internih pravnih podlag, ki urejajo dejavnost notranjega revidiranja	39
3.2.6 Letno poročanje NRS in zunanjih izvajalcev.....	41
3.2.7 Ovire pri delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2017	42
3.2.8 Kadrovska zasedba NRS	45
3.2.9 Sodelovanje NRS z zunanjimi izvajalci	46
3.2.10 Zrelost PU na področju upravljanja tveganj ter vloga notranje revizije.....	47
3.2.11 Zunanje izvajanje notranjega revidiranja s strani notranjih revizorjev, zaposlenih v PU.....	47
3.2.12 Uresničevanje priporočil notranje revizije ter sistem spremljanja napredovanja	48
3.3 POROČANJE NA PODLAGI 18. IN 20. ČLENA PRAVILNIKA O USMERITVAH TER ZAZNAVA KORUPTIVNIH DEJANJ V REVIZIJSKEM OKOLJU NOTRANJE REVIZIJE	50
3.4 POMANJKLJIVOSTI, NEPRAVILNOSTI IN NAPAKE NA PODLAGI REVIZIJSKIH UGOTOVITEV TER DODANA VREDNOST NOTRANJEGA REVIDIRANJA	50
3.4.1 Pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake na podlagi revizijskih ugotovitev NRS in zunanjih izvajalcev	50
3.4.2 Dodana vrednost notranjega revidiranja po oceni NRS in zunanjih izvajalcev	51
4. PREVERJANJE DELOVANJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH	51
4.1 PREVERJANJE DELOVANJA NRS	51
4.2 ZAGOTAVLJANJE NOTRANJEGA REVIDIRANJA PU.....	53
5. DRUGE AKTIVNOSTI UNP NA PODROČJU NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V LETU 2017	53
5.1 SVETOVALNA DEJAVNOST	53
5.2 MEDNARODNO SODELOVANJE	54
5.3 POROČANJE OLAF–U IN KOORDINACIJA Z NADZORNIMI ORGANI	54
6. ANALIZA SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI IN UKREPI ZA NJIHOVO IZBOLJŠANJE	55
6.1 PODROČJE NOTRANJEGA REVIDIRANJA PU	55
6.1.1 Upad pokritosti PU z notranjim revidiranjem.....	55
6.1.2 Kadrovska podhranjenost NRS.....	56
6.1.3 Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti notranje revizije.....	56
6.1.4 Sodelovanje notranje revizije z vodstvi PU ter uspešno in učinkovito uresničevanje funkcije t.im. obrambne linije pred nepravilnim oz. nesmotnim poslovanjem PU	57
6.1.5 Skladnost delovanja izvajalcev notranjega revidiranja s strokovnim okvirom NNJF.....	57
6.2 PODROČJE NOTRANJEGA KONTROLIRANJA IN URESNIČEVANJA POSLOVODSKE ODGOVORNOSTI PREDSTOJNIKOV PU	58
7. PREJEMNIKI POROČILA	58
PRILOGE	58

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
DNR	Državni notranji revizor
EK	Evropska komisija
IIA	Mednarodni Inštitut notranjih revizorjev
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 oz. poslovodnega organa proračunskega uporabnika o zanesljivosti sistema notranjega nadzora
MDS	Medresorska delovna skupina
MF	Ministrstvo za finance
MF – SITS	Ministrstvo za finance, Služba za informacijske tehnologije in storitve
NNJF	Notranji nadzor javnih financ
NPU	Neposredni proračunski uporabnik
NR	Notranji revizor
NRS	Notranjerevizijska služba
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)
Pregled skladnosti	Pregled skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije pri proračunskem uporabniku z Usmeritvami za državno notranje revidiranje
PU	Proračunski uporabnik
RS	Republika Slovenija
RSRS	Računsko sodišče Republike Slovenije
Strategija	Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje 2011-2015
UNP	Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna
Urad OLAF	fr. Office européen de lutte antifraude – Evropski urad za boj proti goljufijam
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

Slika 1: Splošna povprečna ocena NNJF po oceni predstojnikov PU	14
Slika 2: Povprečna ocena primernosti kontrolnega okolja po oceni predstojnikov PU	15
Slika 3: Povprečna ocena upravljanja s tveganji po oceni predstojnikov PU	16
Slika 4: Povprečna ocena ustreznosti sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti po oceni predstojnikov PU	17
Slika 5: Povprečna ocena ustreznosti sistema informiranja in komuniciranja po oceni predstojnikov PU	18
Slika 6: Povprečna ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje po oceni predstojnikov PU	19
Slika 7: Povprečna ocena po vseh petih komponentah NNJF in po skupinah PU	20
Slika 8: Pokritost z notranjim revidiranjem v odstotkih po skupinah PU	21
Slika 9: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v nevladnih PU	21
Slika 10: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v pravosodnih PU	22
Slika 11: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v občinah	22
Slika 12: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v javnih zavodih	23
Slika 13: Pokritost z notranjim revidiranjem v odstotkih v javnih zavodih po podskupinah	23
Slika 14: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v agencijah	24
Slika 15: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v skladih	24
Slika 16: Poraba časa po strukturi opravljenega dela v lastnih NRS (zbirni podatki) za leto 2017	29
Slika 17: Poraba časa po strukturi opravljenega dela v skupnih NRS (zbirni podatki) za leto 2017	30
Slika 18: Struktura opravljenih notranjerevizijskih pregledov po vrstah v lastnih NRS v letu 2017	32
Slika 19: Struktura opravljenih notranjerevizijskih pregledov po vrstah v skupnih NRS v letu 2017	32
Slika 20: Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov po letih v lastnih NRS	33
Slika 21: Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov po letih v skupnih NRS	33
Slika 22: Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti notranje revizije	36
Slika 23: Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti NRS - sodelovanje z organom nadzora	37
Slika 24: Ocenjevanje kakovosti dela NRS v letu 2017	38
Slika 25: Število let od zadnje posodobitve pravilnika, ki ureja dejavnost notranjega revidiranja	40
Slika 26: Opredelitev nekaterih bistvenih sestavin pogodbe o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu	41
Slika 27: Ovine pri delu revizorjev lastnih in skupnih NRS ter zunanjih izvajalcev	44
Slika 28: Ocena vodij NRS ter zunanjih izvajalcev glede zrelosti PU na področju upravljanja tveganj	47
Slika 29: Delež NRS in zunanjih izvajalcev, ki je z izvajanjem storitev svetovanja prispeval k izboljšavam glede zrelosti PU na področju upravljanja tveganj	47
Slika 30: Sistem spremljanja izvajanja priporočil notranje revizije pri PU, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z zunanjim izvajalcem	49
Slika 31: Sistem spremljanja izvajanja priporočil notranje revizije pri NRS	49

Seznam tabel

Tabela 1: Pregled oddanih Izjav po letih in skupinah PU	13
Tabela 2: Primerjava ocene upravljanja s tveganji in sistema notranjih kontrol	17
Tabela 3: Struktura NRS glede na število zaposlenih DNR/PDNR	26
Tabela 4: Osnovni podatki po oblikah zagotavljanja notranjega revidiranja	26
Tabela 5: Število NRS in državnih notranjih revizorjev v obdobju 2014 – 2017	27
Tabela 6: Pregled opravljenega dela v NRS v letu 2017	28
Tabela 7: Pregled porabe časa NRS za opravljanje notranjerevizijskih aktivnosti v letu 2017	29
Tabela 8: Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov po vrstah in letih v NRS	34
Tabela 9: Delež posameznih vrst izvedenih notranjerevizijskih pregledov v letu 2017 s strani zunanjih izvajalcev in NRS	35
Tabela 10: Oblika organiziranosti in velikost NRS, ki jim je bil omogočen najem zunanjih strokovnjakov	46

Seznam prilog

PRILOGA 1: Strukturni deleži ocen za posamezno komponento Izjave NNJF po skupinah PU za leto 2017 (grafični prikaz)
PRILOGA 2: Strukturni deleži ocen za posamezno komponento Izjave po skupinah PU od leta 2015 do 2017
PRILOGA 3: Pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake na podlagi revizijskih ugotovitev lastnih in skupnih NRS
PRILOGA 4: Pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake na podlagi revizijskih ugotovitev zunanjih izvajalcev
PRILOGA 5: Prikaz rezultatov podrobnejše obdelave podatkov iz vprašalnikov o delu NRS v letu 2017

KLJUČNI PODATKI ZA LETO 2017

2.804 proračunskih uporabnikov, registriranih v RS na dan 31.12.2017, od tega jih je 2.662 oddalo Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ

38 lastnih in skupnih notranjerevizijskih služb (NRS) delujočih na dan 31.12.2017, ki zagotavljajo notranje revidiranje **555-im** proračunskim uporabnikom in v katerih je skupno zaposlenih **81** notranjih revizorjev

97 zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja, ki so bili registrirani na dan 31.12.2017

41% na dan 31.12.2017 delujočih NRS je takšnih, v katerih je zaposlen en sam notranji revizor

1.032 izvedenih notranjerevizijskih pregledov s strani NRS in zunanjih izvajalcev

20 milijard EUR je skupna finančna velikost revizijskega okolja NRS (po oceni vodij NRS)

Prvič po nekaj letih je zaznan upad pokritosti proračunskih uporabnikov z notranjim revidiranjem ter upad števila delujočih NRS

KLJUČNE IZBOLJŠAVE SISTEMA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V LETU 2017

Urad RS za nadzor proračuna (v nadaljevanju: UNP) kot ključne aktivnosti v letu 2017, ki predstavljajo podlago nadaljnjemu razvoju in izboljšavam na področju sistema notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju: NNJF), poudarja:

- nadaljevanje aktivnosti pri projektu e – Notranja revizija, katerega strateški cilj je v decentraliziranem sistemu vzpostaviti enotno informacijsko podporo notranjemu revidiranju proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju: PU) in zagotoviti enotno delujoč sistem NNJF;
- izdaja posodobljenih Usmeritev za državno notranje revidiranje (v nadaljevanju: Usmeritve), s katerimi se je zagotovila skladnost strokovnih podlag državnega notranjega revidiranja z novostmi Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju;
- izdaja Stališč UNP s področja vzpostavljanja oz. organiziranja skupnih notranjerevizijskih služb ter s področja zagotavljanja skladnosti notranjega revidiranja z Usmeritvami v primeru, ko si PU notranje revidiranje zagotavlja z najemom zunanje izvajalca;
- izboljševanje sodelovanja vodij NRS z organi nadzora (sveti javnih zavodov in nadzornimi odbori občin).

PREDLAGANI UKREPI NA PODLAGI ANALIZE SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI PODROČJA NNJF

Na podlagi ugotovljenih slabosti pri delovanju NNJF, predstavljenih v nadaljevanju tega poročila, UNP predlaga naslednje ukrepe za izboljšanje stanja:

- Na področju systemskega razvoja področja NNJF naj se zagotovi možnost izboljšanja smotrnosti in kakovosti zagotavljanja notranjega revidiranja v smeri postopnega (vsaj delnega) centraliziranja notranjerevizijske funkcije PU, ob hkratni okrepitvi kadrovskih in materialnih virov notranjerevizijskih služb (v nadaljevanju: NRS).
- Nadaljnji razvoj pravnega okvira sistema NNJF naj sočasno s postopnim (vsaj delnim) centraliziranjem notranjerevizijske funkcije PU zagotovi tudi možnost ustanavljanja t.i. revizijskih odborov.
- Vodstva PU naj sprejmejo in izvedejo ukrepe za zagotovitev zadostnih kadrovskih virov NRS, kar naj bo utemeljeno z dejanskimi potrebami revizijskega okolja.
- Zagotovijo naj se ustrezni viri za kontinuirano ozaveščanje predstojnikov PU ter drugih deležnikov notranje revizije o pomenu ustrezno vzpostavljenega sistema upravljanja tveganj in notranjih kontrol ter vloge notranjega revidiranja v upravljalnih procesih PU.
- Vodstva PU, ki si notranje revidiranje v celoti zagotavljajo z najemom zunanje izvajalca, naj pri zagotavljanju skladnosti notranjega revidiranja z zahtevami zakonodajnega in strokovnega okvira NNJF upoštevajo zahteve obveznih pravil državnega notranjega revidiranja.
- Zagotovi naj se čimprejšnja uveljavitev Izjave predstojnika PU o zanesljivosti sistema notranjega nadzora, kar bo predstavljalo učinkovito orodje za vodstva PU pri organiziranju ter izboljševanju notranje – kontrolnega sistema.

1. UVOD

Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v letu 2017 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.¹ Z rednimi letnimi poročili UNP seznanja ministra za finance, Vlado RS in Računsko sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju: RSRS) o obvladovanju tveganj, delovanju notranjih kontrol ter o razvoju notranjega revidiranja pri PU.

Razvojno in usmerjevalno funkcijo delovanja NNJF je v letu 2017 UNP uresničeval na naslednje načine:

- z nadaljevanjem aktivnosti, vezanih na (1) vzpostavitev enotne informacijske podpore notranjemu revidiranju PU (projekt e – Notranja revizija) ter (2) uvajanje izjave predstojnikov oz. poslovnih organov o zanesljivosti delovanja notranjih kontrol,
- s posodobitvijo Usmeritev in njihovo uskladitvijo s spremembami obvezujočih sestavin Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju,
- z izdajo stališč s področja NNJF,
- skozi sodelovanje z MF pri aktivnostih na področju (1) prenove ZJF – poglavja, ki ureja NNJF, revidiranje evropskih skladov in proračunsko inšpiciranje ter (2) izpeljave potrebnih postopkov javnega razpisa za zagotovitev izvedbe programa izobraževanja za pridobitev z ZJF zahtevanih nazivov za izvajanje notranjega revidiranja PU,
- z izvajanjem drugih oblik izobraževanja (npr. izvedba letne konference, organizacija delavnic notranjih revizorjev PU),
- skozi sodelovanje s strokovnimi inštitucijami s področja notranjega revidiranja (IIA – Slovenski inštitut, Slovenski inštitut za revizijo ter Notranjerevizijska služba Evropske komisije).

Funkcijo preverjanja delovanja NNJF je UNP v letu 2017 uresničeval na naslednje načine:

- z izvajanjem pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije PU z Usmeritvami;
- z ocenjevanjem ustreznosti izvedenih ukrepov za uresničenje priporočil, podanih v okviru pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije PU;
- z zagotavljanjem notranjega revidiranja neposrednim in posrednim PU, ki niso dolžni zagotoviti lastne NRS in niso najeli zunanje izvajalce.

Osnovni namen vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol pri PU je obvladovanje tveganj, ki bi lahko preprečila doseganje strateških in 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 PU. Z njo naj bi predstojniki PU podali oceno ustreznosti vzpostavljenih sistemov notranjega nadzora ter tako prispevali k večji preglednosti in ozaveščenosti zaposlenih pri obvladovanju tveganj v svojih okoljih ter posledično k uresničitvi postavljenih ciljev posameznih PU.

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 Urad RS za nadzor proračuna je v skladu s 101. členom Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 – UPB, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617 in 13/18) 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.

UNP opozarja, da v poročilu prikazani izsledki analiz temeljijo na pridobljenih podatkih iz Izjav o oceni NNJF v PU, predloženih Agenciji za javnopravne evidence in storitve (AJPEŠ), letnih poročil NRS in zunanjih izvajalcev, vprašalnikov o delu NRS ter vprašalnikov o delu zunanjih izvajalcev, predloženih UNP. Za pripravo, kakovost in verodostojnost predloženih podatkov, predstavljenih v tem poročilu, so odgovorni: vodstvo PU (izjava NNJF), vodja notranje revizije (letno poročilo NRS oz. letno poročilo zunanjega izvajalca, vprašalnik o delu NRS oz. vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev).

UNP prav tako opozarja, da so ugotovitve, ki temeljijo na predstavljenih analizah, v številnih pogledih podobne ugotovitvam preteklega leta. Razlog za to je predvsem v dejstvu, da vsebina letnega poročanja NRS in zunanjih izvajalcev za leto 2017 ni pomembno drugačna kot v preteklem obdobju. Izboljšave bi bilo moč pričakovati v okoliščinah sprememb sistemske ureditve (sprememb pravnih podlag) področja NNJF.

Pristojnost preverjanja delovanja NNJF pri PU izvaja UNP neposredno z izvajanjem pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja NRS z Usmeritvami. 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 vpliva na povečanje učinkovitosti izvajanja NNJF: poroča Evropskemu uradu za boj proti goljufijam (fr. Office européen de lutte antifraude; v nadaljevanju: Urad OLAF) 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 štirih vidikov:

- z razvojnega,
- z vidika spremljanja in usmerjanja delovanja,
- 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 ter
- z vidika drugih aktivnosti UNP na področju NNJF.

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

2. RAZVOJ IN USMERJANJE NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC

Razvojne aktivnosti UNP so bile v letu 2017 usmerjene na področja (1) vzpostavljanja enotne informacijske podpore notranjemu revidiranju PU, (2) uveljavljanja izjave predstojnika oz. poslovnega organa PU o zanesljivosti sistema notranjega nadzora (v nadaljevanju: Izjava o zanesljivosti), (3) priprave novega ZJF v poglavju, ki ureja NNJF, revidiranje evropskih skladov in proračunsko inšpiciranje, (4) posodobitve Usmeritev in njihove uskladitve s spremembami obvezujočih sestavin Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, (5) izdaje stališč s področja NNJF, (6) izobraževanja in usposabljanja kandidatov za pridobitev z ZJF zahtevanih nazivov za izvajanje notranjega revidiranja PU ter (7) izobraževanja notranjih revizorjev javnega sektorja. Pri uresničevanju razvojne funkcije je UNP sodeloval tako s strokovnjaki s področja notranjega revidiranja in poslovanja PU, kot tudi s pristojnimi inštitucijami (MF, IIA – Slovenskim inštitutom, Slovenskim inštitutom za revizijo, Mednarodno ustanovo - Centrom za razvoj financ, Centrom za usposabljanje na področju javnih financ ter Ministrstvom za javno upravo (v nadaljevanju: MJU)).

2.1 Enotna informacijska podpora notranjemu revidiranju PU – projekt e – Notranja revizija

V zvezi s projektom e – Notranja revizija, katerega strateški cilj je vzpostaviti enotno informacijsko podporo notranjemu revidiranju PU, njegova idejna zasnova pa je bila opredeljena v Strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje 2011 do 2015 (v nadaljevanju: Strategija), je UNP v letu 2017 izvajal številne aktivnosti.

Le-te so bile usmerjene v:

- vsebinsko in formalno posodobitev obsežne investicijske dokumentacije – dokumenta identifikacije investicijskega projekta in investicijskega programa,
- pripravo vloge za neposredno potrditev operacije s strani organa upravljanja,
- sodelovanje z MF – SITS pri dokončnem oblikovanju podatkovno – logičnega modela in ostalih tehničnih specifikacij aplikacije,
- oddajo javnega naročila za razvoj in vzdrževanje aplikativne programske opreme ter za nakup in vzdrževanje informacijsko – komunikacijske infrastrukturne opreme in sistemskih licenc za potrebe projekta,
- sodelovanje z izbranim izvajalcem pri razvoju aplikacije.

Iz razloga nekoliko počasnejšega dela izvajalca, ki je bilo posledica zahtevnosti in specifičnosti vsebine projekta, moduli aplikacije v letu 2017 še niso bili izvedeni v tolikšni meri, da bi bila mogoča njihova predhodno načrtovana namestitev v testno okolje. Nadaljnje pomembne in za uspešno uresničitev projekta ključne aktivnosti, vezane na razvoj in dokončen prevzem posameznih modulov ter na namestitev strojne in sistemske programske opreme za vzpostavitev produkcijskega okolja, se nadaljujejo v letu 2018.

2.2 Izjava predstojnika o zanesljivosti

Izjava o zanesljivosti je bila prav tako idejno zasnovana v Strategiji, in sicer s ciljem, da predstojniki PU s podpisom te izjave zagotavljajo, da so bila sredstva, ki so jim bila dodeljena za doseganje ciljev, porabljena za predvidene namene in da so poslovali zakonito, smotrno ter preprečevali goljufije in korupcijo.

V letu 2017 so aktivnosti UNP na področju uveljavljanja Izjave o zanesljivosti potekale v smeri oblikovanja sprememb izhodišč in vsebine izjave, ki so jih narekovala priporočila in pripombe RSRS. V letu 2017 je bila preoblikovana in razširjena tudi sestava delovne skupine za pripravo Izjave o

zanesljivosti. Z načrtovanimi aktivnostmi, usmerjenimi v vsebinsko prenovo izjave kot tudi v zagotovitev podlag za računalniško podporo za obdelavo in analiziranje podatkov iz Izjave o zanesljivosti, UNP aktivno nadaljuje tudi v letu 2018.

2.3 Priprava novega ZJF

UNP je v letu 2017 sodeloval z MF kot nosilec priprave novega ZJF in se je v postavljenih rokih odzival na pripombe, ki so se nanašale na poglavje »Notranji nadzor javnih financ, revidiranje sredstev evropskih skladov ter proračunsko inšpiciranje« in so bile posredovane v času medresorske obravnave predloga zakona.

V letu 2017 implementirane spremembe in dopolnitve ZJF so se nanašale na dokončen prenos Direktive Sveta 2011/85/EU o zahtevah v zvezi s proračunskimi okviri držav članic ter na ureditev, povezano s srednjeročnim načrtovanjem fiskalne politike. Ker spremembe drugih področij, ki jih ureja ZJF, torej tudi področja NNJF, niso bile implementirane, UNP v letu 2017 ni nadaljeval s pripravo predlogov besedil podzakonskih predpisov zakona, vezanih na področje NNJF.

2.4 Posodobitev Usmeritev za državno notranje revidiranje in njihova uskladitev s spremembami obvezujočih sestavin Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju

UNP je v letu 2017 v sodelovanju z delovno skupino notranjih revizorjev PU za posodabljanje in pripravo strokovnih podlag za državno notranje revidiranje izvedel vsebinsko prenovo Usmeritev v skladu spremembami Standardov strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, ki so se uveljavile s 01.01.2017 ter z nekaterimi drugimi spremembami obvezujočih delov Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. Za uveljavitev posodobljenih Usmeritev so bile izvedene naslednje aktivnosti:

- javna obravnava predloga dokumenta s strani zainteresirane strokovne javnosti,
- pridobitev predhodnega mnenja RSRS,
- pridobitev predhodnega soglasja IIA za prevzem obvezujočih elementov Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju v Usmeritve,
- posredovanje Usmeritev v podpis ministrici za finance.

Usmeritve in stališča UNP s področja NNJF predstavljajo (skupaj z ZJF in predpisi, izdanimi na njegovi podlagi, ki urejajo NNJF) obvezna pravila državnega notranjega revidiranja.

2.5 Izdaja stališč s področja notranjega nadzora javnih financ

UNP je v letu 2017 v sodelovanju z delovno skupino notranjih revizorjev PU za posodabljanje in pripravo strokovnih podlag za državno notranje revidiranje izdal štiri stališča s področja NNJF. Stališča sodijo med obvezna pravila državnega notranjega revidiranja.

Skupaj z izdajo posodobljenih Usmeritev sta bili izdani:

- Stališče v zvezi s posebnimi zahtevami v primeru vzpostavljanja oz. organiziranja skupnih notranjerevizijskih služb ter
- Stališče v zvezi z rokom za uskladitev organiziranosti in delovanja notranje revizije v PU s posodobljenimi Usmeritvami.

V okviru aktivnosti, ki jih UNP izvaja s ciljem zagotovitve večje kakovosti notranjega revidiranja v primerih, ko si proračunski uporabniki notranje revidiranje v celoti zagotavljajo z najemom zunanega izvajalca notranjega revidiranja, sta bili izdani dve stališči, in sicer:

- Stališče v zvezi z Mednarodnim standardom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju št. 1000 – Namen, pristojnost, odgovornosti in naloga, in sicer »Obvezne vsebine pogodbe o

oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu storitev notranjega revidiranja v primeru, ko si proračunski uporabnik notranje revidiranje v celoti zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca« ter

- Stališče v zvezi z Mednarodnim standardom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju št. 2020 – Sporočanje in odobritev, in sicer »Rok za odobritev načrtov notranje revizije v primeru, ko si proračunski uporabnik notranje revidiranje v celoti zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca«.

2.6 Izobraževanje in usposabljanje kandidatov za pridobitev nazivov državnih notranjih revizor in preizkušeni državni notranji revizor

MF v skladu s Pravilnikom o pogojih za pridobitev naziva državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Uradni list RS, št. 50/15 in 79/15) zagotavlja izvajanje izobraževanja za pridobitev navedenih revizorskih nazivov. UNP kot nosilec programa izobraževanja v sodelovanju z izvajalcem izobraževanja, programskim svetom, izpitno komisijo ter mentorji skrbi za kakovostno izvajanje programa izobraževanja.

V skladu s Pravilnikom o pogojih za pridobitev naziva državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor ter v skladu z Zakonom o splošnem upravnem postopku UNP obravnava vloge za izdajo potrdila za revizorski naziv ter vodi Imenik državnih notranjih revizorjev in Imenik preizkušenih državnih notranjih revizorjev.

Izobraževanje za pridobitev nazivov državni notranjih revizor (v nadaljevanju: DNR) in preizkušeni državni notranjih revizor (v nadaljevanju: PDNR) se v študijskem letu 2017/2018 ni izvajalo. Kljub temu je UNP v letu 2017 izvajal naloge, za katere je zadolžen pri delu v organih, ki skrbijo za izvajanje programa izobraževanja (izpitna komisija in programski svet) ter s tem omogočal kandidatom, ki so v procesu izobraževanja, da le – tega zaključijo. UNP je v letu 2017 sodeloval z MF kot organom, ki zagotavlja izvajanje programa izobraževanja, z namenom izpeljave potrebnih postopkov javnega razpisa za čimprejšnjo zagotovitev izvedbe programa izobraževanja.

Na podlagi v letu 2016 pričete prenovne vsebin predmetov »Upravljanje tveganj in notranje kontrole« ter »Notranje revidiranje – nadaljevanje« Programa izobraževanja za pridobitev naziva DNR in PDNR je UNP pri dosedanjem izvajalcu izobraževanja poglobljeno spremljal vsebinsko prenovno gradivo izobraževanja ter avtorjem gradiva v postavljenih rokih zagotavljal odziv glede ustreznosti oz. predlaganih popravkov gradiva.

UNP je v letu 2017 obravnaval 12 vlog za pridobitev naziva DNR in PDNR ter izdal 11 potrdil za pridobitev naziva DNR, v enem primeru pa je za pridobitev naziva DNR izdal negativno odločbo. Konec leta 2017 je bilo v Imenik državnih notranjih revizorjev vpisanih 490 oseb z nazivom DNR, v Imenik preizkušenih državnih notranjih revizorjev pa 82 oseb z nazivom PDNR.³

UNP je tudi v letu 2017 sodeloval v medresorski delovni skupini za implementacijo Direktive 2005/36/ES o priznavanju poklicnih kvalifikacij in se udeleževal aktivnosti, vezanih na pregled veljavne regulacije poklicev. Za portal e – VEM je zagotavljal potrebne popravke in posodobitve že objavljenih informacij o izdajanju potrdil oz. o pogojih za pridobitev revizorskih nazivov.

2.7 Izobraževanje notranjih revizorjev PU

Dne 20.10.2017 je UNP organiziral konferenco izvajalcev notranjega revidiranja PU, ki se jo je udeležilo 150 udeležencev, med katerimi so bili notranji revizorji PU, zunanji izvajalci storitev notranjega revidiranja PU, direktor Slovenskega inštituta za revizijo, predsednica IIA – Slovenskega

³ UNP vodi tudi register zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja PU, v katerega je bilo na dan 31.12.2017 vpisanih 97 zunanjih izvajalcev. V letu 2017 je bilo vanj vpisanih pet novih poslovnih subjektov.

inštituta, predstavniki RSRS, MF, Agencije za javni nadzor nad revidiranjem, direktorica Mednarodne ustanove - Centra za razvoj financ ter direktorica Centra za usposabljanje na področju javnih financ. Udeležence konference, ki je ponudila pester nabor aktualnih vsebin in prihajajočih izzivov na področju notranjega revidiranja, je nagovorila ministrica za finance mag. Mateja Vrničar Erman, osrednji govornik konference pa je bil glavni svetovalec v Službi za notranjo revizijo pri Evropski komisiji g. Ciaran Spillane.

V okviru prizadevanj UNP glede dviga kakovosti notranjega revidiranja PU so bile v program konference uvrščene teme s področja poročanja in učinkovite komunikacije notranjega revizorja, posebej pa so bile poudarjene tudi teme, ki se nanašajo na zunanje izvajanje notranjega revidiranja PU, ki predstavlja prevladujoč način zagotavljanja notranjega revidiranja zlasti pri manjših PU. UNP je z izvedbo konference prispeval k širitvi znanja in izmenjavi dobre prakse ter h krepitvi kvalitete državnega notranjega revidiranja.

3. SPREMLJANJE DELOVANJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC

UNP svojo zakonsko obveznost in poslanstvo o spremljanju delovanja NNJF uresničuje (1) z vsakoletnim vrednotenjem in analiziranjem 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 ter z analiziranjem oddanih anketnih vprašalnikov k letnem poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev.

Oba vzvoda omogočata UNP, da usmerja delovanje na področju NNJF z namenom doseganja izboljševanja stanja.

3.1 Spremljanje NNJF na podlagi vrednotenja in analiziranja Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2017

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna v skladu z navodilom⁴ in mednarodno prakso⁵ mora vsebovati tudi Izjavo, ki jo podpiše predstojnik oz. 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 2017 so PU skupaj z zaključnim računom oddali 2.662 Izjav. Pregled oddanih Izjav po skupinah PU v primerjavi s preteklimi leti, podajamo v **Tabeli 1**.

⁴ Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, Uradni list RS, št. 12/01, 10/06, 8/07 in z dopolnitvijo 102/10 je bila dodana nova točka o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja.

⁵ 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 tipa, skupine in podskupine PU	2017	2016	2015
A	NEPOSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV			
I	Neposredni PU državnega proračuna	115	113	112
	1.1 Nevladni PU	14	13	13
	1.2 Vladni PU	62	61	60
	1.2.1 Vladne službe	13	12	12
	1.2.2 Ministrstva in organi v sestavi*	48*	48*	47*
	1.2.3 Upravne enote	1	1	1
	1.3 Pravosodni PU	39	39	39
II	Neposredni PU občinskega proračuna	1.031	1.031	1.031
	2.1 Občine	212	212	212
	2.2 Krajevne skupnosti in druge lokalne skupnosti	819	819	819
B	POSREDNI UPORABNIKI PRORAČUNOV			
III/1	Javni zavodi ali drugi izvajalci javnih služb	1.471	1.469	1.474
	3.1 s področja izobraževanja, športa	907	908	913
	3.2 s področja zdravstva	114	114	114
	3.3 s področja socialnega varstva	149	151	151
	3.4 s področje kulture	180	180	185
	3.5 s področja raziskovanja	27	27	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	18	20	19
	3.10 s področja malega gospodarstva in turizma	38	31	28
	3.11 s področja javnega reda in varnosti	14	14	14
	3.12 s področij finančno – računovodskih in svetovalnih storitev	1	1	1
III/2	Agencije	17	17	17
	3.15 Agencije	17	17	17
IV/1	Skladi socialnega zavarovanja	4	4	4
	4.1 Skladi socialnega zavarovanja	4	4	4
IV/2	Javni skladi	13	13	14
	4.2 na ravni države	7	7	8
	4.3 na ravni občine	6	6	6
VI	Samoupravne narodnostne skupnosti	11	11	11
	6.1 Samoupravne narodnostne skupnosti	11	11	11
	SKUPAJ ODDANIH IZJAV	2.662	2.658	2.663

Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

V nadaljevanju tega poročila so predstavljeni pomembnejši rezultati analize Izjave za **nevladne PU, ministrstva** brez organov v sestavi, **pravosodne PU, občine** brez krajevnih in drugih lokalnih skupnosti, **javne zavode, agencije** ter **sklade**⁶ (sklade socialnega zavarovanja in javne sklade). Spodnja analiza ne vključuje analize podatkov Izjave za samoupravne narodnostne skupnosti.

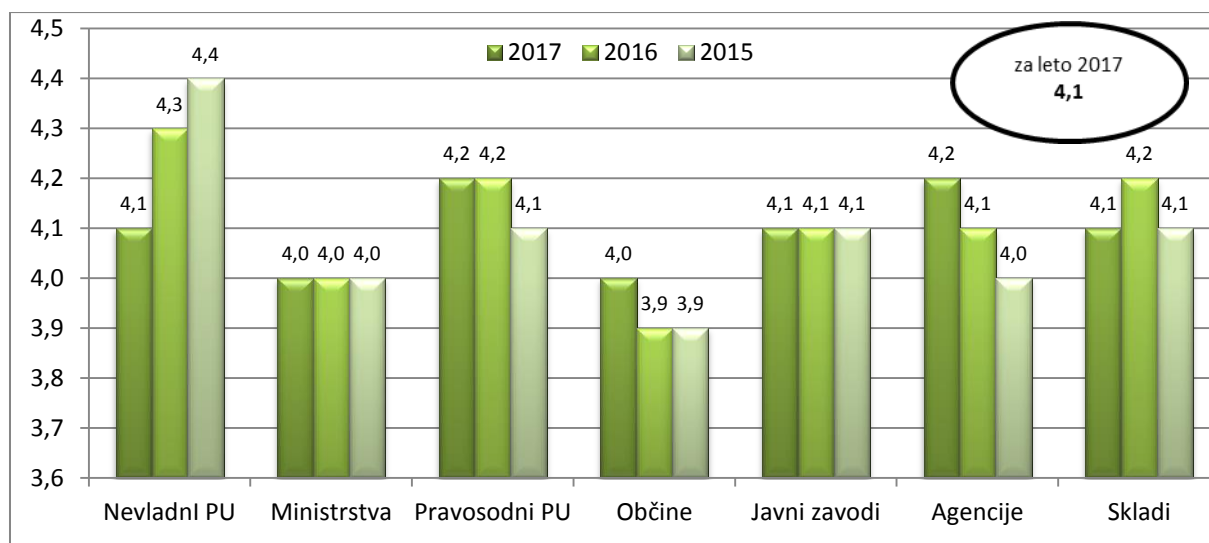
3.1.1 Analiza Izjav v letu 2017

Oddane Izjave so analizirane glede na oceno posameznih sestavin notranje – kontrolnega sistema, in sicer glede na oceno: (1) notranje (kontrolnega) okolja, (2) upravljanja s tveganji, (3) sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti, (4) informiranja in komuniciranja ter (5) nadziranja. Izsledki analize so predstavljeni v nadaljevanju, pri čemer je potrebno poudariti, da je za pripravo Izjave v skladu s predpisano metodologijo⁷ ter za verodostojnost in kakovost podatkov v njej v celoti odgovorno poslovodstvo PU.

V **Prilogah 1 in 2** je podan pregled ocen predstojnikov PU, po skupinah PU za vsako posamezno komponento Izjave za leto 2017 ter za triletno obdobje od 2015 do 2017. Strukturni deleži ocen so prikazani za posamezno komponento Izjave za leto 2017 po skupinah PU v **Prilogi 1**, za triletno obdobje pa v **Prilogi 2**.

Vse skupine PU so za leto 2017 ocenile NNJF (to je vseh pet medsebojno odvisnih sestavin notranje kontrolnega sistema) s skupno povprečno oceno 4,1.⁸ Ta je enaka kot v letu 2016 ter v letu 2015 in kar kaže na to, da predstojniki PU v zadnjem srednjeročnem obdobju ocenjujejo sistem NNJF kot ustrezno vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja (**Slika 1**).

Slika 1: Splošna povprečna ocena NNJF po oceni predstojnikov PU



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

3.1.1.1 Ocena kontrolnega okolja

Kontrolno okolje je celota odnosa, zavesti in ciljnega delovanja predvsem predstojnika oz. poslovodnega organa PU do vzpostavljanja in delovanja notranjih kontrol ter do moralno – etičnih vrednot, kar naj bi se posledično odražalo tudi v ravnanju vseh zaposlenih. Vsak zaposleni mora biti

⁶ Kot je razvidno iz Tabele 1 iz evidence AJPES izhaja, da se tako ZZS, kot ZPIZ uvrščata med sklade socialnega zavarovanja.

⁷ Objavljena metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ k Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, 10. člen točka 8 in 16. člen točka 8 (Uradni list RS, št. 12/01, 10/06, 8/07, 102/10) je dosegljiva na naslednji povezavi: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=NAVO507>

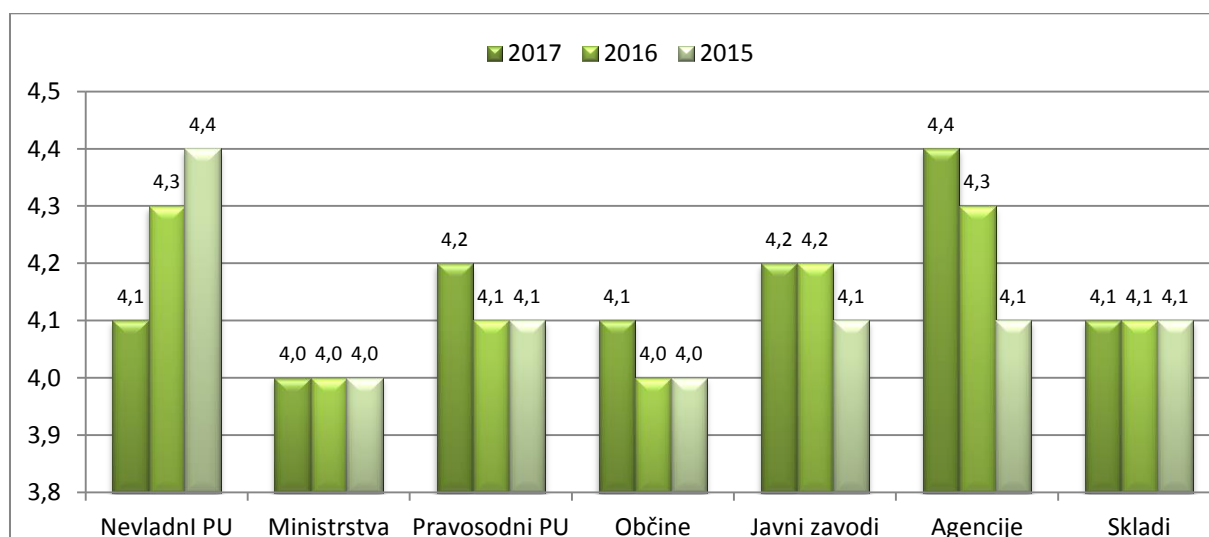
⁸ Ocene PU po posameznih komponentah Izjave so **ovrednotene s petstopenjsko lestvico aktivnosti: 5** - na celotnem obsegu poslovanja (a), **4** - na pretežnem delu poslovanja (b), **3** - na posameznih področjih poslovanja (c), **2** - še ni vzpostavljeno, šele prve aktivnosti (d) in **1** - še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu bodo pričeli z ustreznimi aktivnostmi (e).

seznanjen z notranjimi kontrolami in razumeti njihov pomen. Kontrolno okolje je učinkovito, če zaposleni poznajo svoje odgovornosti in pooblastila, spoštujejo kodekse etike in izvajajo naloge skladno z zahtevami delovnega mesta.

Analiza Izjav kaže napredek na področju ocene izboljšanja primernosti kontrolnega okolja pri pravosodnih PU, občinah in agencijah, saj so le – ti PU omenjeno komponento v letu 2017 ocenili z nekoliko višjo povprečno oceno (4,2 pravosodni PU, 4,1 občine in 4,4 agencije) kot v preteklih letih. Pri ministrstvih, javnih zavodih in skladih povprečna ocena kontrolnega okolja ostaja enaka kot v preteklih letih, pri nevladnih PU pa je le – ta celo nižja kot v preteklem dvoletnem obdobju. Podrobnejši pregled ocen kontrolnega okolja pri nevladnih PU kaže, da je vzrok za tako velik padec povprečne ocene posledica novo ustanovljenega PU v letu 2017,⁹ katerega predstojnik je ocenil, da primerno kontrolno okolje še ni vzpostavljeno.

Rezultati analize kažejo, da predstojniki pri vseh skupinah PU, še posebej pa pri pravosodnih PU, občinah in agencijah, ocenjujejo, da so ustvarjeni primerni predpogoji za vzpostavitev ustreznega in uspešnega sistema notranjih kontrol. Kontrolno okolje ima namreč velik in vsestranski vpliv na celotni sistem notranjega kontroliranja. Povprečna ocena kontrolnega okolja po skupinah PU (za nevladne PU, ministrstva, pravosodne PU, občine, javne zavode, agencije in sklade) in po letih je razvidna iz **Slike 2**.

Slika 2: Povprečna ocena primernosti kontrolnega okolja po oceni predstojnikov PU



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

3.1.1.2 Ocena upravljanja s tveganji

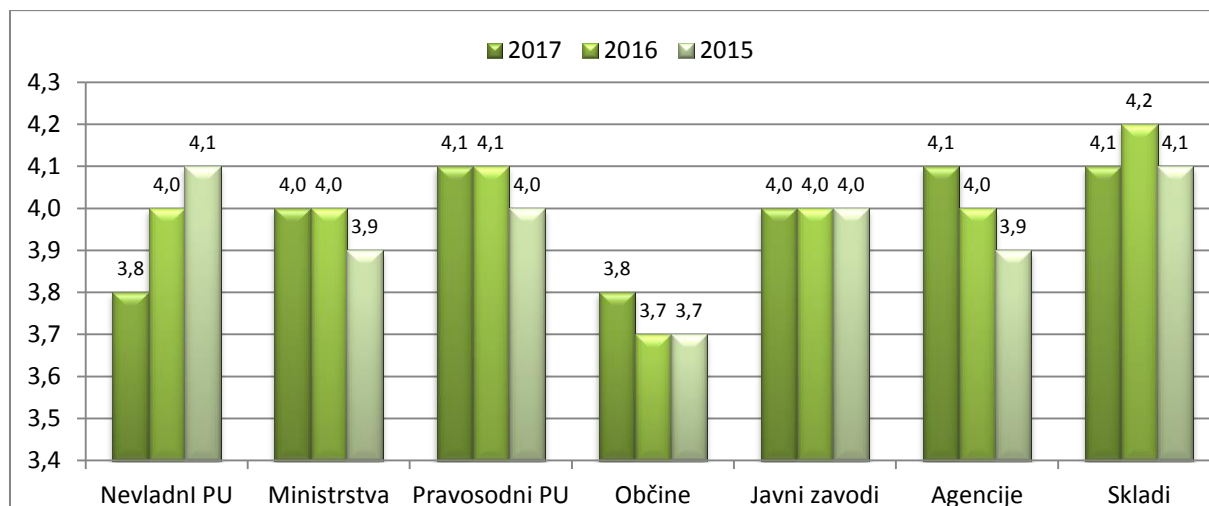
Upravljanje s tveganji je sistematičen proces, ki obsega opredeljevanje (različnih ravni) ciljev poslovanja PU, določitev možnih tveganj, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev, njihovo ocenitev glede na verjetnost nastanka in možne posledice ter zagotovitev ustreznih ukrepov za obvladovanje tveganj na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

Na tem mestu velja poudariti, da je predstojnik PU odgovoren za razvoj, vzpostavitev in redno posodabljanje sistema za ocenjevanje in obvladovanje tveganj, s katerimi se sooča PU.

⁹ Novo ustanovljeni nevladni PU v letu 2017 je Fiskalni svet.

Analiza ocen predstojnikov PU, podanih v Izjavi, kaže na v letu 2017 dosežen napredek na področju določanja merljivih ciljev in realnosti njihovega doseganja, vključno z analizo tveganj, ki bi lahko vplivala na doseganje ciljev pri občinah in agencijah. Ocene pri skladih se v analiziranem obdobju spreminjajo in kažejo trend nihanja. Pri ministrstvih, pravosodnih PU in javnih zavodih na tem področju v letu 2017 ni bilo ugotovljenih sprememb. Kljub temu pa je povprečna ocena upravljanja s tveganji po oceni teh skupin PU (ministrstev, pravosodnih PU in javnih zavodov) v letu 2017 višja kot v občinah in nevladnih PU (3,8), kar je razvidno iz **Slike 3**.

Slika 3: Povprečna ocena upravljanja s tveganji po oceni predstojnikov PU



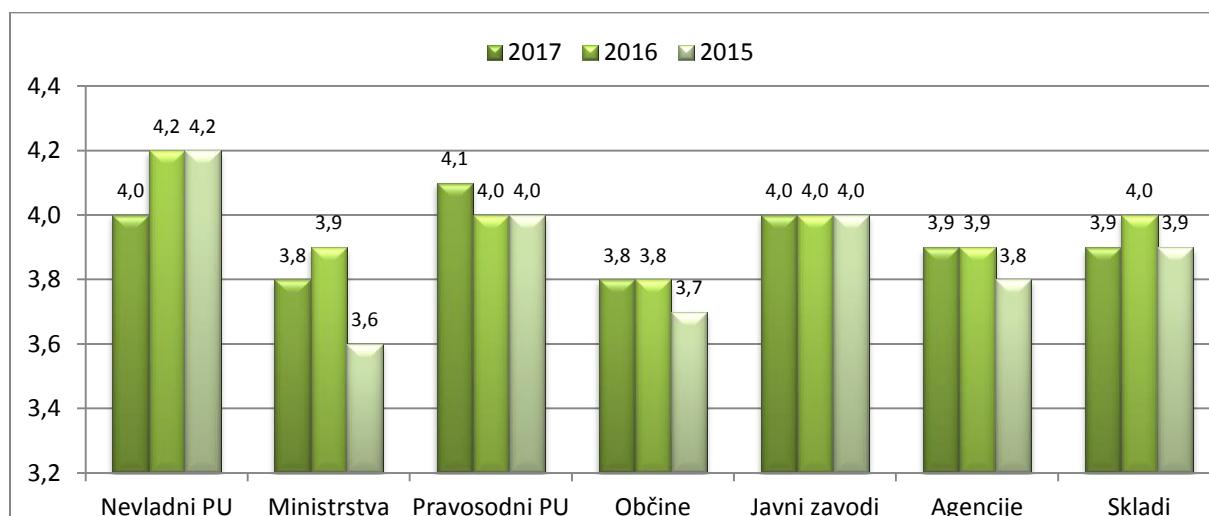
Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

3.1.1.3 Ocena sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti

Za obvladovanje tveganj PU sprejme ukrepe v obliki strategij, usmeritev, opredelitve postopkov, procesov. Podlaga izvajanju notranjih kontrol so pisni postopki, kontrolniki, podroben opis del in nalog, zasedenost delovnih mest z ustrezno 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 notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti je pri javnih zavodih v letu 2017 enaka kot v predhodnih letih (4,0), medtem ko se te ocene pri ostalih PU v analiziranem obdobju spreminjajo ter kažejo na trend naraščanja (pri občinah, agencijah in pravosodnih PU) oz. nihanja (pri ministrstvih in skladih). Nihanja ocen sistema notranjih kontrol so lahko odraz sprememb odgovornih oseb za (samo)ocenjevanje posameznih komponent notranje – kontrolnega sistema, lahko pa tudi odraz vpliva drugih dejavnikov (npr. sprememb v poslovnih procesih, za katere še niso pripravljene (1) podrobni opisi delovnih postopkov, (2) operativna pisna navodila za delo s podrobnejšimi opisi notranjih kontrol). Ocene predstojnikov PU glede sistema notranjih kontrol so prikazane v **Sliki 4**.

Slika 4: Povprečna ocena ustreznosti sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti po oceni predstojnikov PU



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

Ker so vzpostavljene notranje kontrole posledica oz. eden od načinov obvladovanja tveganj, prikazujemo v **Tabeli 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	2017	2016	2015
Nevladni PU	Upravljanje s tveganji (2.1 in 2.2)*	3,8	4,0	4,1
	Sistem notranjih kontrol	4,0	4,2	4,2
Ministrstva	Upravljanje s tveganji (2.1 in 2.2)*	4,0	4,0	3,9
	Sistem notranjih kontrol	3,8	3,9	3,6
Pravosodni PU	Upravljanje s tveganji (2.1 in 2.2)*	4,1	4,1	4,0
	Sistem notranjih kontrol	4,1	4,0	4,0
Občine	Upravljanje s tveganji (2.1 in 2.2)*	3,8	3,7	3,7
	Sistem notranjih kontrol	3,8	3,8	3,7
Javni zavodi	Upravljanje s tveganji (2.1 in 2.2)*	4,0	4,0	4,0
	Sistem notranjih kontrol	4,0	4,0	4,0
Agencije	Upravljanje s tveganji (2.1 in 2.2)*	4,1	4,0	3,9
	Sistem notranjih kontrol	3,9	3,9	3,8
Skladi	Upravljanje s tveganji (2.1 in 2.2)*	4,1	4,2	4,1
	Sistem notranjih kontrol	3,9	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.

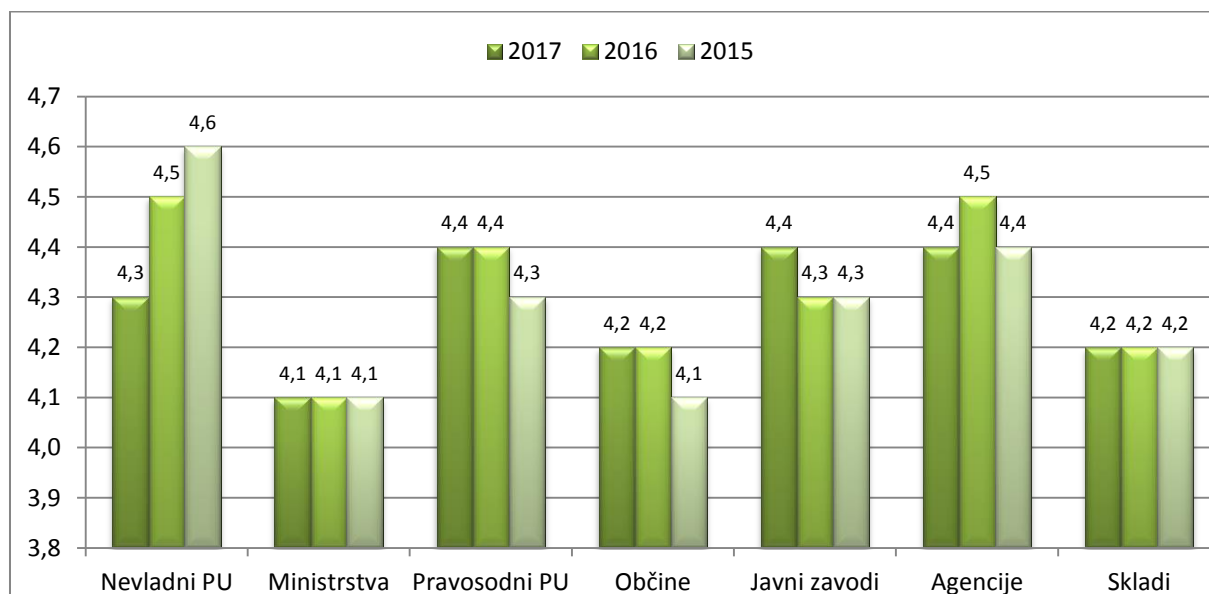
Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

3.1.1.4 Ocena sistema informiranja in komuniciranja

Ustrezno vzpostavljen sistem informiranja podpira aktivnosti organizacije pri izvajanju nalog notranjega kontroliranja kot podpora pri doseganju ciljev PU, sistem komuniciranja pa zagotavlja, da se pomembne in potrebne informacije iz notranjih oz. zunanjih virov ustrezno razširjajo znotraj PU oz. da se zagotavljajo ustrezne informacije tudi zunanjim strankam v odgovor na njihove zahteve. 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 ter ustreznih oseb z zunanjimi strankami PU. Zaposleni morajo razpolagati z ustreznimi informacijami za nemoteno izvajanje svojih nalog.

Najbolje ocenjena sestavina notranje – kontrolnega sistema se nanaša na informiranje in komuniciranje. To 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. Najbolje so to komponento za leto 2017 ocenili pravosodni PU, javni zavodi ter agencije (s povprečno oceno 4,4), sledijo nevladni PU (s povprečno oceno 4,3) ter občine in skladi (s povprečno oceno 4,2). Najnižje so navedeno komponento NNJF v letu 2017 ocenila ministrstva, in sicer s povprečno oceno 4,1. Kot je razvidno iz **Slike 5** se povprečne ocene sistema informiranja in komuniciranja pri posameznih skupinah PU ne razlikujejo pomembno od ocen v preteklem obdobju. Izjemo predstavljajo nevladni PU, kjer je padec ocene glede na preteklo leto posledica še ne vzpostavljenega sistema informiranja in komuniciranja pri novo ustanovljenem PU.

Slika 5: Povprečna ocena ustreznosti sistema informiranja in komuniciranja po oceni predstojnikov PU



Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

3.1.1.5 Ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje

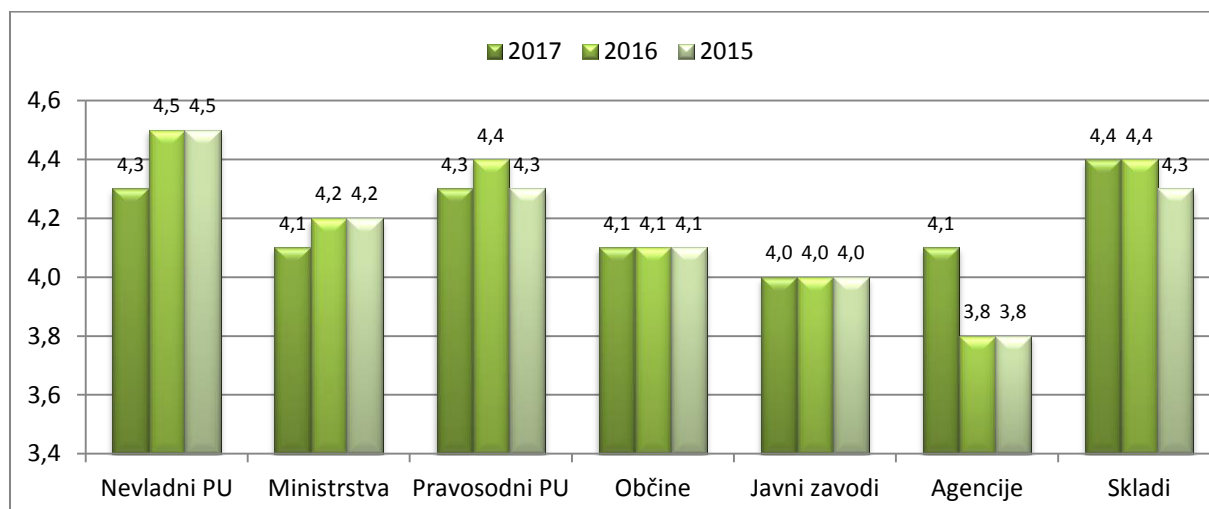
PU mora vzpostaviti sistem tekočega, ločenega spremljanja oz. ocenjevanja ureditve notranjega kontroliranja in/ali kombinacijo obojega, da pridobi zagotovilo o prisotnosti in uspešnosti ter učinkovitosti delovanja vsake od sestavin notranjega kontroliranja. Neprekinjeno spremljanje notranjih kontrol je vgrajeno v poslovno dejavnost organizacije. Vključuje redne poslovodske in nadzorne dejavnosti ter druge ukrepe, ki jih izvajajo zaposleni pri opravljanju svojih nalog. Obseg in pogostost ločenega vrednotenja sta odvisna od ocene tveganj in učinkovitosti postopkov tekočega spremljanja. V tem okviru je temeljna naloga notranjega revidiranja predvsem izvajanje sistematičnega in metodičnega ocenjevanja in izboljševanja upravljanja tveganj, kontrolnih postopkov in upravljanja PU.

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.

Analiza ocen predstojnikov, podanih v Izjavi, kaže, da je bil največji napredek na področju organiziranosti primerne sistema nadziranja dosežen pri agencijah (iz 3,8 v letu 2015 na 4,1 v letu 2017). Skladi so navedeno komponento med skupinami PU v letu 2017 najboljše ocenili, in sicer (enako kot predhodno leto) s povprečno oceno (4,4). Povprečna ocena sistema nadziranja pri pravosodnih PU se v analiziranem obdobju spreminja in kaže nihanje. Zanimivo je, da so za leto 2017 vse skupine PU to sestavino notranje – kontrolnega sistema ocenile z oceno 4 ali več. To pomeni, da predstojniki v povprečju ocenjujejo, da imajo vzpostavljen primeren sistem rednega nadziranja procesa upravljanja s tveganji oz. notranjega kontroliranja, ki se prilagaja spremembam v PU in v njegovem zunanjem okolju ter da imajo ustrezno delujočo funkcijo notranjega revidiranja.

Posamezne ocene po skupinah PU in letih prikazuje **Slika 6**.

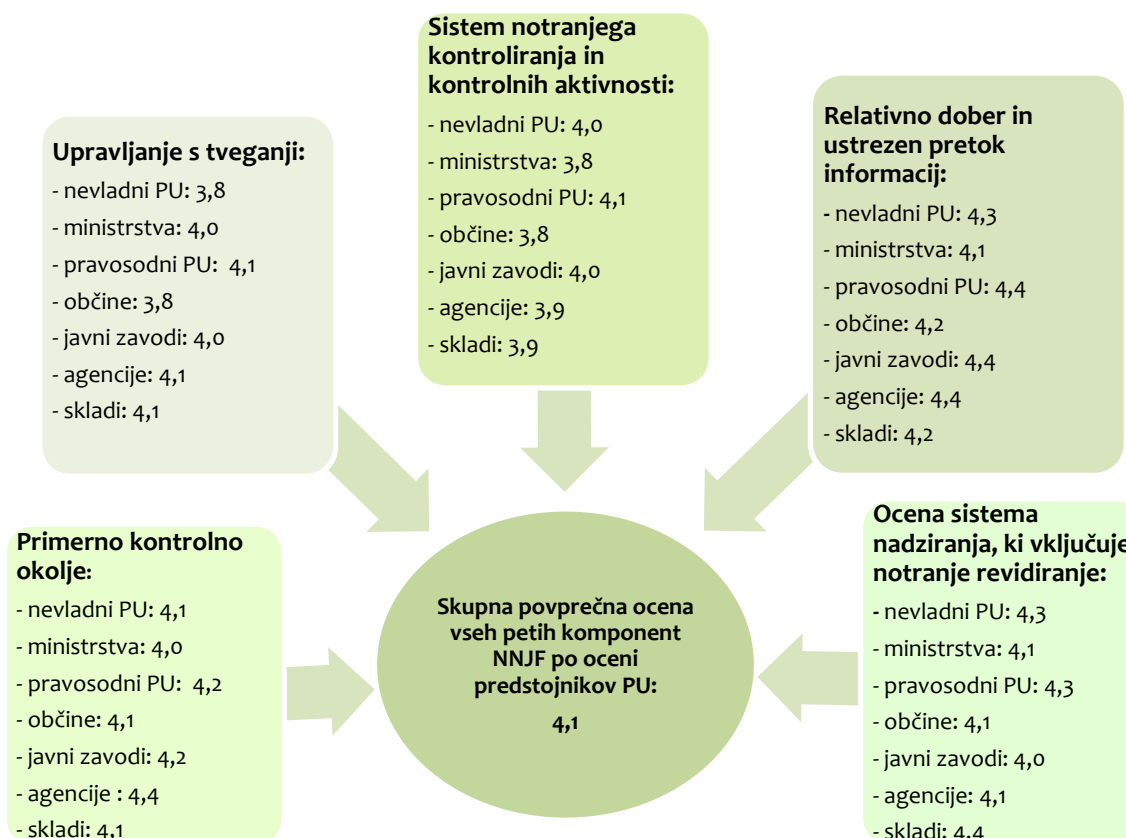
Slika 6: Povprečna ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje po oceni predstojnikov PU



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

Celovita analiza Izjav za leto 2017 po povprečnih ocenah vseh petih komponent NNJF je prikazana v **Sliki 7**.

Slika 7: 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 2017

3.1.2 Zagotavljanje notranjega revidiranja

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

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

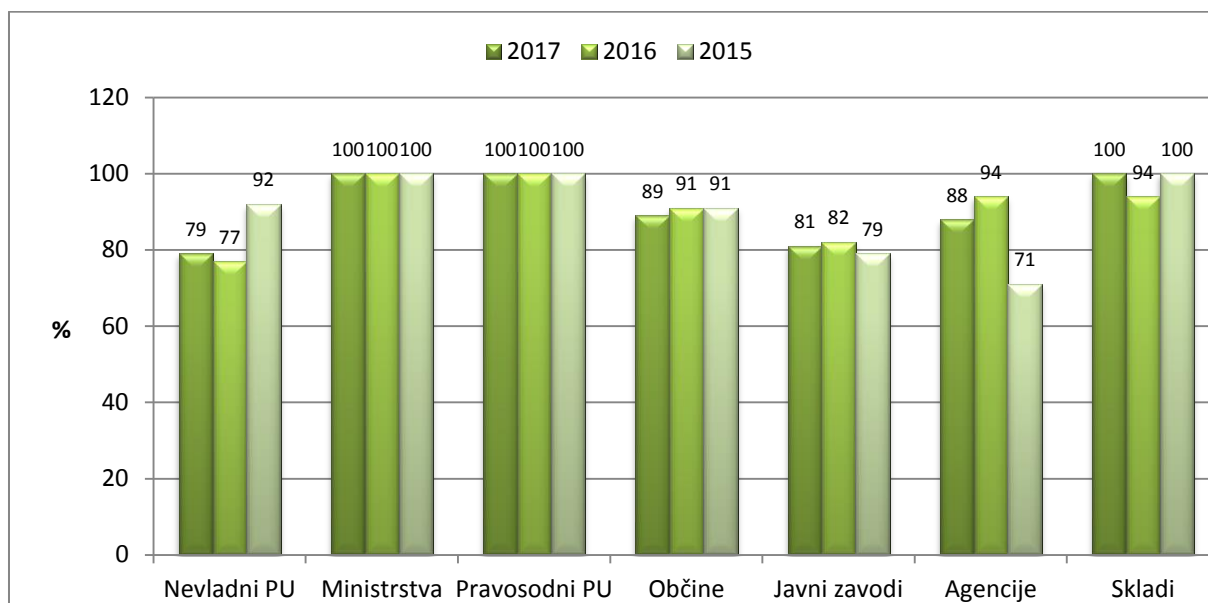
pri čemer morajo upoštevati določbe ZJF ter podzakonskih aktov s področja NNJF v zvezi z obveznostjo organiziranja lastne oz. skupne NRS.

V letu 2017 je po nekajletnem obdobju povečevanja pokritosti PU z notranjim revidiranjem zaznati poslabšanje stanja na tem področju, in sicer si je v letu 2017 notranje revidiranje zagotovilo 70,9 odstotkov vseh PU, v preteklem letu pa 73,4 odstotke.

Na podlagi analize Izjav UNP podobno kot v predhodnih letih ugotavlja, da nekateri predstojniki oz. poslovodni organi PU niso ustrezno seznanjeni s temeljnim pomenom in vlogo notranjega revidiranja, saj ga pogosto enačijo z vlogo zunanjega revidiranja (tako npr. izvajalcem notranjega revidiranja naročajo revidiranje zaključnega računa za preteklo leto). UNP ugotavlja tudi, da obstajajo primeri, ko predstojniki oz. poslovodni organi PU ne razlikujejo notranjega revidiranja in drugih oblik nadzora (npr. nadzor s strani nadzornega odbora občin, sprotni poslovodni nadzor, revidiranje RSRS).

Pokritost PU z notranjim revidiranjem po skupinah PU za minulo triletno obdobje je prikazana v **Sliki 8**.

Slika 8: Pokritost z notranjim revidiranjem v odstotkih po skupinah PU



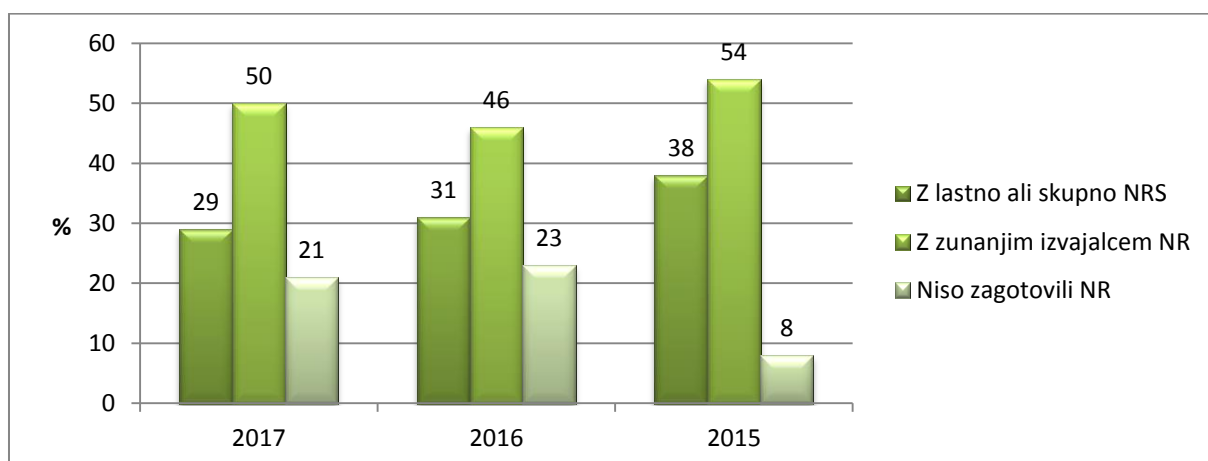
Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

Na podlagi 100. člena ZJF v povezavi z njegovim 19. členom organizirajo ministrstva bodisi lastne, bodisi skupne NRS. V letu 2017 je 12 ministrstev zagotavljalo notranje revidiranje z lastno NRS ter 2 ministrstvi s skupno NRS.¹⁰

Pokritost z notranjim revidiranjem se je v letu 2017 glede na predhodno leto nekoliko zvišala le pri skladih in nevladnih PU, upadla pa je pri občinah, javnih zavodih in agencijah. Pri pravosodnih PU je bila pokritost z notranjim revidiranjem enaka kot v predhodnem letu, to je 100 odstotna.

V nadaljevanju so v **Slikah od 9 do 15** predstavljeni načini zagotavljanja notranjega revidiranja po skupinah PU, in sicer ločeno za nevladne PU, pravosodne PU, občine, javne zavode, agencije in sklade.

Slika 9: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v nevladnih PU

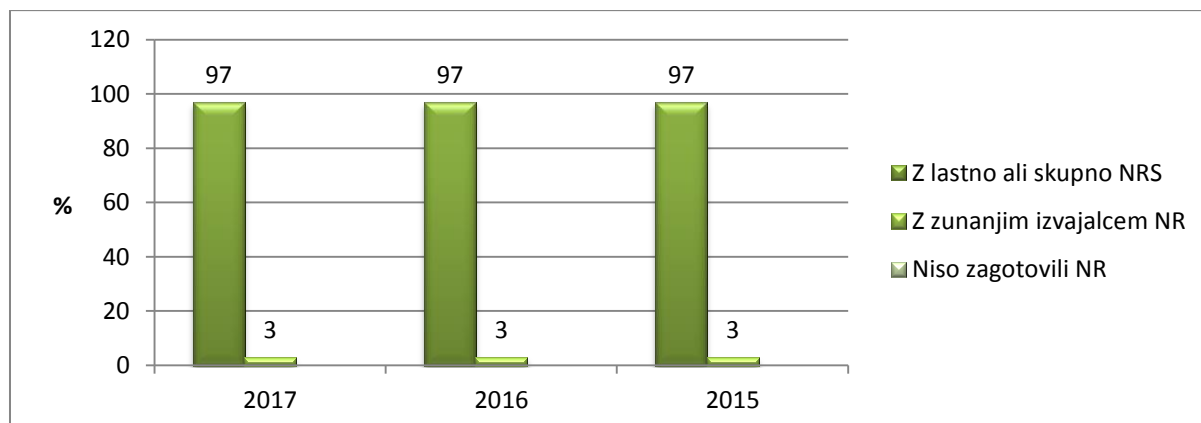


Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

¹⁰ Ministrstvo za pravosodje ter Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti. Ena od skupnih NRS, in sicer skupna NRS Ministrstva za pravosodje je v prvi polovici leta 2017 prenehala z delovanjem oz. se je vodja NRS, ki je bila edina zaposlena v tej službi, zaposlila pri drugem PU.

Slika 8 prikazuje, da se je pokritost z notranjim revidiranjem v nevladnih PU v letu 2017 glede na predhodno leto zvišala za 2 odstotni točki, vendar je kljub temu glede na stanje iz leta 2015 nižja za 13 odstotnih točk. Iz **Slike 9** izhaja, da si v letu 2017 notranjega revidiranja ni zagotovilo 21 odstotkov oz. 3 nevladni PU. Podrobna analiza Izjav pokaže, da so bili pri omenjenih PU razlogi zato predvsem načrtovanje izvedbe notranjega revidiranja šele v letu 2018. **Slika 9** prikazuje, da si skoraj dve tretjini nevladnih PU (podobno kot v predhodnih letih) zagotavljajo notranje revidiranje z najemom zunanje izvajalca (50 odstotkov), le slaba tretjina pa z lastno ali skupno NRS.

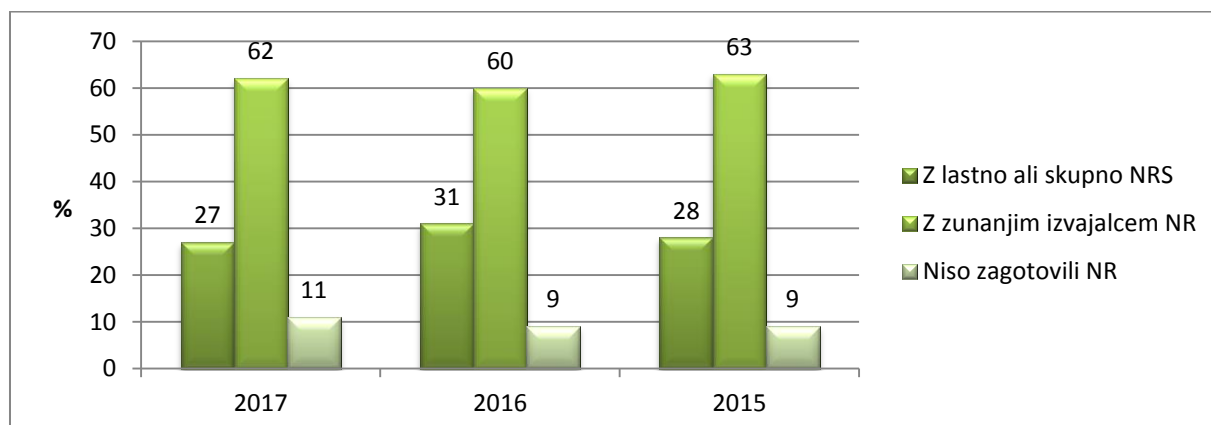
Slika 10: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v pravosodnih PU



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

Analiza zgornjih podatkov (**Slika 8 in Slika 10**) kaže, da je bilo notranje revidiranje v pravosodnih PU v letu 2017 zagotovljeno 100 odstotno. Izpostaviti velja, da si skoraj vsi pravosodni PU zagotavljajo notranje revidiranje z lastno NRS¹¹ (97 odstotkov oz. 38 PU), le 3 odstotke oz. 1 PU pa z najemom zunanje izvajalca.

Slika 11: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v občinah



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

Iz **Slike 8 in Slike 11** je razvidno, da se je odstotek občin, ki še ne zagotavljajo notranjega revidiranja v analiziranem obdobju, povečal (iz 9 odstotkov na 11 odstotkov). Iz analize Izjav izhaja, da omenjeni odstotek občin notranjega revidiranja ni zagotovilo predvsem iz naslednjih razlogov:

- obveznosti zagotavljanja notranjega revidiranja enkrat v obdobju treh let pri tistih PU, katerih letni proračun ne presega 2,086 mio EUR,¹²
- pomanjkanja finančnih sredstev ter

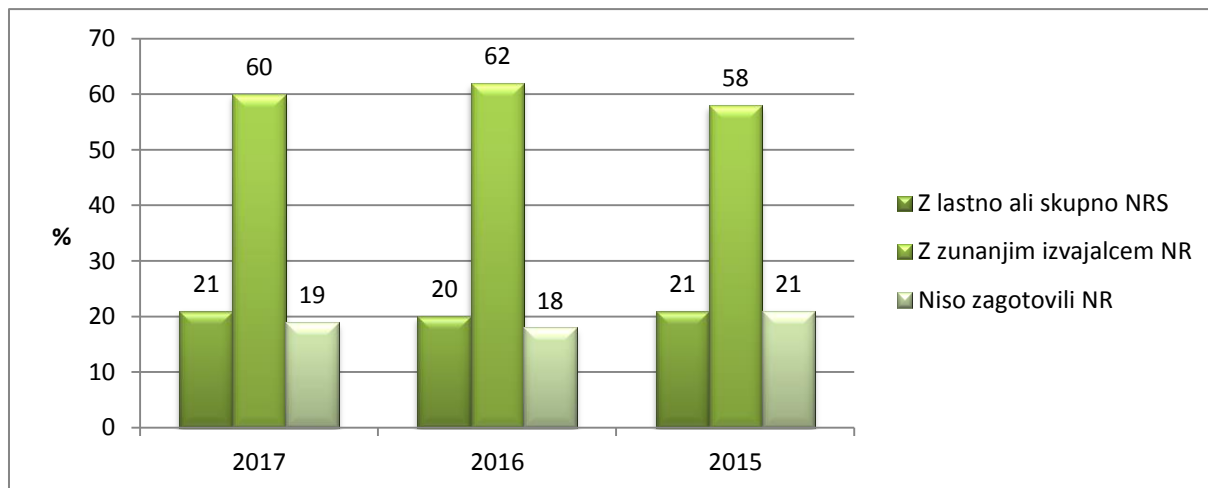
¹¹ Lastna NRS Vrhovnega sodišča RS in lastna NRS Vrhovnega državnega tožilstva.

¹² 10. člen Pravidnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02), katerih letni proračun presega 2,086 mio EUR zavezuje k zagotovitvi notranjega revidiranja vsako leto z lastno NRS, skupno NRS ali zunanjim izvajalcem. Ostali PU so dolžni zagotoviti notranje revidiranje najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.

- nezaključenega postopka izbire zunanjega izvajalca.

Slika 11 kaže, da si skoraj dve tretjini občin (podobno kot v predhodnih letih) zagotavljajo notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca (62 odstotkov), dobra tretjina pa z lastno ali skupno NRS.

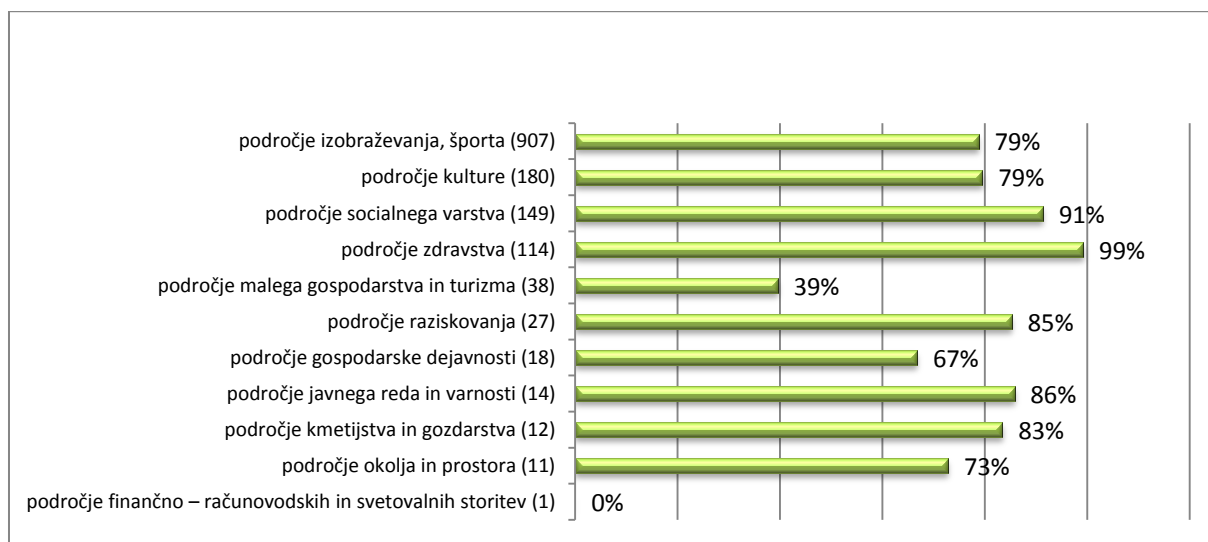
Slika 12: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v javnih zavodih



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

Slika 8 prikazuje, da se je pokritost z notranjim revidiranjem v javnih zavodih v letu 2017 glede na predhodno leto nekoliko zmanjšala, vendar je kljub temu glede na stanje iz leta 2015 višja za 2 odstotni točki. To zvišanje je predvsem posledica pogostejšega najema zunanjih izvajalcev, kar je razvidno iz **Slike 12**. Analiza Izjav kaže, da so bili razlogi nezagotovitve notranjega revidiranja v letu 2017 (19 odstotkov oz. 285 javnih zavodov) enaki kot pri občinah.

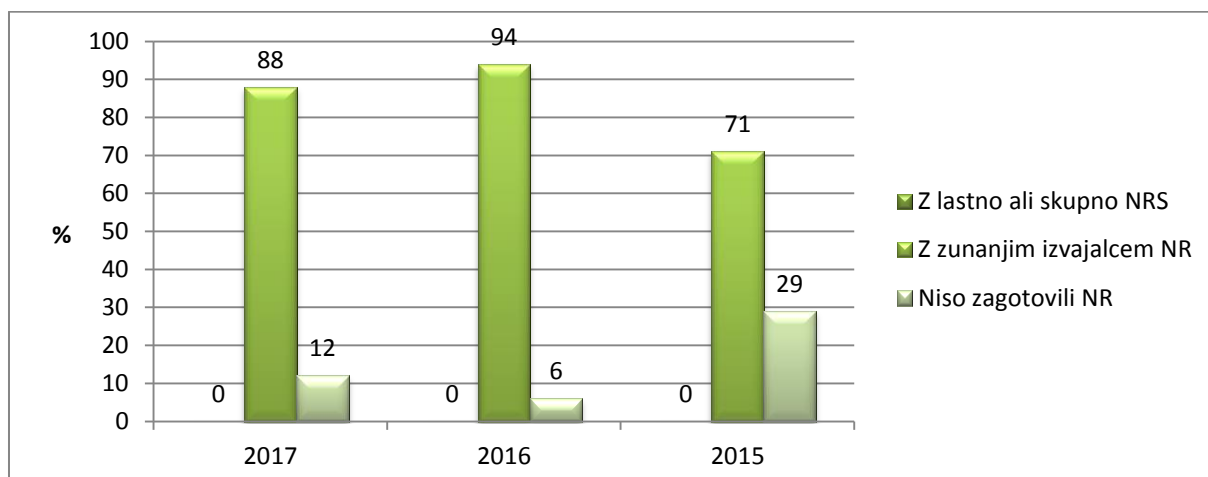
Slika 13: Pokritost z notranjim revidiranjem v odstotkih v javnih zavodih po podskupinah



* v oklepajih je podatek o številu javnih zavodov v posamezni podskupini
Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

Zgornji podatki kažejo, da je pokritost z notranjim revidiranjem skoraj v celoti zagotovljena v javnih zavodih s področja zdravstva (99 odstotna), sledijo jim javni zavodi s področja socialnega varstva (91 odstotna), javnega reda in varnosti (86 odstotna), raziskovanja (85 odstotna), kmetijstva in gozdarstva (83 odstotna), izobraževanja in športa (79 odstotna) ter kulture (79 odstotna). Najnižja pokritost z notranjim revidiranjem je v javnih zavodih s področja malega gospodarstva in turizma (39 odstotna).

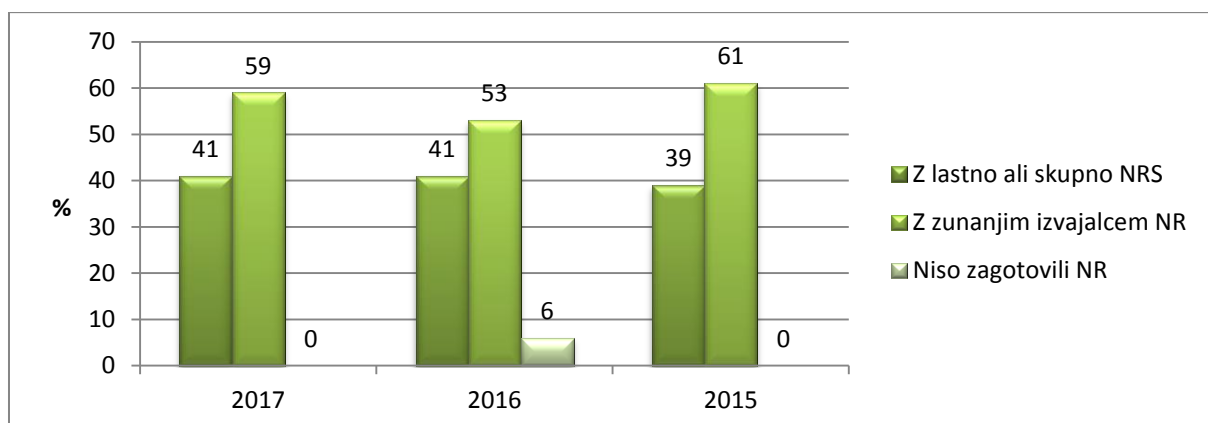
Slika 14: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v agencijah



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

Iz **Slike 8** in **Slike 14** je razvidno, da se je delež agencij, ki še ne zagotavljajo notranjega revidiranja glede na predhodno leto povečal (za 6 odstotnih točk), vendar je kljub temu (za 17 odstotnih točk) nižji kot v letu 2015. **Slika 14** kaže, da si agencije v celoti zagotavljajo notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca. Le 12 odstotkov oz. 2 agenciji pa sta poročali, da v letu 2017 niso zagotovili notranjega revidiranja zaradi obveznosti zagotavljanja notranjega revidiranja enkrat v obdobju treh let.

Slika 15: Načini zagotavljanja notranjega revidiranja v odstotkih v skladih



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

Analiza zgornjih podatkov kaže (**Slika 8 in Slika 15**) kaže, da je bilo notranje revidiranje v skladih v letu 2017 zagotovljeno 100 odstotno. Izpostaviti velja, da si 41 odstotkov skladov (skladi socialnega zavarovanja in javni skladi) zagotavljajo notranje revidiranje z lastno ali skupno NRS,¹³ 59 odstotkov pa z najemom zunanjega izvajalca.

3.2 Spremljanje NNJF na podlagi letnega poročanja 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

¹³ **Lastne NRS:** Zavoda za zdravstveno zavarovanje RS, Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavoda za zaposlovanje ter Ministrstva za finance

Skupne NRS: Mestne občine Ljubljana, Mestne občine Maribor ter Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti

leto 2017 prejel 38 letnih poročil lastnih in skupnih NRS.¹⁴ Letna poročila notranje revizije pri PU je UNP posredovalo tudi 15 zunanjih izvajalcev.

Vprašalnik o delu NRS in vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev za leto 2017 je bil posredovan vsem evidentiranim izvajalcem notranjerevizijskih storitev, to je 40 NRS¹⁵ (lastnim¹⁶ in skupnim NRS) ter 97 – im zunanjim izvajalcem.

Vprašalnik je izpolnilo 39 NRS¹⁷ (98 odstotkov vseh NRS, ki so vprašalnik prejele), od tega 30 lastnih¹⁸ in 9 skupnih NRS ter 65 zunanjih izvajalcev (67 odstotkov vseh zunanjih izvajalcev, ki so vprašalnik prejeli). Od 65 – ih prejetih vprašalnikov zunanjih izvajalcev je bilo kar 12 (18 odstotkov) takih, v katerih so zunanji izvajalci izjavili, da v letu 2017 PU niso zagotavljali storitev notranjega revidiranja. Iz tega razloga v nadaljevanju tega poročila predstavljeni podatki o delu zunanjih izvajalcev temeljijo na analizi 53 – ih vprašalnikov zunanjih izvajalcev, kar predstavlja 81 odstotkov vseh prejetih vprašalnikov zunanjih izvajalcev.

Notranji revizorji PU delujejo v zelo različnih okoljih in pogojih. Analiza pridobljenih podatkov in informacij odraža povprečno stanje in trende na področju državnega notranjega revidiranja, pri čemer specifične posameznih resorjev niso posebej poudarjene. V nadaljevanju predstavljeni rezultati analize lahko zato služijo posameznim izvajalcem notranjega revidiranja kot dobra osnova za ugotavljanje stopnje doseganja napredka pri notranjem revidiranju v njihovem resorju oz. skupini PU glede na povprečno stanje v državi.

Izvajanje funkcije notranjega revidiranja v letu 2017 je bila analizirana 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,
- obstoja ustreznih internih pravnih podlag, ki urejajo dejavnost notranjega revidiranja,
- letnega poročanja NRS in zunanjih izvajalcev,
- ovir pri delu NRS in zunanjih izvajalcev,
- kadrovske zasedbe NRS
- sodelovanja NRS z zunanjimi izvajalci,
- zrelosti PU na področju upravljanja tveganj ter vloge notranje revizije pri tem,
- zunanjega izvajanja notranjega revidiranja s strani notranjih revizorjev, zaposlenih v PU ter
- uresničevanja priporočil notranje revizije ter sistema spremljanja napredovanja.

Podrobnejši prikaz analize podatkov o porabi časa za izvajanje notranjerevizijskih aktivnosti v NRS, številu in vrstah opravljenih notranjih revizij v letu 2017 ter prikaz ugotovljenih pomanjkljivosti, nepravilnosti in napak pri notranjerevizijskih pregledih NRS in zunanjih izvajalcih notranjega revidiranja v letu 2017 je razviden iz **Priloge 3**, **Priloge 4** in **Priloge 5**.

¹⁴ 20 letnih poročil NRS neposrednih PU, 9 poročil posrednih PU in 9 letnih poročil skupnih NRS neposrednih in posrednih PU. 2 PU letnega poročila notranje revizije za preteklo leto UNP nista predložili v roku, kot ga zahtevajo Usmeritve (do zaključka februarja), in sicer NRS Ministrstva za zdravje in SNRS Univerze v Ljubljani.

¹⁵ Vprašalnik ni bil posredovan Ministrstvu za pravosodje, ki je v skladu s 7. odstavkom 100. člena ZJF dolžan organizirati notranje revidiranje za svoje potrebe in za potrebe organov iz njegove pristojnosti, in sicer iz razloga, ker je skupna NRS, organizirana pri Ministrstvu za pravosodje, v letu 2017 prenehala s svojim delovanjem.

¹⁶ 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«.

¹⁷ Vprašalnik so izpolnile vse NRS, razen skupna NRS občin Jesenice, Bohinj, Gorje, Kranjska gora in Žirovnica, ki v letu 2017 ni delovala. Od 39-ih NRS, ki so vprašalnik izpolnile, pa je ena (to je NRS, organizirana pri Osnovnem zdravstvu Gorenjske) sredi leta 2017 prenehala s svojim delovanjem.

¹⁸ Med lastne NRS že drugo leto zapored štejemo tudi NRS, organizirano pri Občini Trbovlje, ki sicer na podlagi predhodno sklenjenih dogovorov zagotavlja notranje revidiranje tudi posrednim PU občine, vendar skupna služba formalno ni ustanovljena.

3.2.1 Organiziranost notranjega revidiranja ter kadrovska zasedenost NRS

Iz analize 39 – ih izpoljenih in oddanih vprašalnikov o delu NRS izhaja, da je bilo na dan 31.12.2017 pri PU zaposlenih skupaj 81 notranjih revizorjev s pridobljenim nazivom PDNR ali DNR, pri čemer velja poudariti, da je bilo kar 16 (41%) NRS takšnih, v katerih je bil zaposlen zgolj en sam notranji revizor, ena od NRS pa je bila med letom ukinjena in na dan 31.12.2017 ni imela zaposlenih.¹⁹ Strukturo NRS glede na število zaposlenih notranjih revizorjev predstavljamo v **Tabeli 3**.

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 ukinjena med letom/na dan 31.12.2017 ni imela zaposlenih	1	3%			1	3%
NRS z zaposlenim enim DNR/PDNR	15	50%	1	11%	16	41%
NRS z zaposlenima dvema DNR/PDNR	7	23%	3	33%	10	26%
NRS z zaposlenimi tremi DNR/PDNR	5	17%	3	33%	8	20%
NRS z več kot tremi zaposlenimi DNR/PDNR	2	7%	2	23%	4	10%
SKUPAJ	30	100%	9	100%	39	100%

Vir: Vprašalnik o delu NRS v letu 2017

Podrobnejši podatki glede na obliko zagotavljanja notranjega revidiranja, pridobljeni in analizirani na podlagi izpoljenih vprašalnikov o delu NRS za leto 2017, so razvidni iz **Tabele 4**.

Tabela 4: Osnovni podatki po oblikah zagotavljanja notranjega revidiranja

Organizacijska oblika	Lastne NRS	Skupne NRS	Skupaj LNRS in SNRS	Zunanji izvajalci	Skupaj NRS in ZI
Število analiziranih vprašalnikov k LP o delu za leto 2017	30	9	39	53	92
pri NPU ^{1L} državnega proračuna	19	3	22		
pri NPU občinskega proračuna	2	6	8		
pri PPU ^{2L} državnega proračuna	7	0	7		
pri PPU občinskega proračuna	2	0	2		
Število vseh zaposlenih PDNR na dan 31.12.2017	14	3	17	11	28
Število vseh zaposlenih DNR na dan 31.12.2017	42	22	64	77	141
Število vsega zaposlenega osebja v NRS oz. vseh revizorjev pri ZI ^{3L}	64	28	92	88	180
Skupaj potrebe po zaposlenih revizorjih po mnenju vodij NRS	97	40	137		
Povprečno število let delovanja NRS	12,8	8,3	11,8	7,5	9,3
Število vključenih PU v revizijsko okolje NRS ²⁰	195	360	555		
Število opravljenih notranjih revizij	162	201	363	669	1.032
Povprečno število opravljenih notranjih revizij na revizorja	2,9	8,0	4,5	7,6	6,1
Povprečno število opravljenih notranjih revizij na zaposlenega	2,5	7,2	3,9		

Vir: Vprašalnik o delu NRS in vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev v letu 2017

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

¹⁹ To je bila NRS, organizirana pri Osnovnem zdravstvu Gorenjske.

²⁰ Pri navedbi tega podatka so bili zajeti tisti (neposredni) proračunski uporabniki, ki v skladu z zahtevami ZJF in Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list št. 72/02) sodijo v revizijska okolja lastnih NRS. To so:

- (1) organi v sestavi ministrstev, ki so (z izjemo FURS ter ARSKTRP, ki imata lastno NRS) skladno z zahtevami ZJF del revizijskega okolja ministrstev,
- (2) upravne enote, ki so v skladu z zahtevami ZJF vključene v revizijsko okolje NRS MJU,
- (3) sodišča ter državna tožilstva, ki so v skladu z zahtevami ZJF vključena 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 zahtevami ZJF organizirane predvsem pri NPU državnega proračuna, sledijo večji javni zavodi, število lastnih NRS pa se iz leta v leto ne spreminja,
- je število notranjih revizorjev, zaposlenih pri PU v letu 2017, glede na predhodno leto ostalo enako, vendar pa se je število vsega zaposlenega osebja v NRS zmanjšalo za eno osebo,
- sta v NRS, organiziranih pri ministrstvih, v povprečju manj kot dva zaposlena, pri čemer eno od ministrstev (t.j. Ministrstvo za pravosodje) nima zagotovljene funkcije notranjega revidiranja,
- so kadrovske bolj okrepljene NRS v nekaterih organih v sestavi, večjih zavodih ter večjih skupnih NRS, organiziranih na nivoju lokalne samouprave,
- se je število PU, vključenih v revizijska okolja lastnih NRS¹⁹ glede na predhodno leto povečalo za 4 PU, število PU, vključenih v revizijska okolja skupnih NRS, pa se je povečalo kar za 27 PU,
- so skupne NRS organizirane predvsem pri občinah (šest služb),²¹ pri ministrstvih pa je organizirana le ena takšna služba,²²
- bi glede na obsežnost svojih revizijskih okolij, skladno z oceno vodij NRS, morale lastne in skupne NRS zaposlovati v povprečju skoraj dvakrat več revizorjev kot jih dejansko zaposlujejo,²³
- je število lastnih NRS v letu 2017 ostalo na enaki ravni kot v letu 2016, pri čemer je ena od teh služb sredi leta 2017 prenehala s svojim delovanjem, število skupnih NRS pa se je glede na preteklo leto zmanjšalo za 1,
- se je število NRS z enim samim zaposlenim notranjim revizorjem v letu 2017 zmanjšalo za dve službi (takšnih služb je bilo v letu 18), za polovico pa je upadlo število večjih NRS z več kot tremi zaposlenimi (iz 8 tako velikih služb v letu 2016 na 4 službe v letu 2017), in sicer na račun povečanja NRS z dvema in tremi zaposlenimi,
- lastne NRS povprečno delujejo že 13 let, skupne NRS, ki so se začele ustanavljati kasneje, pa v povprečju 8 let.

Tabela 5: Število NRS in državnih notranjih revizorjev v obdobju 2014 – 2017

	2014	2015	2016	2017
Število LNRS	30	30	31	30
Število SNRS	10	11	10	9
Število delujočih NRS	40	41	41	38
Število izpolnjenih vprašalnikov	38	40	40	39
Število zaposlenih DNR	54	59	64	64
Število zaposlenih PDNR	18	19	17	17
Število zaposlenih DNR in PDNR	72	78	81	81
Število vseh zaposlenih v NRS	92	91	93	92

Vir: Vprašalnik o delu NRS in vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev v letu 2014, 2015, 2016 in 2017

V **Tabeli 4** in **Tabeli 5** navedeni podatki kažejo, da se kljub nenehnemu opozarjanju notranjih revizorjev ter UNP tako v letnih poročilih kot tudi v okviru pregledov, ki jih le – ta izvaja na podlagi 101. člena ZJF, stanje na področju zagotavljanja kakovostno delujočega in kadrovske ustreznega sistema notranjega revidiranja ne izboljšuje.

²¹ 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, (3) Mestni občini Maribor ter (4) Mestni občini Murska Sobota. 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.

²² To je skupna NRS, organizirana pri MDDSZ, v katero je vključen en PPU, in sicer Javni štipendijski, razvojni, invalidski in preživninski sklad RS. V okviru PU DP so skupne službe sicer organizirane še pri (1) Generalnem sekretariatu Vlade RS in (2) Univerzi v Ljubljani. Slednji PU in navedeno ministrstvo so v letu 2013 oz. 2014 spremenili organizacijsko obliko iz lastne v skupno NRS.

²³ Notranje revidiranje lahko neodvisno in nepristransko daje zagotovila in svetuje poslovodstvu 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 31.12.2017 v pri PU v RS skupaj zaposlenih 81 notranjih revizorjev (s pridobljenim nazivom DNR ali PDNR), vodje NRS pa so navedli, da bi za celovito obvladovanje revizijskega okolja, v katerih delujejo, potrebovali skupaj 137 notranjih revizorjev.

Ne glede na dejstvo, da UNP že dlje časa poudarja prednosti vzpostavljanja skupnih NRS (tako na ravni posameznih resorjev kot na ravni lokalne samouprave) kot možnosti za pomemben napredek na področju obvladovanja tveganj posameznih resorjev ter smotrne oblike zagotavljanja notranjega revidiranja z vidika uporabe materialnih in človeških virov (zlasti za večje število manjših PU), se ta oblika notranjega revidiranja v RS še ni uveljavila v zadovoljivem obsegu. Eden od možnih razlogov, da ta različica zagotavljanja notranjega revidiranja na strani PU ni vzbudila ustreznega interesa je nedvomno lahko kadrovska šibka zasedba obstoječih NRS in težave pri zagotavljanju potrebnega števila kadrovskih virov v NRS. Iz podatkov, predstavljenih v **Tabeli 5**, je moč sklepati, da je porast števila v NRS zaposlenih notranjih revizorjev od leta 2014 do 2017 predvsem posledica dejstva, da so osebe, ki so se v NRS v preteklosti zaposlile brez zahtevanega revizorskega naziva, postopoma ta naziv pridobile oz. so PU poskrbeli za nadomestne zaposlitve v primeru odhodov notranjih revizorjev iz NRS. Porast števila v NRS zaposlenih notranjih revizorjev torej ni bila posledica sprejetja zaveze poslovojestev PU, da organizirajo kadrovsko ustrezno opremljene in posledično kakovostno delujoče NRS.

3.2.2 Obseg in struktura opravljenega notranjerevizijskega dela

V letu 2017 je bila izvedena podrobnejša analiza obsega, strukture in porabe časa 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, je na podlagi analize izpolnjenih vprašalnikov o delu NRS in analize izpolnjenih vprašalnikov o delu zunanjih izvajalcev prikazana tudi primerjava števila in strukture opravljenih vrst notranjerevizijskih pregledov 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 je bila na osnovi poročanj NRS za leto 2017 za lastne in skupne NRS izvedena primerjava povprečnega števila opravljenih notranjerevizijskih pregledov, ki jih v posameznem letu opravi notranji revizor, zaposlen v lastni oz. skupni NRS. Izvedena je bila tudi analiza porabe časa za posamezna notranjerevizijska dejanja, posebej za vsako vrsto NRS. Analize so prikazane v **Tabeli 6** in **Tabeli 7** ter **Sliki 16** in **Sliki 17**.

Tabela 6: Pregled opravljenega dela v NRS v letu 2017

	LNRS		SNRS		Skupaj	
		Delež		Delež		Delež
Skupaj opravljeni notranjerevizijski pregledi v letu 2017	162	45%	201	55%	363	100%
Skupaj zaposlenih revizorjev na dan 31. 12. 2017	56	69%	25	31%	81	100%
Skupaj zaposlenih v NRS 31. 12. 2017	64	70%	28	30%	92	100%
Povprečno letno število izvedenih notranjerevizijskih pregledov/revizorja ²⁴	2,89		8,04		4,48	
Povprečno letno število izvedenih notranjerevizijskih pregledov/zaposlenega	2,53		7,18		3,95	
Povprečno število izvedenih notranjerevizijskih pregledov/NRS	5,4		22,3		9,3	
Povprečno število revizor/dni za revizijo v letu 2017	43		14		27	
Povprečno število dni v letu 2017, ki jih je notranji revizor porabil za izvajanje notranjerevizijskih pregledov	124		113		120	

Vir podatkov: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

²⁴ V prikaz tega podatka so zajete notranje revizije (notranjerevizijski posli), ki so jih opravili pri PU zaposleni notranji revizorji, kot tudi zunanji izvajalci, ki so bili najeti v primerih dopolnitve kadrovskih kapacitet NRS. Iz tega razloga je podatek o številu opravljenih revizij na revizorja, lahko nekoliko višji, kot če bi v analizo zajeli le število tistih notranjerevizijskih poslov, ki so bili opravljeni s strani zaposlenih notranjih revizorjev.

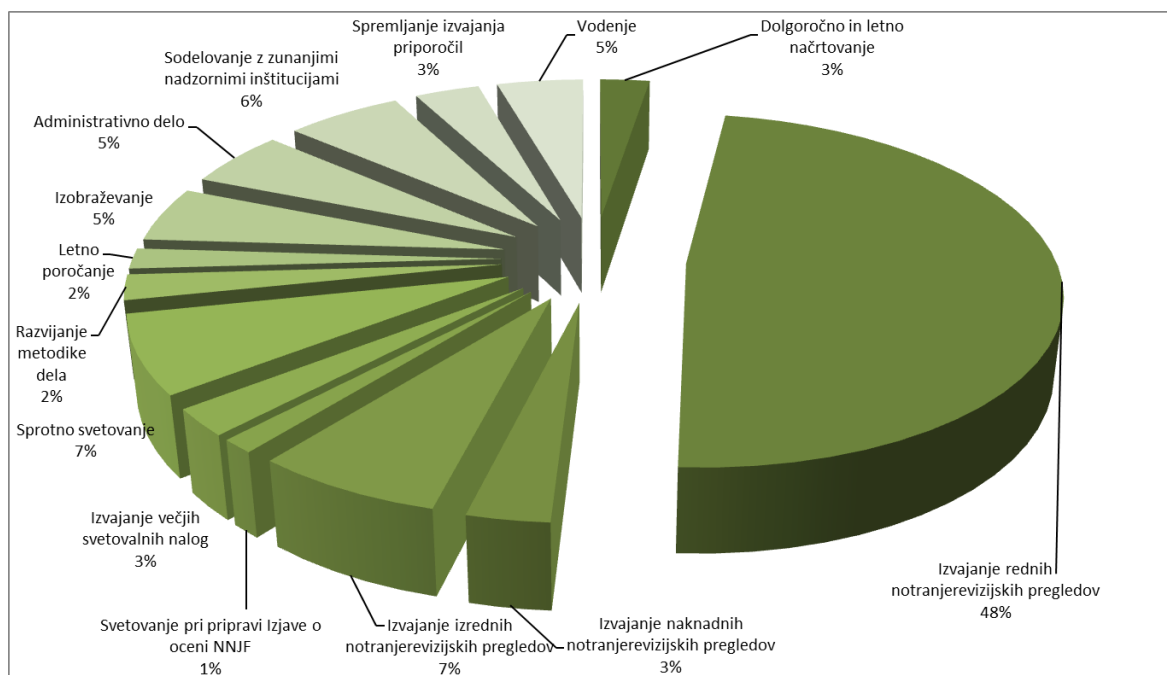
Tabela 7: Pregled porabe časa NRS za opravljanje notranjerevizijskih aktivnosti v letu 2017

Vrsta NRS	LNRS ^{4L}		SNRS ^{5L}		Skupaj	
	Revizor/dnevi	Delež	Revizor/dnevi	Delež	Revizor/dnevi	Delež
Notranjerevizijske aktivnosti v letu 2017						
1. Dolgoročno in letno načrtovanje	304	3%	85	2%	389	2%
2. Izvajanje notranjerevizijskih pregledov	6.934	58%	2.814	62%	9.748	59%
a) Izvajanje rednih notranjerevizijskih pregledov	5.749	48%	2.531	56%	8.280	50%
b) Izvajanje naknadnih notranjerevizijskih pregledov	360	3%	137	3%	497	3%
c) Izvajanje izrednih notranjerevizijskih pregledov	825	7%	146	3%	971	6%
3. Svetovanje pri pripravi Izjave o oceni NNJF	150	1%	42	1%	192	1%
4. Izvajanje večjih svetovalnih nalog	294	3%	131	3%	425	3%
5. Sprotno svetovanje	851	7%	287	6%	1.138	7%
6. Razvijanje metodike dela	276	2%	73	2%	349	2%
7. Letno poročanje	223	2%	56	1%	279	2%
8. Izobraževanje, vključno s sprotnim spremljanjem sprememb zakonodaje	603	5%	194	4%	797	5%
9. Administrativno delo	620	5%	283	6%	903	5%
10. Sodelovanje z zunanjimi nadzornimi inštitucijami	708	6%	63	1%	771	5%
11. Spremljanje izvajanja priporočil (podanih s strani notranje revizije kot tudi drugih nadzornih inštitucij)	397	3%	205	5%	602	4%
12. Vodenje	530	5%	316	7%	846	5%
Skupaj poraba časa za notranjerevizijske aktivnost v NRS v letu 2017	11.890	100%	4.549	100%	16.439	100%

Vir podatkov: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017; **Legenda:** ^{4L}LNRS – lastna LNRS, ^{5L}SNRS – skupna NRS

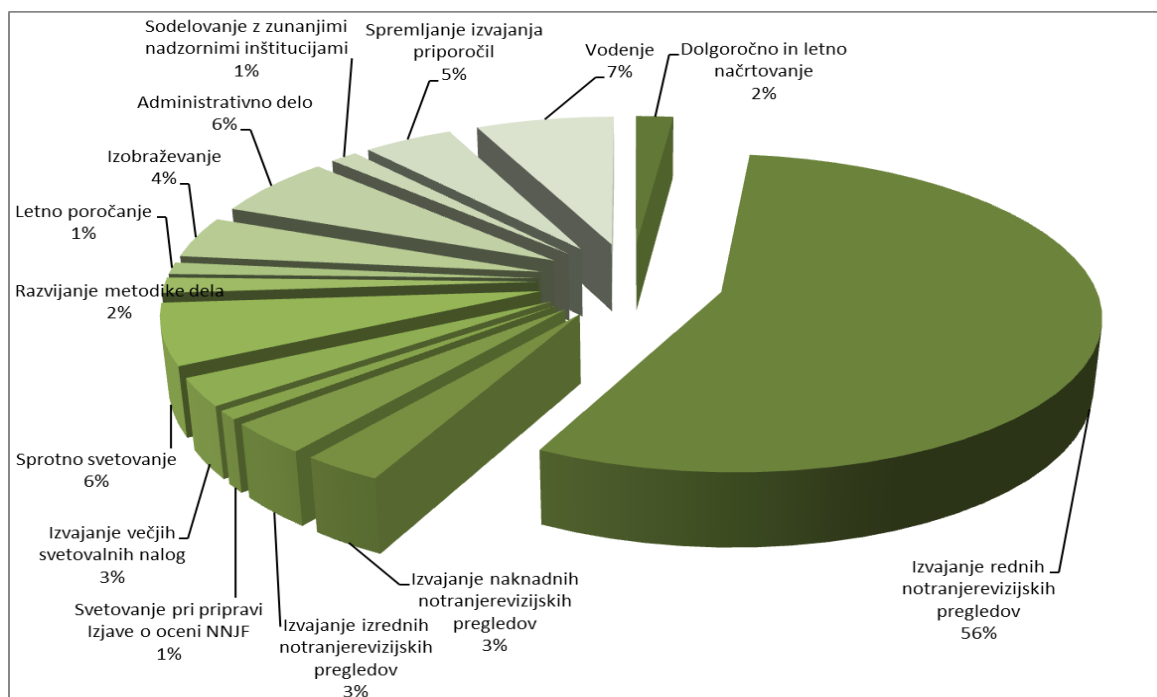
Podrobnejša predstavitev podatkov o porabi časa v NRS je podana v **Prilogi 5** tega poročila.

Slika 16: Poraba časa po strukturi opravljenega dela v lastnih NRS (zbirni podatki) za leto 2017



Vir podatkov: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

Slika 17: Poraba časa po strukturi opravljenega dela v skupnih NRS (zbirni podatki) za leto 2017



Vir podatkov: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

Primerjava porabe časa po strukturi opravljenega dela pri lastnih in skupnih NRS v letu 2017 kaže, da:

- so lastne in skupne NRS izvajanju notranjerevizijskih pregledov v povprečju namenile 59 odstotkov skupno razpoložljivega časa; lastne 58 odstotkov in skupne NRS 62 odstotkov, kar v obeh primerih pomeni zmanjšanje glede na predhodno leto, ko so lastne NRS za izvajanje notranjerevizijskih pregledov porabile 62 odstotkov, skupne pa 63 odstotkov razpoložljivega časa,
- skupne NRS so za izvajanje rednih notranjerevizijskih pregledov porabile nekoliko več časa kot lastne NRS, in sicer 56 odstotkov v primerjavi z 48 odstotki, kar je v primeru lastnih NRS nekoliko manj kot v letu poprej (49 odstotkov), v primeru skupnih NRS pa nekoliko več kot v predhodnem letu (53 odstotkov),
- so izvajanju izrednih (nenačrtovanih) notranjerevizijskih pregledov tako lastne kot skupne NRS namenile manj časa kot leto poprej, in sicer lastne 7 odstotkov (v predhodnem letu 11 odstotkov), skupne NRS pa 3 odstotke (v predhodnem letu 8 odstotkov),
- so skupne NRS namenile nekoliko manj (9 odstotkov) razpoložljivega časa za izvajanje sprotnega svetovanja ter večjih svetovalnih nalog kot lastne NRS (10 odstotkov). Lastne NRS so v letu 2017 izvajanju sprotnega svetovanja ter večjih svetovalnih nalog namenile nekoliko več časa kot leto poprej (7 odstotkov), skupne NRS pa enako kot v predhodnem letu (9 odstotkov). Pri tem je glede na podatke preteklega leta zaznati porast porabe časa za sprotna svetovanja pri lastnih NRS za tri odstotne točke (iz 4 na 7 odstotkov), pri skupnih NRS pa ta odstotek ostaja na enaki ravni kot leto poprej (6 odstotkov);
- so tako skupne kot lastne NRS namenile v povprečju 1 odstotek razpoložljivega časa za svetovanje in koordinacijo aktivnosti pri pripravi Izjave o oceni NNJF. UNP pri tem poudarja, da je za pripravo Izjave in verodostojnost podatkov v njej v celoti odgovoren predstojnik PU. Notranja revizija lahko v tem procesu sodeluje kot usmerjevalec in svetovalec, nikakor pa ne prevzema kakršnihkoli operativnih nalog in odgovornosti za pripravo Izjave;
- so sodelovanju z zunanjimi nadzornimi inštitucijami tudi v letu 2017 namenile več razpoložljivega časa lastne NRS, in sicer 6 odstotkov v primerjavi z enim odstotkom v skupnih NRS, kar je enako kot v predhodnem letu,
- so skupne NRS v primerjavi z lastnimi namenile nekoliko več razpoložljivega časa za dolgoročno in letno načrtovanje ter vodenje, in sicer so skupne NRS za izvajanje teh aktivnosti namenile 9

odstotkov razpoložljivega časa, lastne pa 8 odstotkov (kar je v obeh primerih nekoliko več kot v predhodnem letu – 7 odstotkov).

Glede na navedene predložene podatke NRS UNP ugotavlja, da povprečna struktura porabe časa v lastnih NRS ni pomembno drugačna od tiste v skupnih NRS. Manjša odstopanja so zaznana predvsem pri izvajanju rednih in izrednih (nenačrtovanih) notranjerevizijskih pregledov ter sodelovanju z zunanjimi nadzornimi institucijami. UNP bo gibanje vseh kazalnikov spremljal tudi v prihodnje, saj je lahko pomembna informacija predvsem za predstavnike NRS, in sicer za namene medsebojnih primerjav ter morebitno racionalnejšo razporeditev delovnega časa.

Za leto 2017 je bila na podlagi poročanj NRS, predvsem za namen medsebojne primerjave med posameznimi NRS, izdelana ločena analiza porabe časa za različne notranjerevizijske aktivnosti ter analiza učinkovitosti dela v različno številčno zasedenih NRS. Predstavljena je v **Prilogi 5** tega poročila.

3.2.2.2 Podatki o številu opravljenih notranjerevizijskih pregledov po vrstah pregledov v NRS

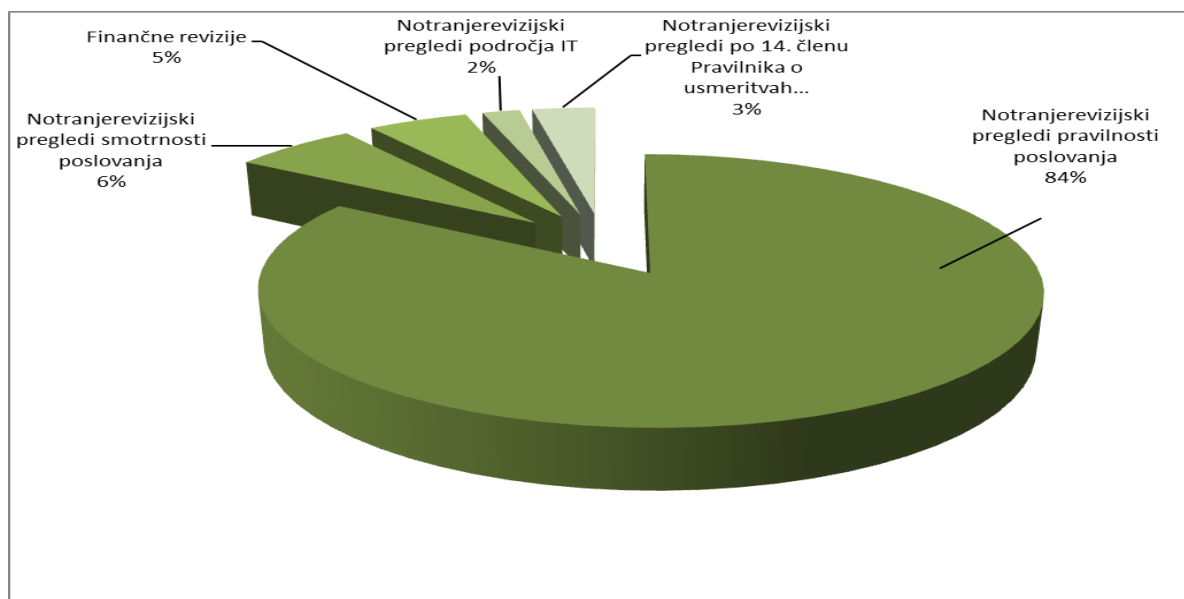
UNP je opravljene notranjerevizijske naloge NRS analiziral z vidika njihovega števila glede na vrste posameznih notranjerevizijskih pregledov, in sicer: (1) notranjerevizijski pregledi pravilnosti poslovanja (skladnosti poslovanja s predpisi), (2) notranjerevizijski pregledi smotrnosti poslovanja (učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti poslovanja), (3) finančne revizije, (4) notranjerevizijski pregledi področja informacijskih tehnologij ter (5) notranjerevizijski pregledi po 14. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ²⁵ (v nadaljevanju: Pravilnik o usmeritvah).²⁶

Analiza navedenih podatkov kaže, da so v letu 2017 NRS skupaj opravile 363 notranjerevizijskih pregledov, kar je za 4 odstotke manj kot v letu poprej. Glede na predhodno leto je bilo v letu 2017 opravljenih več notranjerevizijskih pregledov pravilnosti poslovanja (za 14 odstotkov več kot v predhodnem letu), manj pa notranjerevizijskih pregledov smotrnosti poslovanja (za 37 odstotkov manj kot v letu poprej), finančnih revizij (za 41 odstotkov manj kot v letu poprej) ter notranjerevizijskih pregledov po 14. členu Pravilnika o usmeritvah (za 37 odstotkov manj kot v predhodnem letu). Za leto 2017 je bil prvič pridobljen tudi podatek o izvedenih notranjerevizijskih pregledih področja informacijskih tehnologij, in sicer so bili pri PU v letu 2017 izvedeni 4 pregledi te vrste. Delež opravljenih posameznih vrst notranjerevizijskih pregledov v skupnem obsegu opravljenih notranjerevizijskih pregledov v letu 2017, posebej za lastne in posebej za skupne NRS, je predstavljen v **Sliki 18** in **Sliki 19**.

²⁵ Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).

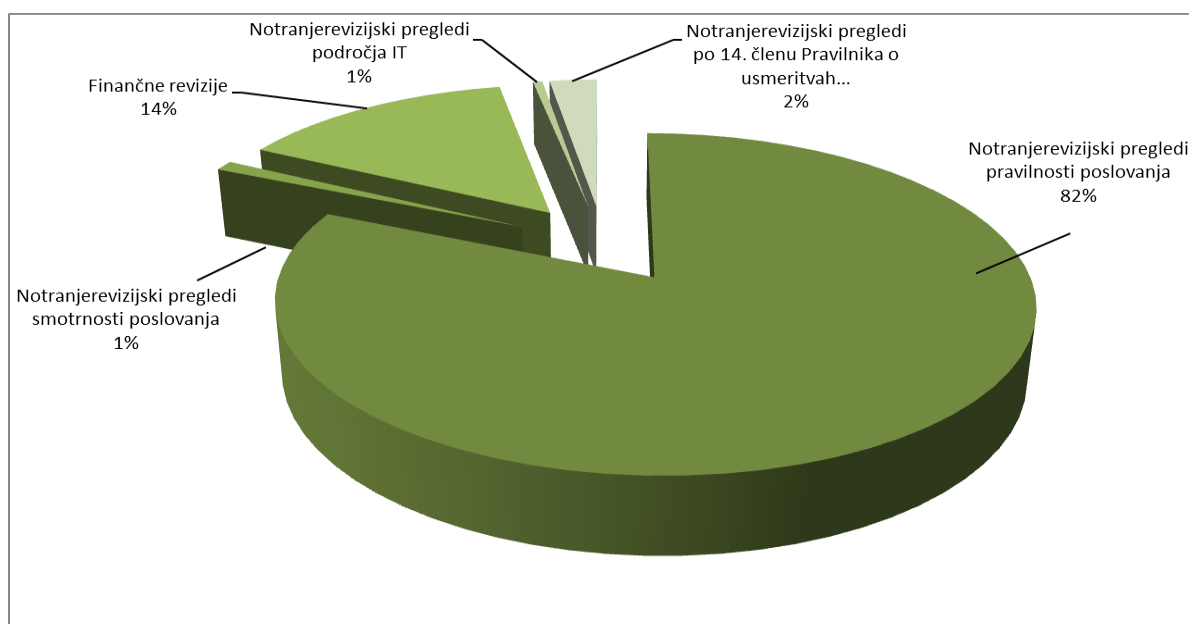
²⁶ 14. člen Pravilnika o usmeritvah določa, da lahko za izvajanje nadzora javnih financ javnih zavodov in drugih izvajalcev javnih služb, ki so PU, pristojna ministrstva in občine uporabijo svojo NRS. NRS pristojnega ministrstva ali občine o ugotovitvah opravljenega revidiranja v javnih zavodih in drugih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

Slika 18: Struktura opravljenih notranjerevizijskih pregledov po vrstah v lastnih NRS v letu 2017



Vir: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

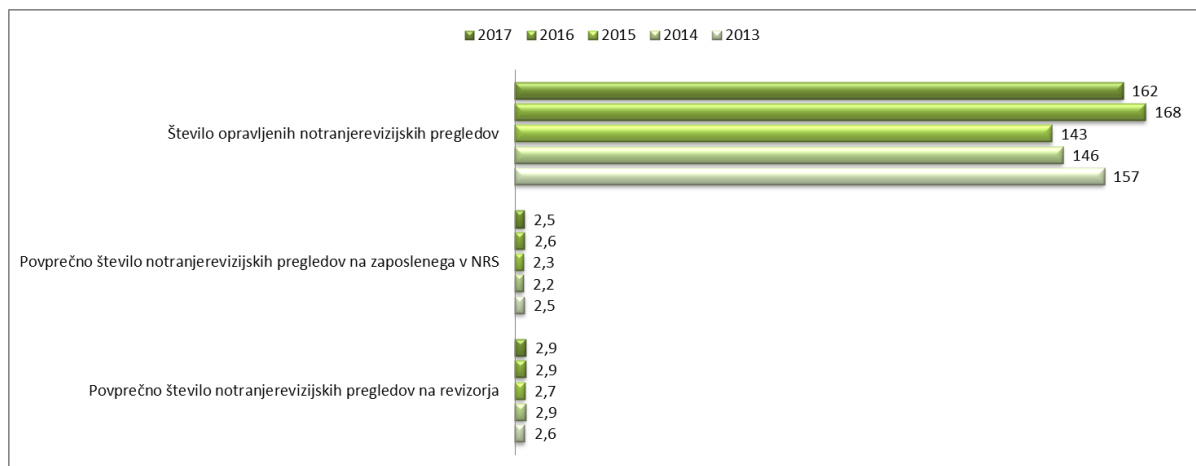
Slika 19: Struktura opravljenih notranjerevizijskih pregledov po vrstah v skupnih NRS v letu 2017



Vir: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

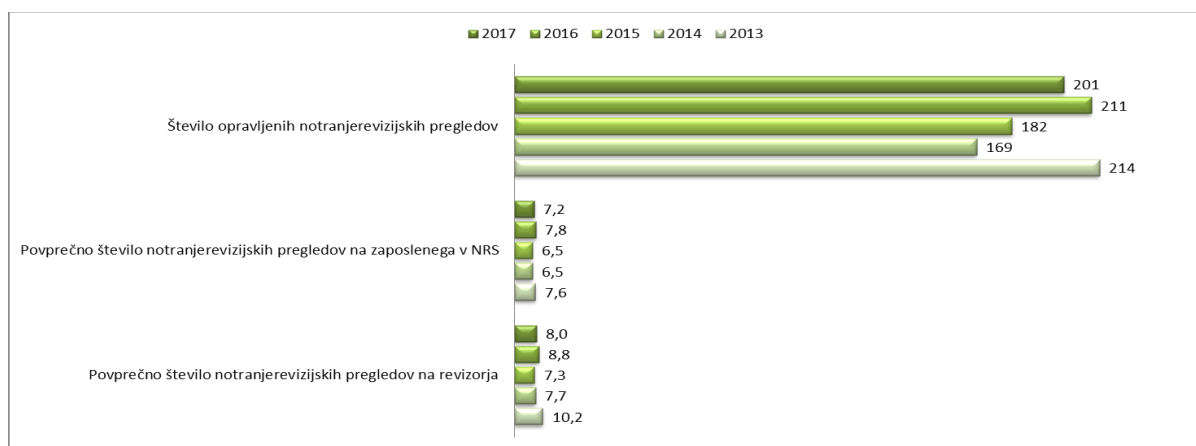
V nadaljevanju so v **Sliki 20** in **Sliki 21** predstavljeni podatki o številu opravljenih notranjerevizijskih pregledih, posebej za lastne NRS in skupne NRS, ter njihova dinamika od leta 2013 naprej.

Slika 20: Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov po letih v lastnih NRS



Vir podatkov: Vprašalniki o delu NRS v letu 2013, 2014, 2015, 2016 in 2017

Slika 21: Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov po letih v skupnih NRS



Vir podatkov: Vprašalniki o delu NRS v letu 2013, 2014, 2015, 2016 in 2017

Iz **Slike 20** je razvidno, da so lastne NRS v letu 2017 izvedle skupaj 162 notranjerevizijskih pregledov, kar je za dobre 3 odstotke manj kot v predhodnem letu (168 notranjih notranjerevizijskih pregledov)²⁷ in 13 odstotkov več kot v letu 2015 (143 notranjih revizij).²⁸

Lastne NRS so v povprečju v letu 2017 opravile 5,4 oz. v letu poprej 5,6 notranjerevizijske preglede. Ob upoštevanju 56 (v predhodnem letu 57) zaposlenih revizorjev,²⁹ je vsak v povprečju izvedel 2,9 notranjerevizijska pregleda, kar je enako kot v predhodnem letu. Iz predstavljenih podatkov v **Sliki 20** izhaja, da se povprečno število notranjerevizijskih pregledov na posameznega revizorja v obdobju od 2013 do 2017 ni bistveno spremenilo (od 2,6 do 2,9 notranjerevizijskih pregledov na posameznega revizorja). Na podlagi predstavljenega je moč sklepati o konstantni učinkovitosti lastnih NRS pri izvajanju notranjerevizijskih pregledov.

Slika 21 kaže, da so skupne NRS v letu 2017 izvedle skupaj 201 notranjerevizijskih pregledov, kar je za slabih 5 odstotkov manj kot v letu poprej (211 notranjerevizijskih pregledov) ter za 10 odstotkov več kot v letu 2015. Skupne NRS so v povprečju v letu 2017 opravile 22,3, v predhodnem letu pa 21,1

²⁷ V oklepajih so podatki o številu opravljenih revizij za predhodno leto.

²⁸ V Sliki 21 in Sliki 22 predstavljamo podatke od leta 2013 naprej, in sicer iz razloga predstave trenda gibanja analiziranih podatkov v obdobju daljšem od treh let.

²⁹ Od tega četrtnina oz. 14 PDNR in 42 DNR.

notranjerevizijske preglede. Ob upoštevanju 25 zaposlenih revizorjev³⁰ (24 zaposlenih revizorjev v letu 2016), je vsak v povprečju izvedel 8, v predhodnem letu pa 8,8 notranjerevizijskih pregledov.³¹

UNP poudarja, da v tem poglavju navedeni podatki predstavljajo statistična povprečja in je brez upoštevanja dodatnih parametrov težko primerjati opravljanje različno obsežnih notranjerevizijskih poslov v različno kompleksnih in zahtevnih okoljih PU. Na podlagi primerjave podatkov o povprečnemu številu opravljenih notranjerevizijskih pregledov v lastnih in skupnih NRS skozi nekoliko daljše časovno obdobje je moč sklepati, da skupne NRS v primerjavi z lastnimi opravijo več notranjerevizijskih pregledov predvsem zato, ker je v skupne NRS vključenih več istovrstnih PU, v katerih lahko izvajajo t.im. prečne revizije. S pomočjo izvajanja teh revizij lahko oblikujejo sistemska priporočila za odpravo pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol pri vseh istovrstnih PU, s čimer lahko učinkoviteje uresničujejo dodajanje vrednosti v revizijskih okoljih, kjer delujejo. Iz navedenega razloga UNP ponovno poudarja smiselnost naporov v smeri povezovanja (oz. (vsaj delnega) centraliziranja) notranjerevizijske funkcije v okolju PU.

V nadaljevanju je v **Tabeli 8** predstavljeno število opravljenih notranjerevizijskih pregledov po vrstah notranjerevizijskih pregledov za lastne in skupne NRS v obdobju zadnjih treh let.

Tabela 8: Število opravljenih notranjerevizijskih pregledov po vrstah in letih v NRS

Leto	2017		2016		2015	
	LNRS	SNRS	LNRS	SNRS	LNRS	SNRS
Vrsta NRS						
Notranjerevizijski pregledi pravilnosti poslovanja	136	164	123	140	99	165
Notranjerevizijski pregledi smotrnosti poslovanja	10	2	19	0	10	2
Finančne revizije	8	29	3	60	4	2
Naknadni notranjerevizijski pregledi			13	5	12	2
Notranjerevizijski pregledi področja IT	3	1				
Notranjerevizijski pregledi po 14. členu Pravilnika o usmeritvah	5	5	10	6	18	11
SKUPAJ	162	201	168	211	143	182

Vir podatkov: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017, 2016 in 2015

Vse večji izzivi, pred katere je postavljen tudi javni sektor, od notranjih revizorjev narekujejo preseganje aktivnosti na področju dajanja zagotovil o skladnosti poslovanja s predpisi (oz. izvajanje notranjerevizijskih pregledov pravilnosti poslovanja) ter večjo osredotočenost na dajanje zagotovil s področja smotrnosti poslovanja. Kljub temu je iz zgoraj predstavljenih podatkov razvidno, da se NRS v manjši meri osredotočajo na ta področja. Notranjerevizijski pregledi smotrnosti poslovanja namreč v povprečju predstavljajo le dobre 3 odstotke vseh opravljenih notranjerevizijskih pregledov v letu 2017. Prav tako je zanimivo, da je v obdobju vse zahtevnejših pogojev, ki jih prinašajo digitalizacija poslovanja ter novi tehnološki trendi, odstotek notranjerevizijskih pregledov področja IT praktično zanemarljiv in predstavlja le dober odstotek vseh izvedenih notranjerevizijskih pregledov.

³⁰ Po podatkih o stanju na dan 31.12.2017 skupaj 25 državnih notranjih revizorjev, od tega: 3 PDNR in 22 DNR.

³¹ Upoštevajoč dejstvo, da so 3 SNRS poročale o tem, da so v letu 2017 najele zunanje izvajalce kot dopolnitev obstoječim kadrovnim kapacitetam NRS in so v ta podatek zajeti tudi notranjerevizijski pregledi, ki so jih opravili zunanji izvajalci, je podatek o številu opravljenih notranjerevizijskih pregledov na posameznega zaposlenega revizorja nekoliko višji kot v primeru, če bi v analizo zajeli le tiste notranjerevizijske preglede, ki so jih opravili v SNRS zaposleni notranji revizorji.

3.2.2.3 Primerjava strukture opravljenih vrst notranjerevizijskih pregledov med zunanjimi izvajalci in NRS

Podatki iz analiziranih 53 vprašalnikov o delu zunanjih izvajalcev (kot tudi podatki o zagotavljanju notranjega revidiranja iz Izjav za leto 2017 (glej poglavje 3.1 tega poročila)) kažejo, da zunanji izvajalci številčno opravijo pretežni delež storitev notranjega revidiranja v javnem sektorju (669 opravljenih notranjerevizijskih pregledov v primerjavi s 363 notranjerevizijskimi pregledi, ki jih opravijo (lastne in skupne) NRS). Struktura posameznih vrst notranjerevizijskih pregledov v letu 2017, izvedenih s strani NRS v primerjavi z zunanjimi izvajalci, je prikazana v **Tabeli 9**.

Tabela 9: Delež posameznih vrst izvedenih notranjerevizijskih pregledov v letu 2017 s strani zunanjih izvajalcev in NRS

	Število opravljenih revizij					
	ZI	Delež v %	NRS	Delež v %	Skupaj ZI in NRS	Delež v %
Notranjerevizijski pregledi pravilnosti poslovanja	563	84%	300	83%	863	84%
Notranjerevizijski pregledi smotrnosti poslovanja	24	4%	12	3%	36	3%
Finančne revizije	40	6%	37	10%	77	7%
Notranjerevizijski pregledi področja IT	5	1%	4	1%	9	1%
Notranjerevizijski pregledi po 14. členu Pravilnika o usmeritvah	37	6%	10	3%	47	5%
SKUPAJ	669	100%	363	100%	1.032	100%

Vir podatkov: Vprašalniki o delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2017

Iz primerjave podatkov, posredovanih s strani NRS ter zunanjih izvajalcev, izhaja, da je struktura opravljenih posameznih vrst notranjerevizijskih pregledov v primeru obeh načinov zagotavljanja notranjega revidiranja precej podobna. Tako zunanji izvajalci kot NRS opravijo največ notranjerevizijskih pregledov pravilnosti poslovanja (zunanji izvajalci 84 odstotkov, NRS 83 odstotkov). Notranjerevizijskim pregledom pravilnosti poslovanja sledijo finančne revizije s 6 odstotki pri zunanjih izvajalcih in 10 odstotki pri NRS ter notranjerevizijski pregledi po 14. členu Pravilnika o usmeritvah s 6 odstotki pri zunanjih izvajalcih in 3 odstotki pri NRS. Zanimivo je, da tudi zunanji izvajalci izvajajo notranjerevizijske preglede področja IT v izredno nizkem obsegu (le 1 odstotek vseh izvedenih notranjerevizijskih pregledov tako pri zunanjih izvajalcih kot pri NRS).

Pet zunanjih izvajalcev je poročalo, da so v okviru izvajanja notranjega revidiranja pri PU v letu 2017 skupaj kar 24 – krat podali revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih, kar kaže na pomemben porast glede na lansko leto, ko je bilo podano le eno takšno mnenje. UNP opozarja, da v tem primeru ne gre za zagotovitev notranjega revidiranja v skladu z zahtevami zakonodajnega in strokovnega okvira NNJF. Vloga notranjih revizorjev ni podajanje mnenj o tem, ali računovodski izkazi izkazujejo resnično in pošteno sliko poslovanja PU, temveč podajanje zagotovil o tem, ali so ključna tveganja PU ustrezno in učinkovito obvladovana.

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

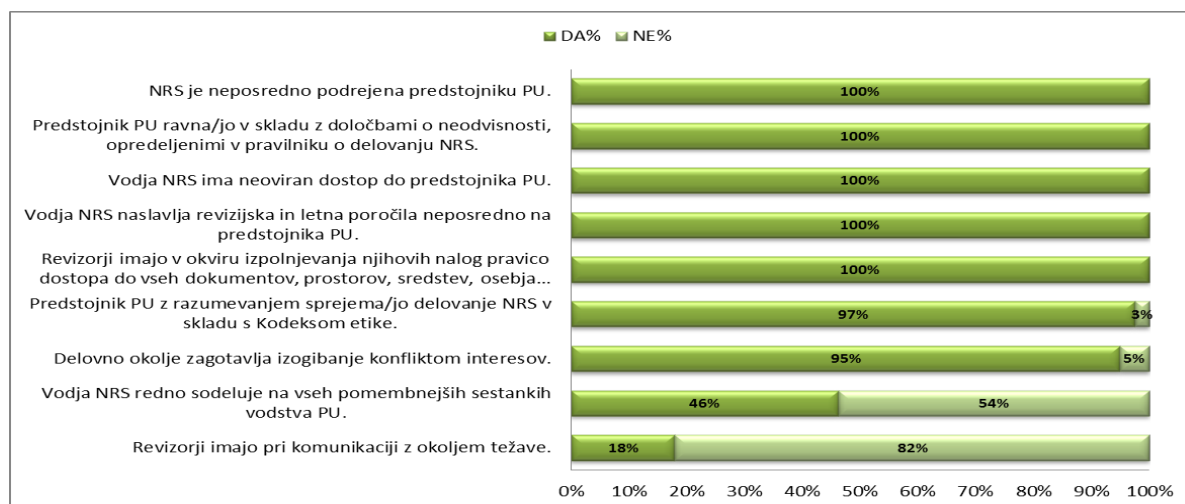
Notranja revizija lahko v PU s svojim delom dodaja vrednost le, če ji je zagotovljena ustrezna organizacijska in funkcionalna neodvisnost ter v okoliščinah, da od vodstva, organa nadzora in revizijskega okolja pridobiva ključne informacije o tveganjih in načinu njihovega obvladovanja. To pomeni, da mora 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. V skladu z Mednarodnim okvirom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, katerega obvezujoče sestavine so prevzete v Usmeritve, je organ nadzora organ upravljanja organizacije na najvišji ravni, ki je pristojen za usmerjanje in/ali nadziranje dejavnosti organizacije in ki mu je odgovorno poslovodstvo.³² V primeru, da notranji reviziji ni zagotovljena ustrezna funkcionalna neodvisnost, je lahko ogrožena objektivnost in nepristranskost njenih mnenj in ugotovitev.

Za leto 2017 so lastne in skupne NRS poročale, da (glej **Slika 22**):

- so vse lastne NRS neposredno podrejene predstojniku PU (v primeru skupne NRS pa predstojnikom PU, vključenim v skupno NRS), na katerega tudi neposredno naslavljajo revizijska in letna poročila notranje revizije,
- imajo vse vodje skupnih in lastnih NRS neoviran dostop do predstojnika,
- vsi predstojniki PU, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z lastno oz. skupno NRS, ravnajo v skladu z določbami o neodvisnosti, opredeljenimi v pravilniku o delovanju NRS,
- imajo vsi notranji revizorji lastnih in skupnih NRS zagotovljen neoviran dostop do vseh dokumentov, podatkov, prostorov, sredstev in osebja ter pravico vpogleda v vse podatke, ki so potrebni za izpolnjevanje njihovih nalog,
- večina predstojnikov (97 odstotkov vprašanih, v predhodnem letu 95 odstotkov) z razumevanjem sprejema delovanje notranjerevizijske, kot določa Kodeks etike,
- v večini primerov (95 odstotkov) delovno okolje zagotavlja izogibanje konfliktom interesov, kar je nekoliko manj kot v predhodnem letu (100 odstotkov), hkrati pa je odstotek tistih, ki imajo pri komunikaciji z okoljem težave (18 odstotkov) nekoliko višji kot leto poprej (12 odstotkov),
- le 46 odstotkov vodij skupnih in lastnih NRS redno sodeluje na vseh pomembnejših sestankih vodstva PU, kar je približno enako kot leto poprej (45 odstotkov).

Slika 22: Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti notranje revizije



Vir: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

V obstoječem sistemu zagotavljanja notranjega revidiranja pri PU je več kot polovica (20 NRS, kar predstavlja 51 odstotkov) NRS organiziranih pri PU, kjer t.im. organ nadzora³³ predstavlja predstojnik PU. V pretežnem številu so to lastne NRS, organizirane pri ministrstvih, vladnih službah, nevladnem oz. pravosodnih neposrednih PU, v enem primeru pa je to javni zavod. Le – ta ima poleg poslovodnega organa (direktorja zavoda) tudi organ z določenimi tako upravljavskimi kot nadzornimi

³² **Organ nadzora** v okolju proračunskih uporabnikov predstavlja:

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

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

funkcijami (t.j. upravni odbor), ki bi po mnenju UNP ter tudi po mnenju resornega ministrstva ustrezno in v skladu z zahtevami Usmeritev predstavljal organ nadzora.

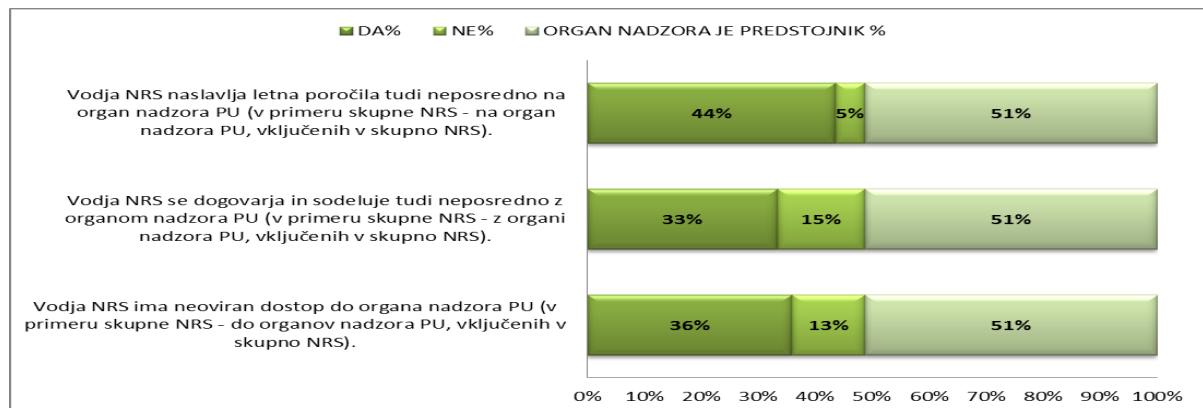
Kljub temu, da je tveganje oslabitve funkcionalne neodvisnosti nekoliko večje v okoliščinah, ko (zaradi statusno pravne organiziranosti in upravljalvske strukture PU) organ nadzora predstavlja predstojnik, je kar 75 odstotkov vodij NRS, zaposlenih pri takšnih PU, mnenja, da je funkcionalna neodvisnost NRS ustrezno zagotovljena. Od tega je več kot tretjina NRS z enim samim zaposlenim notranjim revizorjem, kar teoretično predstavlja enega od dodatnih pomembnih dejavnikov tveganja oslabitve funkcionalne neodvisnosti notranje revizije.

UNP ugotavlja, da se v primerih 19 – ih NRS, ki so vzpostavljene pri PU, kjer organ nadzora predstavljajo sveti javnih zavodov oz. nadzorni odbori na občinski ravni, uresničevanje razmerij funkcijske odgovornosti vodje NRS do organov nadzora izboljšuje. Vodje NRS večinoma (v 89 odstotkih, v preteklem letu pa 65 odstotkov) naslavljajo letna poročila neposredno na organ nadzora ter imajo v večji meri (74 odstotkov, v predhodnem letu pa 70 odstotkov) neoviran dostop do organa nadzora. Odstotek tistih, ki se dogovarja in sodeluje neposredno z organom nadzora pa je nekoliko nižji (68 odstotkov), vendar precej višji kot v preteklem letu (52 odstotkov).

UNP ocenjuje, da je k izboljšanju sodelovanja vodij NRS s predstavniki organa nadzora prispeval tudi proaktivnejši pristop vodij NRS. Aktivnosti, ki so jih vodje NRS v letu 2017 izvajale na tem področju, so bile (1) vzpostavitev sprotne in redne neposredne komunikacije s predstavniki organa nadzora, (2) sodelovanje z organom nadzora v fazi priprave letnih in dolgoročnih načrtov notranje revizije, (3) sodelovanje z organom nadzora pri pripravi pravilnika o notranjem revidiranju ter (4) ponujena možnost izvedbe izobraževanj, na katerih je bila predstavnikom organa nadzora predstavljena vloga in pomen notranje revizije.

V **Sliki 23** je predstavljeno zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti notranje revizije z vidika sodelovanja vodje NRS z organom nadzora.

Slika 23: Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti NRS - sodelovanje z organom nadzora



Vir: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

Razlogi, ki so jih za odsotnost neposrednega sodelovanja z organom nadzora navajali vodje tistih NRS, kjer sodelovanje z organom nadzora še ni ustrezno vzpostavljeno, so predvsem (1) nezainteresiranost predstavnikov organa nadzora za sodelovanje z notranjo revizijo ter s tem povezana tudi nezadostna proaktivnost notranje revizije na tem področju in (2) nezadostna seznanjenost predstavnikov organov nadzora z Usmeritvami ter z vlogo, ki jo ima organ nadzora v skladu z Usmeritvami.

Po mnenju vodij NRS bi k zagotovitvi oz. izboljšanju funkcionalne neodvisnosti NRS največ prispevalo ustrezno opozarjanje in ozaveščanje predstojnikov in predstavnikov organa nadzora s strani UNP

(tako meni več kot polovica (56 odstotkov) anketiranih), centraliziranje notranjerevizijske funkcije PU (13 odstotkov anketiranih) ter vzpostavljane revizijskih odborov, predvsem na ravni ministrstev (10 odstotkov anketiranih).

UNP ugotavlja, da je v primeru, ko si PU notranje revidiranje zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca, uresničevanje ustreznega sodelovanja vodje notranje revizije z organom nadzora slabše kot v primerih vzpostavljenih NRS. Iz analize vprašalnika o delu zunanjega izvajalca namreč izhaja, da jih le 15 odstotkov s predstavniki organa nadzora sodeluje v fazi priprave letnih načrtov notranjega revidiranja, 44 odstotkov pa ob izdaji letnega poročila notranje revizije.

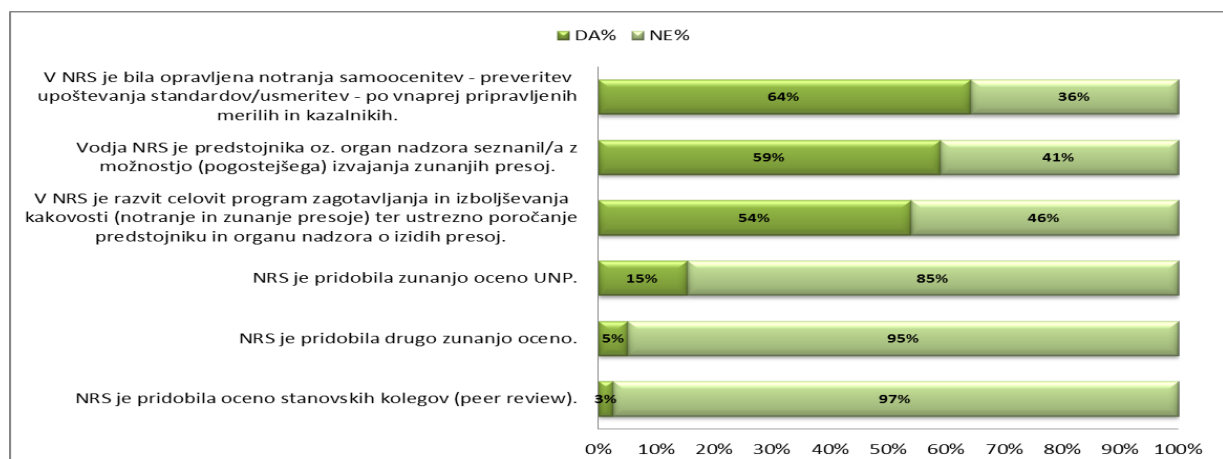
Na področju sodelovanja vodij NRS z vodstvi PU, kljub izpostavitvi te problematike v lanskoletnem letnem poročilu, v letu 2017 ni bilo doseženega bistvenega napredka. Kljub temu, da so vsi vodje NRS že tretjo leto zapored poročali o tem, da imajo zagotovljen neoviran dostop do predstojnika ter imajo z njim v večini primerov vzpostavljeno neposredno in redno komunikacijo, je, podobno kot lani, le slaba polovica vodij NRS odgovorilo, da redno sodelujejo na vseh pomembnejših sestankih vodstev PU. UNP ponovno poudarja, da je za uspešno in učinkovito uresničevanje poslanstva notranje revizije ključna njena usklajenost s strategijami, cilji in tveganji PU. Predpogoj za to je ustrezna informiranost vodij NRS o poslovanju ter o poslovnih odločitvah najvišjega vodstva PU. Le na ta način bo notranja revizija lahko svoje (že tako v večini omejene) vire pravočasno usmerjala na področja ključnih tveganj PU ter uresničila ustrezno dodano vrednost svojega dela.

3.2.4 Zagotavljanje kakovosti dela NRS

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.

Usmeritve od vodje notranje revizije zahtevajo, da razvija in vzdržuje program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti. 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 PU. Program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti naj bi vključeval notranje in zunanje presoje, slednje pa se v okolju PU v skladu z Usmeritvami praviloma nanašajo na izvajanje pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije z Usmeritvami, ki jih na podlagi ZJF izvaja UNP.

Slika 24: Ocenjevanje kakovosti dela NRS v letu 2017



Vir: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

Izsledki analize vprašalnikov k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2017, prikazani v **Sliki 24**, kažejo na napredek NRS na področju izvajanja obdobjnih notranjih presoj, saj je notranjo samoocenitev v letu 2017 izvedlo 64 odstotkov (v preteklem letu 57 odstotkov) NRS. Kljub temu ima le dobra polovica NRS razvit celovit program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti z ustrezno vzpostavljenim poročanjem predstojniku in organu nadzora o izidih tega programa. Upošteva dejstvo, da je program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti orodje za zagotavljanje uspešnosti in učinkovitosti delovanja notranje revizije, katerega namen je v končni fazi poskrbeti za primerno jamstvo deležnikom notranje revizije, je potrebno izdelavo in uporabo programa prilagoditi velikosti in kompleksnosti delovanja posamezne NRS.

UNP na podlagi pristojnosti, opredeljene v ZJF, izvaja preglede skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije PU z Usmeritvami, ki se štejejo kot t.im. zunanje presoje kakovosti. O zunanjih presojah, izvedenih s strani UNP, je v letu 2017 poročalo 15 odstotkov NRS (v preteklem letu 5 odstotkov). Neodvisno od pregledov, ki jih na tem področju izvaja UNP, imajo PU za pridobitev pogostejših zunanjih presoj kakovosti možnost najeti druge neodvisne zunanje pregledovalce ali pregledovalne skupine, o čemer vodja notranje revizije razpravlja s predstojnikom oz. poslovnim organom PU ter z njegovim organom nadzora. Kljub temu, da je večina vodij NRS ta dva deležnika seznanila z možnostjo pogostejšega izvajanja zunanjih presoj, pa se ta možnost v letu 2017 pri večini ni izkoristila. O izvedbi zunanje presoje s strani stanovskih kolegov so poročali le 3 odstotki NRS (v preteklem letu 2 odstotka), o izvedbi zunanje presoje s strani drugih neodvisnih in usposobljenih presojevalcev pa le 5 odstotkov NRS (v preteklem letu 7 odstotkov). Na podlagi analize ocene stanja NNJF je moč sklepati, da je razlog za redke odločitve PU glede najema zunanjih presojevalcev v tem, da je najem povezan z dodatnimi stroški, prezasedenost vodij v kadrovsko šibkih NRS pa po vsej verjetnosti preprečuje pogostejše odločitve za izvajanje stanovskih pregledov kot ene od možnih oblik zunanjih presoj.

3.2.5 Obstoje internih pravnih podlag, ki urejajo dejavnost notranjega revidiranja

V skladu z zahtevami Usmeritev morajo biti namen, pristojnost, odgovornost in naloga notranje revizije uradno opredeljeni v t.im. notranjerevizijski temeljni listini, ki je skladna s poslanstvom notranje revizije ter obveznimi sestavinami Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. V okolju PU ima značaj notranjerevizijske temeljne listine pravilnik, ki v PU ureja dejavnost notranjega revidiranja. Ustrezno pripravljen pravilnik zagotavlja temeljno podlago za kvalitetno, učinkovito in uspešno delovanje notranjerevizijske funkcije kot dejavnosti neodvisnega in nepristranskega dajanja zagotovil in svetovanja z namenom izboljšanja poslovanja PU ter doseganja njegovih ciljev. Spremembe zakonodajnega in strokovnega okvira na področju NNJF kot tudi spremembe v upravljalnih procesih PU narekujejo obdobjno pregledovanje pravilnika ter preverjanje, ali njegova vsebina še zagotavlja usklajenost razumevanja in pričakovanj vodje notranje revizije ter njenih pomembnih deležnikov o delu in rezultatih notranje revizije v PU ter usklajenosti njenega delovanja z zakonskim in strokovnim okvirom NNJF.

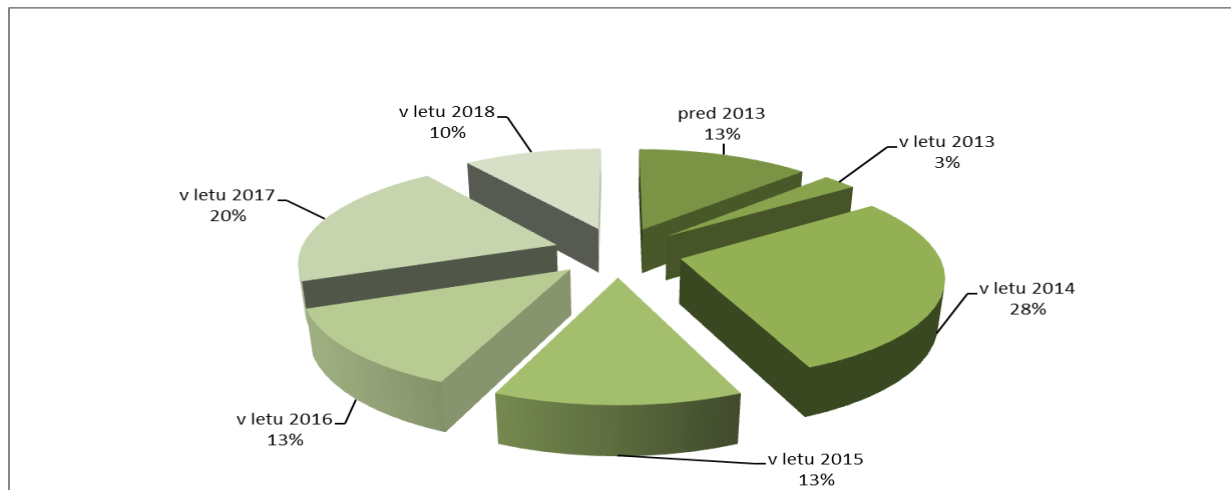
(Prenovljene) Usmeritve, ki so bile uveljavljene s 01.01.2014, vsebujejo opredelitev obveznih sestavin pravilnika, ki v posameznem PU ureja dejavnost notranjega revidiranja, s Stališčem UNP pa je bil določen rok 01.10.2014 za uskladitev vsebin pravilnika s prenovljenimi Usmeritvami. S 01.10.2017 so bile uveljavljene posodobljene Usmeritve, rok za uskladitev vsebin pravilnika z njihovimi vsebinami pa je 01.07.2018.

Na podlagi analize vprašalnikov o delu NRS v letu 2017 je bilo ugotovljeno, da:

- je 33 NRS pravilnik, ki ureja dejavnost notranjega revidiranja, nazadnje posodobilo v obdobju od leta 2014 naprej, od tega ga je 8 NRS posodobilo v letu 2017, 4 pa v letu 2018; to nakazuje veliko verjetnost, da so ga te službe že uskladile s posodobljenimi Usmeritvami, ki so se uveljavile s 01.10.2017;

- najpogosteje navedeni razlog za posodobitev pravilnika, ki ureja dejavnost notranjega revidiranja, je uveljavitev prenovljenih oz. posodobljenih Usmeritev (62 odstotkov), ki mu z 20 odstotki sledijo drugi razlogi (med katerimi so NRS najpogosteje navajale priporočila UNP, podana v okviru izvajanja t.im. zunanjih presoj ter upoštevanje zakonodajnih zahtev in pravnih mnenj) ter z 18 odstotki spremembe v revizijskem okolju notranje revizije.

Slika 25: Število let od zadnje posodobitve pravilnika, ki ureja dejavnost notranjega revidiranja



Vir: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

Iz zgornjega prikaza je razvidno, da kljub danemu opozorilu v Letnem poročilu o stanju NNJF za leto 2016, še vedno kar 16 odstotkov NRS ni spoštovalo prvotno določenega roka za uskladitev pravilnika, ki v posameznem PU ureja dejavnost notranjega revidiranja. UNP opozarja na previsok delež NRS, ki niso uskladile tega akta, saj gre v teh primerih za neupoštevanje določil Usmeritev in obveznih pravil državnega notranjega revidiranja.

PU, ki pristopijo k skupnim NRS, v skladu z zahtevami Usmeritev, funkcijo notranjega revidiranja v svojem okolju poverijo skupni NRS na podlagi pooblastila oz. dogovora, ki ga sklenejo s predstojnikom PU, na nivoju katerega je organizirana skupna NRS.³³ V letu 2017 je vseh 9 skupnih NRS poročalo, da imajo sprejete takšne dogovore z vsakim posameznim PU, vključenim v njihovo revizijsko okolje.

V okoliščinah, ko si PU dejavnost notranjega revidiranja zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca, mora, v skladu z Usmeritvami, pogodba, ki jo PU sklene z izbranim zunanjim izvajalcem, smiselno povzemati »notranjerevizijsko temeljno listino« ter smiselno vsebovati vse bistvene elemente, kot jih za »notranjerevizijsko temeljno listino« zahtevajo Usmeritve. Iz razloga, ker je bilo v praksi zaznati težave pri zagotavljanju skladnosti izvajanja notranjega revidiranja z zakonodajnim in strokovnim okvirom NNJF v primerih, ko si PU notranje revidiranje zagotavljajo z najemom zunanjih izvajalcev, je UNP v letu 2017 izdal Stališče s področja NNJF. Le – to opredeljuje obvezne vsebine pogodbe o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu v primeru, ko si PU notranje revidiranje v celoti zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca.³⁴ Stališče je namenjeno tako predstojnikom ter organom nadzora PU kot tudi zunanjim izvajalcem.

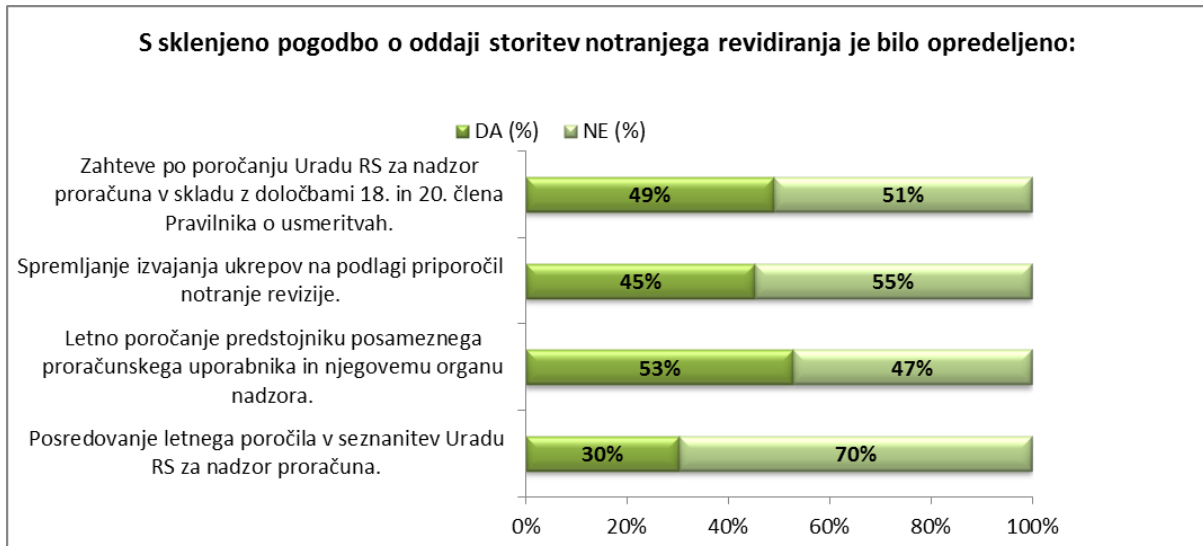
Iz analize vprašalnikov o delu zunanjih izvajalcev izhaja, da zunanji izvajalci v pretežni meri (77 odstotkov) z naročnikom sodelujejo že v fazi priprave pogodbe o oddaji storitev notranjega revidiranja. To pomeni večjo verjetnost, da bodo njena določila skladna z zahtevami Usmeritev ter zakonodajnega okvira NNJF. Kljub temu iz analiz odgovorov zunanjih izvajalcev na vprašanje o tem, ali so s pogodbo

³³ V primeru, ko je skupno NRS (kot organ skupne občinske uprave) ustanovilo več občin, z županom občine ustanoviteljice posrednega PU ter s predstojnikom organa skupne občinske uprave.

³⁴ Stališče je dostopno na naslednji povezavi: http://www.unp.gov.si/si/zakonodaja_in_dokumenti/veljavni_predpisi/usmeritve/

opredelili bistvene sestavine (kot npr. zahteve po poročanju UNP v skladu z določbami 18. in 20. člena Pravilnika o usmeritvah, spremljanje izvajanja ukrepov na podlagi priporočil notranje revizije ter posredovanje letnega poročila v seznanitev UNP) izhaja, da jih je več kot pol odgovorilo negativno, kar je razvidno iz **Slike 26**.

Slika 26: Opredelitev nekaterih bistvenih sestavin pogodbe o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu



Vir: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

Poleg tega več kot polovica (51 odstotkov) zunanjih izvajalcev poroča, da v celoti ne zagotavljajo izvajanje storitev notranjega revidiranja PU upoštevajoč zahteve Usmeritev. Najpogostejši razlog za neskladnost delovanja z Usmeritvami je, da:

- zunanji izvajalci ne izvajajo postopka spremljanja napredovanja (t.j. da ne spremljajo izvajanja priporočil), in sicer večinoma zato, ker imajo z naročniki sklenjene le enoletne pogodbe;
- ne pripravljajo letnih načrtov notranjega revidiranja, ker le – te že pripravi naročnik;
- ne uresničujejo razmerij funkcijskih odgovornosti z organom nadzora posameznega PU.

UNP poudarja, da se s pravilnikom, ki ureja dejavnost notranjega revidiranja, oz. s pogodbo, ki jo PU sklene z zunanjim izvajalcem, zagotavlja temelj za ustrezno ureditev notranjega revidiranja v PU. V primerih neusklajenosti pravilnika oz. pogodbe z določili Usmeritev oz. Stališča UNP niso zagotovljeni temeljni formalni pogoji za uresničevanje vloge, namena, odgovornosti in pristojnosti NRS, izhajajoč iz opredelitve notranjega revidiranja, kot jo podajajo Usmeritve. Prav tako v takšnih primerih niso zagotovljeni ostali pogoji in okoliščine, ki lahko pomembno vplivajo na uresničevanje poslanstva in dodane vrednosti notranjega revidiranja pri PU.

UNP pričakuje, da bodo PU sledili v decembru 2017 izdanemu Stališču UNP v zvezi z obveznimi sestavinami pogodbe o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu in na ta način zagotovili temeljni pogoj za uresničevanje skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije z zahtevami Usmeritev.

3.2.6 Letno poročanje NRS in zunanjih izvajalcev

V skladu z Usmeritvami morajo vodje notranje revizije³⁵ do konca februarja tekočega leta za preteklo leto pripraviti letno poročilo notranje revizije ter ga nasloviti na predstojnika oz. poslovodni organ PU in

³⁵ V skladu z pojmovnikom Usmeritev je vodja notranje revizije oseba na višjem položaju, ki je odgovorna za uspešno vodenje notranje revizije v skladu z internim aktom, ki v PU ureja dejavnost notranjega revidiranja ter Usmeritvami (npr. vodja lastne ali skupne NRS). V primeru, ko je v PU za izvajanje notranjerevizijske dejavnosti zaposlena samo ena oseba, se izraz vodja notranje revizije nanaša na to osebo, ne glede na to, ali je z

organ nadzora. Z njegovo vsebino morajo seznaniti tudi UNP. Zahtevana vsebina poročila je predpisana z Usmeritvami.

UNP je prejel letna poročila notranje revizije vseh 38 – ih na dan 31.12.2017 delujočih NRS. Glede na ugotovitve UNP v lanskoletnem Poročilu o stanju NNJF v zvezi s skladnostjo predloženih letnih poročil notranje revizije z Usmeritvami, je UNP v program letne konference izvajalcev notranjega revidiranja PU uvrstil tudi primere dobre prakse pri pripravi letnega poročila notranje revizije. Analiza predloženih letnih poročil NRS kaže, da so vodje NRS pri predložitvi letnih poročil za leto 2017 v povprečju v nekoliko večji meri sledili zahtevam Usmeritev³⁶ glede na preteklo leto.

Na področju letnega poročanja zunanjih izvajalcev UNP ne ugotavlja želenega napredka, saj je letna poročila notranje revizije posredovalo le 15 zunanjih izvajalcev, kar predstavlja komaj 15 odstotkov od skupno 97 zunanjih izvajalcev, vpisanih v register pri UNP na dan 31.12.2017. Prejeta letna poročila zunanjih izvajalcev vključujejo poročanje o notranji reviziji za 101 PU, kar predstavlja le 8 odstotkov vseh PU, ki so si v letu 2017 notranje revidiranje zagotavljali z najemom zunanjega izvajalca.³⁷ Na podlagi analize odgovorov vprašalnika o delu zunanjih izvajalcev za leto 2017 ter prejetih letnih poročil zunanjih izvajalcev lahko sklenemo, da je dejansko število zunanjih izvajalcev, ki notranje revidiranje v celoti zagotavljajo v skladu z zahtevami Usmeritev, precej manjše od tistega, kar so v vprašalnikih navajali zunanji izvajalci (*glej poglavje 3.2.5 tega poročila*).

UNP opozarja, da je letno poročilo notranje revizije za njegove prejemnike pomembno predvsem zato, ker jim daje zbirno informacijo o delovanju notranje revizije ter pomembnih ugotovitvah v zvezi z upravljanjem PU v konkretnem obdobju. Iz tega razloga so za njegovo pripravo z Usmeritvami zahtevane obvezne sestavine, s pomočjo katerih je deležnikom notranje revizije omogočeno pridobiti celovito sliko o delu notranje revizije in njenem prispevku k izboljšanju upravljalnih procesov v PU. Neupoštevanje zahtev Usmeritev pomeni slabšo kakovost in informacijsko vrednost letnih poročil za najpomembnejše deležnike notranje revizije, ki so tudi prejemniki letnega poročila.

3.2.7 Ovire pri delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2017

Lastne in skupne NRS ter zunanji izvajalci so tudi v letu 2017 poročali o najpogostejših ovirah pri izvajanju notranjega revidiranja. **Slika 27** kaže, da so se v letu 2017 pri delu notranjih revizorjev v lastnih in skupnih NRS ter pri zunanjih izvajalcih ponovile ovire iz prejšnjih let, v približno enakem obsegu. V nadaljevanju so izpostavljene le pomembnejše:

- nejasnost zakonodaje, ki jo tudi pristojni za to različno razlagajo (70 odstotkov odgovorov, v predhodnem letu 68 odstotkov), kar upoštevač poročanja v predhodnih obdobjih lahko nakazuje na prisotnost negativnega trenda,
- o preobremenjenosti zaposlenih je poročalo kar 62 odstotkov vprašanih, stanje pa je v primerjavi s predhodnim letom (64 odstotkov) ostalo na približno enaki ravni,
- 55 odstotkov vprašanih je poročalo, da poslovni procesi pri PU še vedno niso popisani, kar predstavlja izboljšanje glede na predhodno leto (v predhodnem letu 66 odstotkov), vendar je delež tistih PU, ki poslovnih procesov še vedno nimajo ustrezno dokumentiranih, spremljanih in posodobljenih, razmeroma velik in nakazuje na potrebno ukrepanje predstojnikov PU v zvezi z izboljšavami na tem področju,

aktom, ki ureja notranjo organizacijo in sistemizacijo delovnih mest v posameznem PU vzpostavljena NRS ali pa le neposredno predstojniku podrejeno delovno mesto »notranji revizor«. V primeru, da si PU dejavnost notranjega revidiranja v celoti zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca, se izraz vodja notranje revizije nanaša na osebo zunanjega izvajalca, ki je v pogodbi o izvedbi storitve notranjega revidiranja, s PU sklenjeni na podlagi določil zakona, ki ureja javna naročila, določena kot odgovorna oseba za izvedbo notranje revizije. Pri tem je potrebno upoštevati, da je za najem zunanjega izvajalca in s tem za zagotovitev dejavnosti notranjega revidiranja v skladu z določili ZJF odgovoren predstojnik oz. poslovodni organ PU, vodja notranje revizije pa je odgovoren za kvalitetno izvedbo notranjega revidiranja v skladu s podpisano pogodbo ter z Usmeritvami.

³⁶ Standarda SNR2060.SLO.DNR posodobljenih Usmeritev.

³⁷ Vir podatkov: Poročanje predstojnikov PU v Izjavi za leto 2017.

- lastne in skupne NRS so še posebej poročale o ovirah, povezanih s *kadrovsko podhranjenostjo*. Od 39 – ih NRS jih je kar 21 oz. 54 odstotkov (v predhodnem letu 24 oz. 60 odstotkov) navedlo, da jim je oviro pri delu predstavljala *neustrezna kadrovska zasedba*,
- *o neizdelanem registru tveganj* pri PU je še vedno poročala slaba tretjina vprašanih (32 odstotkov), kar je nekoliko manj kot v predhodnem letu (35 odstotkov),
- 35 odstotkov vprašanih je med ovirami navedlo *nerazmejene odgovornosti in pristojnosti*, kot tudi *nejasne razmejitve odgovornosti* (29 odstotkov), kar ne predstavlja pomembnega odstopanja v primerjavi s preteklim letom (40 odstotkov oz. 26 odstotkov), pri čemer velja poudariti, da v PU z nerazmejenimi oz. nejasno razmejenimi odgovornostmi in pristojnostmi zaposlenih, tveganje pojava nezakonitega ravnanja oz. korupcijskih tveganj ni ustrezno obvladovano,
- pri ovirah glede *pomanjkanja IT podpore* (26 odstotkov vprašanih, enako kot v letu poprej) kot tudi *neustrezne IT podpore* (17 odstotkov oz. 23 odstotkov v predhodnem letu) je zaznati šibak pozitiven trend zmanjšanja ovir; UNP ocenjuje, da bo k izboljšanju stanja na tem področju največ prispevala implementacija projekta e – Notranja revizija, ki bo izvajalcem notranjega revidiranja zagotovila enotno informacijsko podporo.

Zaskrbljujoče je, da kljub v podzakonskem aktu³⁸ predpisani obvezi, da PU podrobno opredelijo svoje poslovanje, natančno predpišejo delovne postopke ter razvijejo in vzpostavijo sistem za ocenjevanje in obvladovanje tveganj, še vedno več kot polovica PU nima popisanih poslovnih procesov. Hkratna odsotnost vzpostavljenih in redno posodabljenih registrov tveganj, kot temeljnega orodja za upravljanje tveganj PU, nakazuje na pomembne pomanjkljivosti vzpostavljenega sistema upravljanja tveganj pri zagotavljanju doseganja strateških in operativnih ciljev PU.

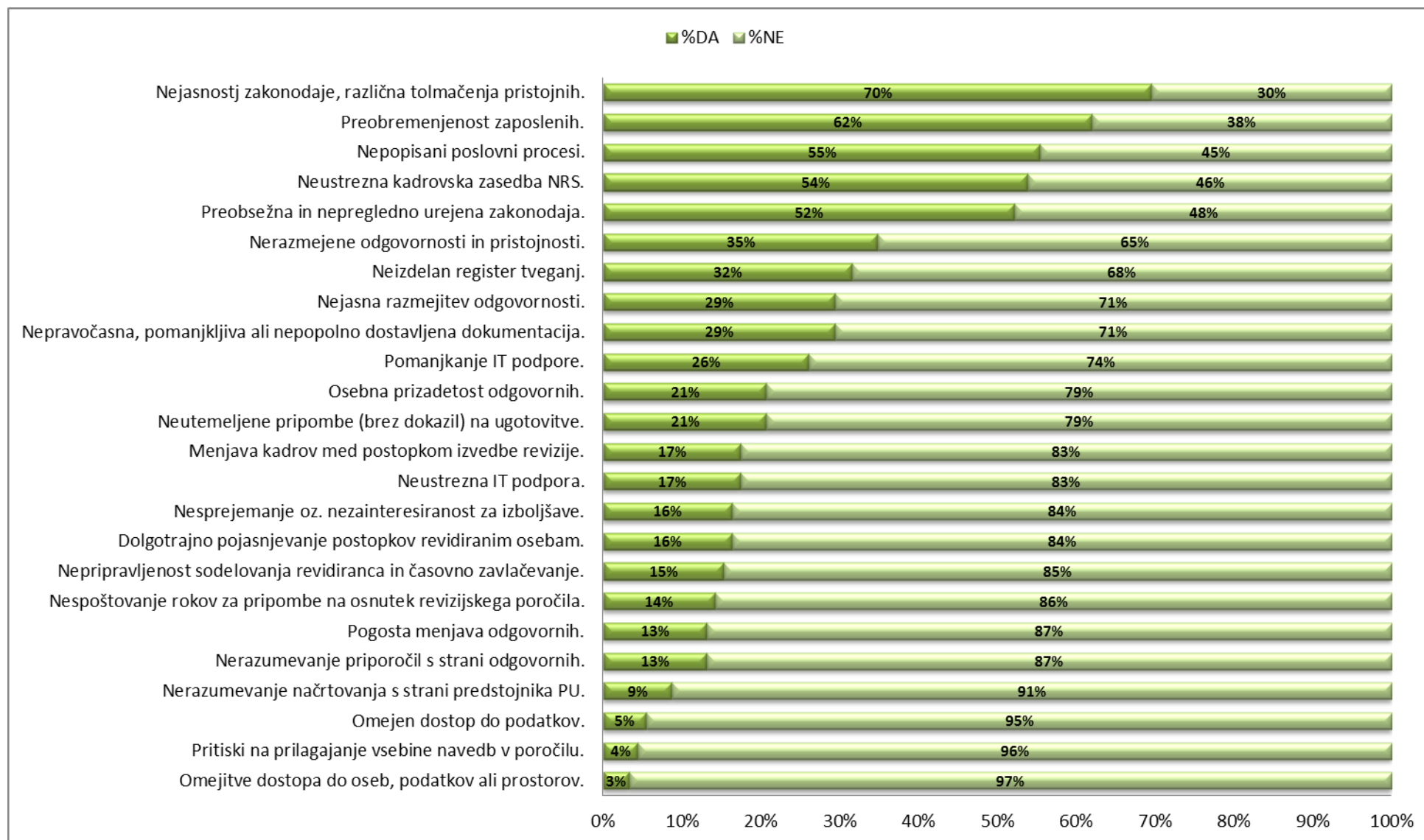
Na podlagi usmeritev, podanih v lanskoletnem Poročilu o stanju NNJF, je UNP v letu 2017 spremljal opravljena *prizadevanja notranje revizije za spodbujanje prepoznavanja in ocenjevanja tveganj*, kot pomembne legitimne vloge notranje revizije³⁹ pri PU.

- Na področju *zagotovitve potrebnega popisa procesov* kot temeljnega pogoja za njihovo uspešno obvladovanje v smislu doseganja strateških in poslovnih ciljev so NRS in zunanji izvajalci predvsem (1) dajali ustrezna priporočila v okviru izvajanja rednih notranjerevizijskih pregledov (poslov dajanja zagotovil), (2) sodelovali pri vzpostavitvi popisa procesov v okviru izvajanja svetovalnih poslov notranje revizije, (3) (pisno) opozarjali predstojnike na obvezo po vzpostavitvi ustreznega in velikosti PU primernega popisa procesov ter (4) izvajali individualne razgovore z vodji revidiranih področij.
- V zvezi z *zahtevo po vzpostavitvi in skrbnem posodabljanju registra tveganj* so zunanji izvajalci in NRS najpogosteje (1) dajali priporočila o nujnosti izdelave registra tveganj ter v izdanih notranjerevizijskih poročilih podajali usmeritve za njegovo pripravo, (2) opozarjali predstojnike o posledicah odsotnosti ustreznega registra tveganj kot temeljnega orodja za upravljanje tveganj PU, (3) se vključevali v procese vzpostavljanja registrov tveganj v okviru izvajanja svetovalnih poslov ter (4) v zvezi s potrebo po vzpostavitvi registrov tveganj opozarjali organ nadzora.

³⁸ 2. člen Pravilnika o usmeritvah.

³⁹ V skladu z zahtevami Usmeritev in Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, izdanega s strani Mednarodnega Inštituta notranjih revizorjev (IIA), katerega obvezujoči elementi so bili prevzeti v Usmeritve, spodbujanje prepoznavanja in ocenjevanja tveganj sodi med legitimne vloge notranje revizije.

Slika 27: Ovire pri delu revizorjev lastnih in skupnih NRS ter zunanjih izvajalcev



Vir: Vprašalniki o delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2017

3.2.8 Kadrovska zasedba NRS

NRS lahko uresničujejo svoje poslanstvo ter zagotavljajo ustrezno kakovost notranjega revidiranja le v primeru, ko imajo zagotovljene zadostne kadrovske in druge (materialne in finančne) vire.

Kot izhaja iz predhodnega poglavja, se več kot polovica NRS sooča s problematiko nezadostne kadrovske zasedbe. Navedeno sovпада s podatkom o potrebnem številu notranjih 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*). Na kadrovsko problematiko posameznih NRS dosledno opozarja tudi UNP v okviru izvajanja pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije PU.

Analiza vprašalnikov o delu NRS kaže, da je kar 30 NRS takšnih, ki bi za obvladovanje revizijskega okolja potrebovale več notranjih revizorjev. V večini primerov so vodje NRS s potrebnim številom notranjih revizorjev seznanile predstojnika oz. organ nadzora PU, vendar pa v večini (60 odstotkov) primerov na podlagi tega ni bilo sprejetih odločitev o okrepitevi NRS. Razlogi za neukrepanje so bili po mnenju večine vodij NRS v pomanjkanju finančnih virov, kar se je odražalo v restriktivni politiki zaposlovanja in kadrovskih načrtih. Drugi razlogi, ki so jih vodje NRS navajale, so še nezadostno razumevanje in odnos posloводства do notranjega revidiranja ter druge prioritete posloводства pri zaposlovanju. V 20 odstotkov primerov (6 NRS) je bila sprejeta odločitev o zaposlitvi dodatnega kadra v NRS, 20 odstotkom NRS pa je bila zagotovljena možnost najema zunanega izvajalca kot dopolnitve kadrovskim kapacitetam NRS.

UNP opozarja, da je kadrovska šibka zasedenost obstoječih NRS resna okoliščina, ki ogroža uresničevanje dodane vrednosti notranje revizije pri PU, saj kadrovske podhranjene NRS v zahtevnejših in večjih okoljih ne zmorejo ustrezno obravnavati svojega revizijskega okolja ter predvsem ključnih tveganj, ki lahko ogrožajo doseganje strateških in operativnih ciljev PU. Posledica navedene slabosti se nazorno kaže predvsem v tem, da notranjerevizijska funkcija ne zmore uspešno uresničevati svoje vloge t.im. tretje obrambne linije v sistemu nadzora upravljanja tveganj PU. To potrjuje tudi vsakoletna analiza mnenj računskega sodišča glede pravilnosti oz. smotrnosti delovanja PU z več let delujočimi NRS.

Iz analize rezultatov vprašalnika o delu NRS, v katerem smo vodje NRS spraševali o številu posameznih vrst mnenj RSRS v letu 2017 za PU (v okviru katerih delujejo NRS ali zanje zagotavljajo storitve notranjega revidiranja), je razvidno, da je 21 NRS (54 odstotkov) navedlo, da je bilo za njihovega PU (oz. v primeru skupne NRS - za PU, vključene v skupno NRS) izdano revizijsko poročilo s strani RSRS.

Po podatkih NRS naj bi bilo njihovim PU v letu 2017 izdanih 70 revizijskih poročil, od katerih je bilo:

- 13 (18 odstotkov, v predhodnem letu 30 odstotkov) primerov revizijskih poročil, v katerih je RSRS podalo PU *mnenje brez pridržka*,
- 45 (63 odstotkov, v predhodnem letu 60 odstotkov) primerov revizijskih poročil, v katerih je bilo podano *mnenje s pridržkom*,
- 6 (8 odstotkov, v predhodnem letu 10 odstotkov) primerov revizijskih poročil *z negativnim mnenjem* ter
- 8 (11 odstotkov) primerov, ko je RSRS *zavrnilo izrek mnenja*.⁴⁰

UNP na podlagi zgoraj prikazanih podatkov ugotavlja poslabšanje stanja v primerjavi s preteklim letom, saj je delež revizijskih poročil pri PU z več let delujočimi NRS, v katerih je RSRS izdalo mnenje

⁴⁰ Primere, ko je RSRS zavrnilo izrek mnenja v letu 2016 nismo spremljali.

s pridržkom, negativno mnenje oz. je izrek mnenja zavrnilo, porasel iz lanskoletnih 70 odstotkov kar na 82 odstotkov.

3.2.9 Sodelovanje NRS z zunanjimi izvajalci

Kljub težavam, s katerimi se NRS srečujejo zaradi kadrovske podhranjenosti, je bila možnost najema zunanje strokovnjaka v letu 2017 (bodisi zaradi potrebnih posebnih znanj bodisi zaradi dopolnitve delovnih zmogljivosti NRS) zagotovljena zgolj devetim NRS (23 odstotkov vseh NRS). Od tega šestim lastnim (20 odstotkov lastnih NRS) in trem skupnim NRS (33 odstotkov skupnih NRS). Stanje se je v primerjavi z lanskim letom nekoliko poslabšalo, saj je bil lani najem zunanje strokovnjaka zagotovljen enajstim NRS (kar je predstavljalo 28 odstotkov vseh NRS), med katerimi so prav tako prevladovali lastne NRS.

5 NRS (13 odstotkov vseh NRS) (med katerimi z 80 odstotki prevladujejo lastne NRS) je najelo zunanje strokovnjaka zaradi potrebnih posebnih znanj. 6 NRS (15 odstotkov vseh NRS), od katerih je polovica lastnih, polovica pa skupnih, je v letu 2017 najelo zunanje strokovnjaka zaradi dopolnitve delovnih zmogljivosti NRS.

Najem zunanjih strokovnjakov je bil v letu 2017 zagotovljen NRS, organiziranim pri posrednih PU državnega proračuna ter pri občinah. Kljub kompleksnejšim in zahtevnim revizijskim okoljem posameznih ministrstev ter v povprečju precejšnji kadrovski podhranjenosti njihovih NRS⁴¹ nobeno od ministrstev svoji NRS ni zagotovilo najema zunanje strokovnjaka ne kot dopolnitve obstoječim kapacitetam in ne zaradi potrebnih posebnih znanj.

V **Tabeli 10** so predstavljeni podatki o najemu zunanje strokovnjaka glede na obliko organiziranosti in velikosti NRS. Podobno kot predhodno leto tudi v letu 2017 ni mogoče sklepati, da bi se najem zunanje strokovnjaka pogosteje zagotavljal v kadrovsko šibkejših NRS.

Tabela 10: Oblika organiziranosti in velikost NRS, ki jim je bil omogočen najem zunanjih strokovnjakov

Število zaposlenih	Najem zunanje strokovnjaka zaradi potrebnih posebnih znanj		Najem zunanje izvajalca kot dopolnitev obstoječim kapacitetam	
	Število NRS	Oblika organiziranosti NRS	Število NRS	Oblika organiziranosti NRS
ŠT.ZAP.=1	1	LNRS PPU DP	2	LNRS PPU DP
ŠT.ZAP.=2	1	LNRS PPU DP	1	LNRS PPU DP
ŠT.ZAP.=3	2	SNRS PPU DP, LNRS PPU DP	2	SNRS uporabnikov OP, SNRS uporabnikov OP
ŠT.ZAP.>3	1	LNRS PPU DP	1	SNRS uporabnikov OP
SKUPAJ	5		6	

Vir: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

Legenda:

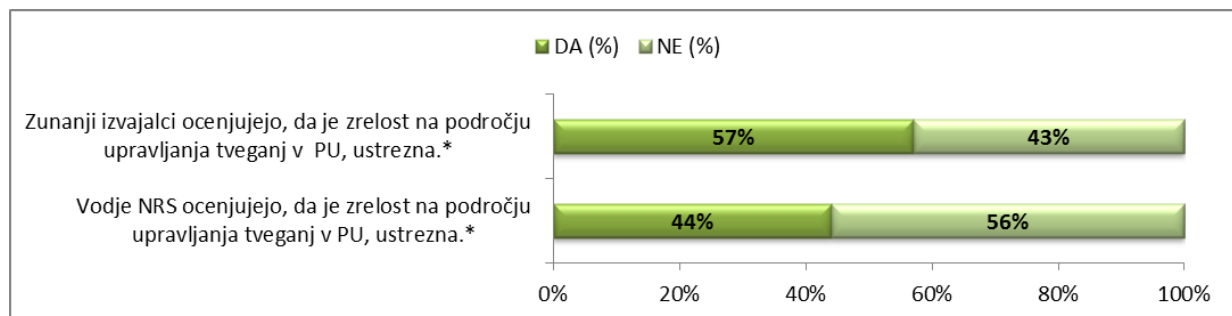
- LNRS ...lastna NRS
- SNRS...skupna NRS
- ŠT. ZAP.=1.... NRS z enim samim zaposlenim notranjim revizorjem
- ŠT. ZAP.=2...NRS z dvema zaposlenima
- ŠT. ZAP.=3...NRS s tremi zaposlenimi
- ŠT. ZAP.>3...NRS z več kot tremi zaposlenimi
- PPU DP...posredni PU državnega proračuna
- OP...občinskega proračuna

⁴¹ Pri vseh ministrstvih skupaj je v NRS zaposlenih 26 notranjih revizorjev, v povprečju pa sta pri posameznem ministrstvu zaposlena manj kot dva notranja revizorja. Kar tretjina vseh ministrstev ima v NRS le enega zaposlenega revizorja. Po oceni vodij NRS ministrstev bi za ustrezno obvladovanje revizijskih okolij ministrstev potrebovali skoraj dvakrat toliko notranjih revizorjev, kot jih imajo sedaj.

3.2.10 Zrelost PU na področju upravljanja tveganj ter vloga notranje revizije

Notranja revizija na področju upravljanja tveganj lahko opravlja storitve dajanja zagotovil in storitve svetovanja, razmerje med enimi in drugimi pa je v veliki meri odvisno od dosežene zrelosti PU na področju upravljanja tveganj.⁴² V okoljih nižje zrelosti PU na področju upravljanja tveganj je smiselno, da notranja revizija naredi večje napore predvsem v smislu vzpodbujanja uvedbe ustreznega procesa upravljanja tveganj. Te naloge notranja revizija lahko pretežno uresničuje z izvajanjem svetovalne dejavnosti. Kljub temu, da je večina predstojnikov PU v Izjavi ustreznost sistema upravljanja s tveganji PU ocenilo z oceno 4 ali več, kar pomeni, da je ustrezen sistem upravljanja s tveganji vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja, pa temu pritrjuje manj kot polovica vodij NRS ter nekaj več kot polovica zunanjih izvajalcev (glej **Slika 28**).

Slika 28: Ocena vodij NRS ter zunanjih izvajalcev glede zrelosti PU na področju upravljanja tveganj

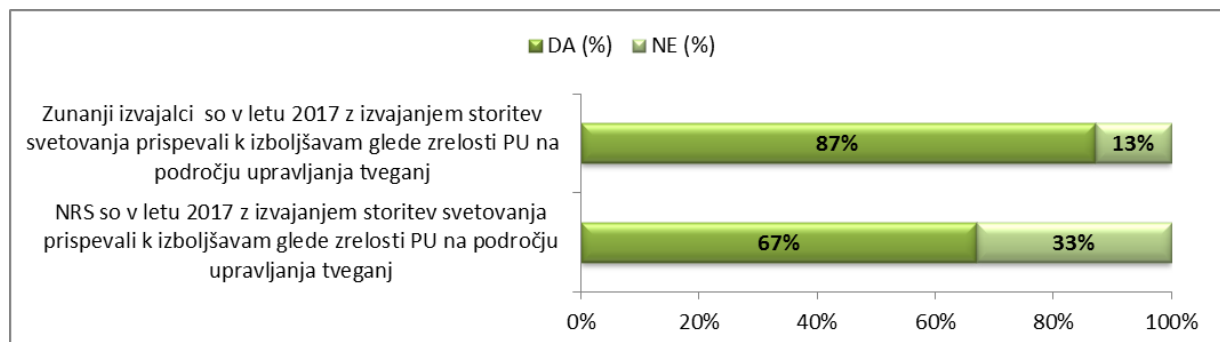


Vir: Vprašalniki o delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2017

* to pomeni, da so jasno definirani cilji PU, tveganja, ki jih ogrožajo ter postopki za obvladovanje tveganj, da obstaja ažuriran register tveganj, ki se dosledno uporablja kot orodje za obvladovanje tveganj, ipd).

Tako NRS kot zunanji izvajalci so v PU z namenom izboljšanja zrelosti PU na področju upravljanja tveganj izvajali svetovalne storitve ter v večini ocenili, da so s tem prispevali k izboljšavam na tem področju (glej **Slika 29**). NRS so najpogosteje sodelovale pri vzpostavitvi in posodabljanju registra tveganja, in sicer v okviru različnih delavnic, usposabljanj in delovnih skupin ter izvajale predstavitev s tega področja v okviru internih izobraževanj. Zunanji izvajalci so sodelovali tudi pri popisih poslovnih procesov in nudili sprotno svetovanje s tega področja predstojnikom.

Slika 29: Delež NRS in zunanjih izvajalcev, ki je z izvajanjem storitev svetovanja prispeval k izboljšavam glede zrelosti PU na področju upravljanja tveganj



Vir: Vprašalniki o delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2017

3.2.11 Zunanje izvajanje notranjega revidiranja s strani notranjih revizorjev, zaposlenih v PU

V primeru, da vodje NRS oz. notranji revizorji, zaposleni pri PU, kot zunanji izvajalci ali za zunanjega izvajalca opravljajo storitve notranjega revidiranja v drugih PU, morajo v skladu z zahtevami Usmeritev

⁴² PU z ustrežno stopnjo zrelosti na področju upravljanja tveganj imajo jasno definirane cilje, opredeljena tveganja, ki ogrožajo doseganje ciljev, ter postopke za obvladovanje tveganj. Vzpostavljen imajo register tveganj, ki se redno posodablja in ga vodstvo PU uporablja kot orodje za obvladovanje tveganj.

pred pričetkom izvajanja takšnega posla obvezno pridobiti soglasje predstojnika PU, pri katerem imajo sklenjeno delovno razmerje (v primerih, ko takšne storitve izvajajo v NRS zaposleni notranji revizorji, tudi soglasje vodje NRS) in ga posredovati UNP. Pri izvajanju takšne dejavnosti morajo upoštevati tudi določila Zakona o javnih uslužbencih, ki se nanašajo na opravljanje drugih dejavnosti in navzkrižje interesov.

Izvajanje storitev notranjega revidiranja kot zunanji izvajalec ali zanj 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, kot sestavnim delom Usmeritev.

Iz analize vprašalnikov o delu NRS v letu 2017 je razvidno, da so zaposleni v NRS PU v letu 2017 kot zunanji izvajalec ali za zunanjega izvajalca izvajali storitve notranjega revidiranja pri drugih PU v dveh primerih. V obeh primerih je bilo predhodno pridobljeno tudi soglasje predstojnika PU, kopiji le – teh pa posredovani UNP.

UNP opozarja na dejstvo, da mu v nobenem od teh dveh primerov ni bilo poslano letno poročilo notranje revizije za PU, ki si je storitve notranjega revidiranja zagotavljal z najemom zunanje izvajalca, kar predstavlja neskladnost delovanja tega zunanje izvajalca z Usmeritvami. Iz analize izjav, kjer predstojniki PU poročajo o zagotavljanju notranjega revidiranja v letu 2017, je razvidno, da razen v navedenih dveh primerih, notranji revizorji, zaposleni pri PU, niso izvajali storitev notranjega revidiranja kot zunanji izvajalec pri drugih PU.⁴³

3.2.12 Uresničevanje priporočil notranje revizije ter sistem spremljanja napredovanja

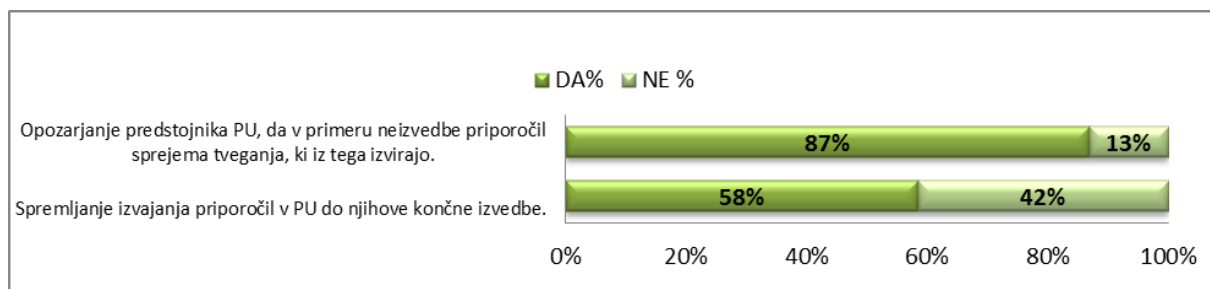
Spremljanje uresničevanja priporočil notranje revizije (t.i.m. spremljanje napredovanja) ter preverjanje, ali so ukrepi vodstva uspešno izvedeni oz. je v nasprotnem primeru poslovodstvo sprejelo tveganje uresničenja posledic neizvedbe ukrepov, je pomembna naloga notranje revizije. Dodana vrednost notranjega revidiranja je dosežena šele z uspešno izvedbo ukrepov na podlagi priporočil notranje revizije oz. s tem, da so o morebitnih nesprejemljivih tveganjih, ki izvirajo iz neizvedbe priporočenih ukrepov, seznanjene ustrezne ravni vodenja oz. upravljanja PU. V primeru, ko si PU notranje revidiranje zagotavlja z zunanjim izvajalcem, morajo biti v skladu z izdanim Stališčem UNP,⁴⁴ v pogodbi, ki jo PU sklene z zunanjim izvajalcem, opredeljene tudi naloge, ki se nanašajo na spremljanje izvajanja ukrepov za uresničenje priporočil notranje revizije..

Iz analiz vprašalnikov o delu zunanjih izvajalcev izhaja, da je imela v letu 2017 le slaba polovica (45 odstotkov) zunanjih izvajalcev s PU sklenjene takšne pogodbe, ki so vsebovale tudi zahtevo po spremljanju izvajanja ukrepov na podlagi priporočil notranje revizije. Posledično je tudi delež zunanjih izvajalcev, ki spremljajo izvajanje priporočil v PU do njihove končne izvedbe oz. predstojnike ustrezno opozarjajo na sprejem tveganj, ki izvirajo iz neuresničenih priporočil, v primerjavi z NRS manjši, kar je razvidno iz **Sluke 30** in **Sluke 31**.

⁴³ Ker aktualne pravne podlage zunanjih izvajalcev in notranjih revizorjev, zaposlenih v PU ne zavezujejo k poročanju o takšnih poslih, ni omogočena pridobitev podatkov o notranjih revizorjih, zaposlenih pri PU, ki bi brez predhodno pridobljenega potrebnega soglasja predstojnika PU, pri katerem so zaposleni, opravljali storitve notranjega revidiranja za zunanje izvajalce.

⁴⁴ Stališče v zvezi z Mednarodnim standardom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju št. 1000 – Namen, pristojnost, odgovornosti in naloga, in sicer »Obvezne vsebine pogodbe o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu storitev notranjega revidiranja v primeru, ko si proračunski uporabnik notranje revidiranje v celoti zagotavlja z najemom zunanje izvajalca«

Slika 30: Sistem spremljanja izvajanja priporočil notranje revizije pri PU, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z zunanjim izvajalcem

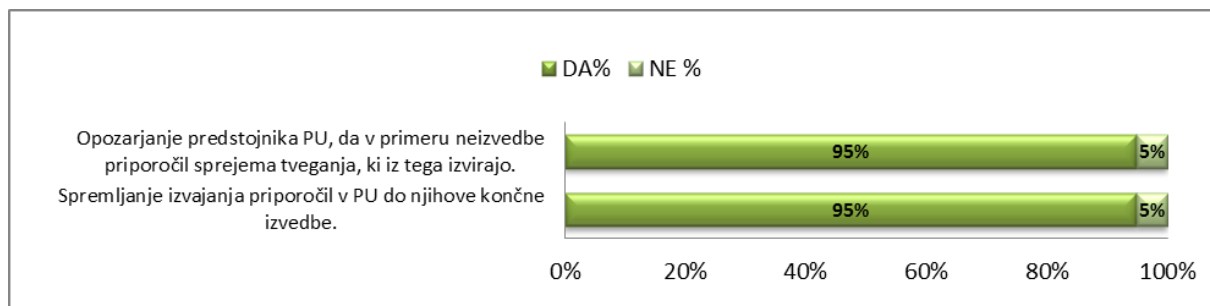


Vir: Vprašalniki o delu zunanjih izvajalcev v letu 2017

Najpogostejši razlog za odsotnost vzpostavitve ustreznega sistema spremljanja izvajanja priporočil, ki so ga navajali zunanji izvajalci, je, da na podlagi sklenjenih enkratnih pogodb za izvedbo storitev notranjega revidiranja v posameznem letu, priporočil ne morejo spremljati do končne izvedbe. V zvezi s tem velja opozoriti, da so zunanji izvajalci v skladu z zahtevami Usmeritev dolžni pripraviti letno poročilo notranje revizije, katerega obvezna sestavina je tudi poročanje o pomembnih revizijskih priporočilih in njihovem uresničevanju ter o odzivih posloводства na tveganje, ki utegne biti po presoji vodje notranje revizije za PU nesprejemljivo. Za namen priprave letnega poročila torej morajo pregledati izvajanje pomembnejših priporočil ter prejemnike letnega poročila opozoriti na tveganja, ki izhajajo iz morebitne neuresničitve priporočil.

Iz analize vprašalnikov k letnemu poročilu o delu NRS izhaja, da so NRS pri vzpostavljanju sistema izvajanja priporočil bistveno uspešnejše, saj ima takšen sistem vzpostavljenih kar 95 odstotkov NRS. Rezultati analize potrjujejo, da učinkovito vzpostavljen sistem spremljanja napredovanja prispeva k uspešnejši in učinkovitejši realizaciji priporočil. Od skupno 2582 priporočil, ki so jih v letu 2017 podale NRS, je bilo s strani predstojnikov sprejetih kar 97 odstotkov priporočil.⁴⁵ Od tega je bilo v letu 2017 uresničenih 41 odstotkov priporočil, 56 odstotkom priporočil pa rok za izvedbo v letu 2017 še ni pretekel. Delež nepravočasno uresničenih priporočil predstavlja le 3 odstotke vseh v letu 2017 sprejetih priporočil.

Slika 31: Sistem spremljanja izvajanja priporočil notranje revizije pri NRS



Vir: Vprašalniki o delu NRS v letu 2017

⁴⁵ Razliko med številom vseh podanih priporočil in številom vseh sprejetih priporočil predstavljajo poleg nesprejetih priporočil tudi priporočila, za katera NRS še niso prejele odzivnih poročil oz. informacije o tem, ali jih bodo posamezni predstojniki sprejeli ali ne.

3.3 Poročanje na podlagi 18. in 20. člena Pravilnika o usmeritvah ter zaznava koruptivnih dejanj v revizijskem okolju notranje revizije

Na podlagi 18. člena Pravilnika o usmeritvah mora notranji revizor o ugotovljenih nepravilnostih, ki kažejo na povzročitev večje škode ali sum kaznivega dejanja, poleg predstojnika obvestiti tudi UNP s t.im. »poročilom o nepravilnostih«. UNP vodi register poročil o nepravilnostih ter je v letu 2017 prejel eno poročilo o nepravilnostih, posredovano s strani vodje NRS PU državnega proračuna. S strani zunanjih izvajalcev UNP t.im. »poročil o nepravilnostih« ni prejel.

V letu 2017 sta le 2 NRS (5 odstotkov vseh NRS) v anketnem vprašalniku navedli, da sta pri izvajanju nalog notranjega revidiranja v njihovem revizijskem okolju zaznali znake koruptivnih dejanj ter o tem tudi poročali predstojnikom PU. Že drugo leto zapored nihče od zunanjih izvajalcev, ki so predložili v celoti izpolnjen vprašalnik, pri izvajanju notranjerevizijske dejavnosti v revizijskem okolju PU ni naletel na znake koruptivnih dejanj. Pri tem ni odveč poudariti, da le slaba polovica vodij NRS (49 odstotkov) meni, da ima notranja revizija kot celota dovolj znanja, da oceni tveganje prevare in način njegovega obravnavanja v PU. Od zunanjih izvajalcev, ki so v celoti predložili izpolnjen vprašalnik, pa je le eden (2 odstotka) mnenja, da ima dovolj znanja, da v okviru vsakega PU, ki mu zagotavlja storitve notranjega revidiranja, oceni tveganje prevare in način njegovega obravnavanja v PU.

UNP opozarja, da morajo notranji revizorji v skladu z 18. členom Pravilnika o usmeritvah pri zaznavi tistih koruptivnih dejanj, ki so obenem tudi kazniva dejanja,⁴⁶ poleg predstojnika obvestiti tudi UNP.

UNP v letu 2017 prav tako ni prejel nobenega t.im. »posebnega poročila«, ki bi ga na podlagi 20. člena Pravilnika o usmeritvah morali vodje NRS pripraviti v primerih, ko se predstojniki ne odzivajo na dana priporočila NRS. Enaka ugotovitev velja tudi za zunanje izvajalce notranjega revidiranja.

3.4 Pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake na podlagi revizijskih ugotovitev ter dodana vrednost notranjega revidiranja

3.4.1 Pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake na podlagi revizijskih ugotovitev NRS in zunanjih izvajalcev

Kot je predstavljeno [v poglavju 3.2.2.](#) tega poročila, so NRS in zunanji izvajalci v okviru izvajanja storitev dajanja zagotovil pri PU v letu 2017 izvedli največji obseg [notranjerevizijskih pregledov pravilnosti poslovanja](#) (skupaj 863 pregledov), sledijo jim [finančne revizije](#) (skupaj 77 pregledov), [notranjerevizijski pregledi po 14. členu Pravilnika o usmeritvah](#) (skupaj 47 pregledov), [notranjerevizijski pregledi smotrnosti poslovanja](#) (skupaj 36 pregledov) ter [notranjerevizijski pregledi s področja IT](#) (skupaj 9 pregledov). Iz tega razloga so se tudi ugotovljene pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake v delovanju notranjekontrolnih sistemov najpogosteje nanašale na notranjerevizijske preglede pravilnosti poslovanja. Pojavljale so se na področju: (1) javnih naročil, (2) stroškov dela, (3) investicijskih stroškov, (4) financiranja, (5) razmejitev pooblastil in odgovornosti, (6) premoženja, (7) neposrednega upoštevanja pravnih podlag ter (8) na nekaterih drugih področjih.

⁴⁶ Koruptivna ravnanja, ki so obenem tudi kazniva dejanja, posebej opredeljuje Kazenski zakonik RS (KZ-1), in sicer:

- Kršitev proste odločitve volivcev (151. čl.)
- Sprejemanje podkupnine pri volitvah (157. čl.)
- Nedovoljeno sprejemanje daril (241. čl.)
- Nedovoljeno dajanje daril (242. čl.)
- Zloraba uradnega položaja ali uradnih pravic (257. člen)
- Jemanje podkupnine (261. čl.)
- Dajanje podkupnine (262. čl.)
- Sprejemanje koristi za nezakonito posredovanje (263. čl.)
- Dajanje daril za nezakonito posredovanje (264. čl.)

Najpogosteje navedene pomanjkljivosti, nepravilnosti oz. napake, o katerih so v letu 2017 poročale NRS in zunanji izvajalci so povzete v **Prilogi 3** (za NRS) in **Prilogi 4** (za zunanje izvajalce).

Podobno kot v preteklosti, UNP tudi za leto 2017 ugotavlja, da se najpogosteje ugotovljene nepravilnosti, pomanjkljivosti oz. napake na navedenih področjih iz leta v leto ponavljajo. To pomeni, da PU v zadostni meri ne namenjajo pozornosti poročilom zunanjih nadzornih organov in institucij, na podlagi katerih bi postopoma izboljševali notranje – kontrolne mehanizme, kar lahko pomeni pomanjkljivosti v delovanju ene od sestavin notranje – kontrolnega sistema, in sicer sistema nadziranja. Le – tega so sicer predstojniki v letu 2017 ocenili z drugo najvišjo povprečno oceno. K odpravi ponavljajočih se nepravilnosti, napak in pomanjkljivosti, bi lahko prispevala (vsaj delna) centralizacija notranje revizije PU, saj bi se na podlagi prečnih notranjih revizij lahko oblikovala sistemska priporočila za odpravo slabosti oz. za izboljšanje poslovanja večjega števila istovrstnih PU (npr. osnovnih šol, zdravstvenih domov, srednjih šol, vrtcev, centrov za socialno delo itd.).

3.4.2 Dodana vrednost notranjega revidiranja po oceni NRS in zunanjih izvajalcev

V letu 2017 so NRS in zunanji izvajalci poročali o področjih poslovanja PU, kjer je bila po njihovem mnenju ustvarjena največja dodana vrednost notranjega revidiranja. Področja, ki so jih NRS in zunanji izvajalci najpogosteje navajali, so (1) stroški dela in kadrovska funkcija, (2) javna naročila, (3) ravnanje s premoženjem, (4) upravljanje s tveganji, (5) računovodstvo ter (6) razmejevanje javne in tržne dejavnosti.

Med ostalimi področji, kjer so notranji revizorji ocenili večjo dodano vrednost svojega delovanja so bila tudi področja izvajanja pogodb, informacijske tehnologije, namenskosti porabe proračunskih sredstev, davčnega obračuna, povečanja transparentnosti poslovanja in poenotenja delovnih postopkov.

Na podlagi podatkov, ki so jih NRS in zunanji izvajalci zagotavljali v vprašalnikih k letnemu poročilu o njihovem delu, ni bilo moč izdelati zbirne ocene finančnega učinka na področjih, kjer je bila ustvarjena največja dodana vrednost. NRS in zunanji izvajalci so kot razloge, zaradi katerih ne morejo opredeliti finančnega učinka svojega delovanja, navajali predvsem odsotnost neposredno merljivih finančnih učinkov. Na področjih, kjer je bilo to vrednost mogoče neposredno utemeljeno oceniti, je bila najvišje ocenjena vrednost finančnega učinka, o kateri je poročala ena od NRS 3,9 mio EUR ter 0,2 mio EUR v primeru, ko je vrednost finančnega učinka dodane vrednosti notranjega revidiranja za PU ocenil zunanji izvajalec.

4. PREVERJANJE DELOVANJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH

4.1 Preverjanje delovanja NRS

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 pri PU z Usmeritvami (v nadaljevanju: pregledi skladnosti) je UNP v letu 2017 z izdajo končnih revizijskih poročil zaključil tri načrtovane preglede, in sicer v Ministrstvu za obrambo, Osnovnem zdravstvu Gorenjske ter ZPIZ. Načrtovan pregled v ZZZS je bil v letu 2017 izveden v pretežni meri, pri čemer je bil v decembru 2017 izdan osnutek revizijskega poročila, podobno velja tudi za načrtovani pregled v Mestni Občini Murska Sobota, za katerega je bil osnutek poročila izdan v začetku leta 2018. UNP je v letu 2017 pričel z izvajanjem obsežnega pregleda skladnosti v 37 – ih občinah, ki jim notranje

revidiranje zagotavlja skupna NRS, ustanovljena pri Združenju občin Slovenije. Zaključek tega obsežnega pregleda skladnosti je načrtovan v letu 2018.

UNP je v okviru izvedbe pregledov skladnosti ocenil skladnost z Usmeritvami na naslednjih področjih:

- (1) namen, pristojnosti, odgovornosti in naloga notranje revizije,
- (2) neodvisnost notranje revizije in nepristranskost notranjih revizorjev,
- (3) strokovnost in potrebna poklicna vestnost notranjih revizorjev,
- (4) zagotavljanje in izboljševanje kakovosti,
- (5) vodenje notranje revizije,
- (6) izvajanje revizijskih in svetovalnih nalog ter
- (7) etičnost delovanja notranjih revizorjev oz. skladnost delovanja notranjih revizorjev s Kodeksom etike.

V primerih ugotovljenih neskladnosti oz. pomanjkljivosti je UNP podal priporočila za izboljšave, ki so se v navedenih petih pregledih skladnosti nanašale predvsem na:

- vsebinske dopolnitve in uskladitve internih aktov, ki v PU urejajo dejavnost notranjega revidiranja z zakonodajnimi zahtevami s področja NNJF in z Usmeritvami,
- uskladitev internih aktov, ki urejajo sistemizacijo delovnih mest v notranji reviziji z zahtevami predpisov s področja NNJF,
- določitev ustreznega organa nadzora PU v skladu z zahtevami Usmeritev ter obvezujočih sestavin Mednarodnega okvira strokovnega ravnanja notranjega revidiranja,
- zagotovitev doslednega uresničevanja razmerij funkcijske odgovornosti in sodelovanja notranje revizije z organom nadzora,
- izdelavo in implementacijo celovitega programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti notranje revizije v skladu z zahtevami Usmeritev,
- izboljšanje postopkov dolgoročnega in letnega načrtovanja notranjega revidiranja ter s tem zagotovitev podlage za usmerjanje notranjerevizijskih aktivnosti na področja pomembnejših tveganj PU,
- zagotovitev pravočasne priprave dolgoročnih in letnih načrtov notranje revizije,
- zagotovitev potrebnih kadrovskega virov na podlagi s strani vodje notranje revizije predhodno izdelanega izračuna potrebnih kadrovskega virov, utemeljenega na zahtevah obvladovanja celotnega revizijskega okolja, kot izhaja iz revizijske ocene tveganj,
- vzpostavitev ustreznega in z zakonodajnim okvirom NNJF predpisanega postopka sprejemanja oz. nalaganja ukrepov na podlagi priporočil notranje revizije,
- uskladitev letnega poročanja notranje revizije z zahtevami Usmeritev,
- izboljšanje izvajanja notranjerevizijskih poslov in zagotovitev njihovega izvajanja v skladu z zahtevami Usmeritev in
- vzpostavitev ustreznega in z Usmeritvami skladnega sistema spremljanja izvajanja ukrepov na podlagi priporočil notranje revizije.

V okviru izvajanja pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije PU UNP izvaja tudi ocenjevanje ustreznosti izvedenih ukrepov za uresničitev priporočil, podanih v okviru pregledov skladnosti. V letu 2017 je izvedel pregled ustreznosti izvedenih ukrepov za uresničitev priporočil v Splošni bolnišnici Murska Sobota ter izdelal dve oceni ustreznosti izvedenih ukrepov za uresničitev priporočil, podanih v pregledu skladnosti v (1) Zdravstvenem domu Adolfa Drolca Maribor ter (2) Občini Trbovlje. Na podlagi v mesecu decembru 2017 prejetega poročila notranje revizije Skupne občinske uprave občin v Spodnjem Podravju (v nadaljevanju: SOU SP) o uresničevanju ukrepov na podlagi priporočil pregleda skladnosti, je UNP v letu 2017 pričel z izdelavo ocene ustreznosti izvedenih ukrepov v SOU SP, ki je bila dokončana v januarju 2018.

4.2 Zagotavljanje notranjega revidiranja PU

V sklopu zagotavljanja notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oz. občinskega proračuna, ki niso dolžni zagotoviti lastne NRS ter niso najeli zunanje izvajalca, je UNP na podlagi 101. člena veljavnega ZJF v letu 2017 zagotovil notranje revidiranje ter izdal dve končni revizijski poročili o izvedeni notranji reviziji pri PU Osnovna šola Frana Erjavca Nova Gorica ter Vrtec Otona Župančiča Slovenska Bistrica.

V okviru notranjega revidiranja 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 notranjega revidiranja je bil podati zagotovilo o tem, ali je sistem notranjih kontrol zasnovan in deluje tako, da omogoča doseganje splošnih načel, ki jih mora PU zasledovati na področju pravilnosti in gospodarnosti poslovanja. Na podlagi ugotovitev je UNP za odpravo pomanjkljivosti in izboljšanje delovanja notranjih kontrol podal priporočila za odpravo pomanjkljivosti v delovanju notranje – kontrolnih sistemov na področjih: (1) evidentiranja delovnega časa, (2) obračuna in izplačila dodatka za izmensko delo, (3) izplačila dodatka za delo preko polnega delovnega časa, (4) obračunavanja in izplačevanja delovne uspešnosti iz naslova povečanega obsega dela zaradi povečane tedenske učne obveznosti, (5) obračunavanja stroškov regresa za prehrano, (6) obračunavanja stroškov prevoza na delo in iz dela ter (7) obračunavanja stroškov službenih potovanj.

UNP v letu 2017 zaradi omejenih finančnih sredstev ni oddal javnega naročila zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja za izvedbo notranjega revidiranja pri tistih PU, ki notranjerevizijske funkcije še nimajo zagotovljene, ampak je tovrstno notranje revidiranje izvajal v minimalnem obsegu v okviru svojih zelo omejenih kadrovskega možnosti.

UNP opozarja na visoko število PU, ki v letu 2017 niso imeli zagotovljenega notranjega revidiranja (iz analize Izjave izhaja, da je takšnih PU kar 775) in na dejstvo, da UNP s svojimi omejenimi kadrovskega in finančnimi kapacitetami ne zmore zagotoviti notranjega revidiranja vsem tistim PU, ki niso dolžni ustanoviti lastne NRS in niso najeli zunanje izvajalca. Ena od možnih rešitev precej visoke odsotnosti zagotovitve notranjega revidiranja v PU bi bilo (vsaj delno) centraliziranje notranjerevizijske funkcije PU ob hkratni zavezi za njeno ustrezno in zadostno kadrovskega okrepitev. Takšne službe bi namreč lahko pomembno izboljšale učinkovitost in uspešnost delovanja notranjerevizijske funkcije PU, saj bi s pomočjo zagotavljanja notranjerevizijske dejavnosti večjemu številu istovrstnih PU izkoristile prednosti prenosa dobrih praks sistema obvladovanja tveganj posameznih PU na celotno skupino istovrstnih PU, hkrati pa z izvajanjem t.im. prečnih notranjerevizijskih pregledov prispevale k odpravi sistemskih pomanjkljivosti upravljanja (tveganj) v skupini istovrstnih PU. Najpomembnejša korist tovrstnih prizadevanj pa bi se odražala v izboljšanjem obvladovanju tveganj posameznih resorjev (npr. zdravstveni, šolski, kulturni, socialni itd.).

5. DRUGE AKTIVNOSTI UNP NA PODROČJU NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V LETU 2017

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 organov nadzora, ipd.). Področja svetovanja so bila v letu 2017 povezana s problematiko: (1) zagotavljanja skladnosti notranjega revidiranja s predpisi s področja NNJF in Usmeritvami v občinah oz. javnih zavodih, (2) zagotavljanja zunanjih presoj kakovosti notranje revizije, (3) zagotavljanja skladnosti delovanja zunanjih izvajalcev z zahtevami zakonodajnega okvira NNJF in Usmeritev, (4) zagotavljanja etičnosti, kakovosti in neodvisnosti izvajanja storitev notranjega revidiranja pri PU, (5) pristojnosti notranjega revizorja po Zakonu o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju

različnih dejavnosti,⁴⁷ (6) zahtevanih strokovnih nazivov za izvajanje notranjega revidiranja PU v RS, (7) t.im. legitimnih vlog notranjega revizorja pri pripravi Izjave, (8) organiziranja izvajanja notranjega revidiranja pri PU ter (9) metodike izvajanja oz. poročanja o poslih dajanja zagotovit.

5.2 Mednarodno sodelovanje

V okviru mednarodnega sodelovanja se je UNP odzval na prošnji (1) Ministrstva za transport, pomorstvo in telekomunikacije Republike Turčije ter (2) Ministrstva za finance Arabske republike Egipt ter v okviru študijskih obiskov tujih delegacij turškim in egiptovskim predstavnikom predstavil način organiziranosti sistema NNJF v RS.

V letu 2017 je UNP s svojo članico aktivno sodeloval v delovni skupini za notranje kontrole v javnem sektorju, ustanovljeni s strani Generalnega direktorata za proračun Evropske komisije (EK). Strokovnjaki, imenovani v delovno skupino, ki so se v začetku leta 2017 srečali tudi v Ljubljani, so pripravili dokumente (1) »Bistvene značilnosti elementov notranjih kontrol«, (2) »Tri linije obrambe v okolju javnega sektorja«, (3) »Dobre prakse držav članic pri optimiziranju notranje – kontrolnih mehanizmov na področju upravljanja EU skladov« ter (4) »Optimiziranje in poenostavitev notranje – kontrolnih mehanizmov«, ki so bili predstavljeni in bili predmet širše obravnave na konferenci v Budimpešti.

UNP je zagotavljal tudi odgovore na vprašanja v zvezi z ureditvijo sistema NNJF v RS, ki so jih postavljali zainteresirani strokovnjaki iz tujine.

5.3 Poročanje OLAF-u in koordinacija z nadzornimi organi

UNP deluje kot AFCOS t.j. nacionalna kontaktna točka za sodelovanje z Uradom OLAF. UNP posreduje Uradu OLAF 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 popravljalnih ukrepov. UNP sodeluje tudi pri pripravi predlogov in sprememb predpisov s področja zaščite finančnih interesov ES.

UNP je v letu 2017 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, pomoč in podporo za uporabnike sistema IMS na nivojih organov upravljanja ter posredoval AMA sporočila.

UNP je v letu 2017 izvedel četrto konferenco o zaščiti finančnih interesov EU, katere poudarek je bil na medsebojni izmenjavi izkušenj iz prakse slovenskih institucij s področja zaščite finančnih interesov EU. Konferenca 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 PU. Na konferenci so bili prisotni tudi predstavniki Medresorske delovne skupine (v nadaljevanju: MDS) za sodelovanje z Uradom OLAF, predstavniki Službe Vlade Republike Slovenije za razvoj in evropsko kohezijsko politiko, Agencije RS za kmetijske trge in razvoj podeželja, Vrhovnega državnega tožilstva, Policije - Uprave kriminalistične policije in Komisije za preprečevanje korupcije. Konferenca je bila organizirana kot 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. Vsebina konference je ponudila prikaz (nad)nacionalnih pristojnosti pri obravnavanju primerov oškodovanja EU proračuna. dotaknila pa se je tudi zelo aktualnega področja, in sicer umetno ustvarjenih pogojev na področju kmetijstva in načinov za obvladovanje tveganja, ki iz tega izvira.

⁴⁷ Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (Uradni list RS, št. 33/11).

V letu 2017 je UNP organiziral sestanek MDS, na katerem so bile članom MDS predstavljene aktualne informacije o delu, poročilih in strokovnih usmeritvah Urada OLAF ter naloge UNP in članov MDS v zvezi z zagotovitvijo kakovostnih odgovorov RS za potrebe sestave letnega poročanja EK o zaščiti finančnih interesov.

UNP je zagotovil udeležbo na sedmih sestankih delovnih teles Urada OLAF in z vsebino ter dokumenti teh sestankov redno seznanjal člane MDS, glede na specifično aktualnost dokumentov pa tudi druge organe, s katerimi sodeluje na področju boja proti nepravilnostim in goljufijam, ki bi škodile finančnim interesom EU. UNP na tak način pomembno prispeva k širjenju relevantnih znanj in strokovnih informacij ter s tem uresničuje svoje poslanstvo v boju proti finančnim nepravilnostim.

UNP je pripravil in objavil nacionalne Usmeritve za poročanje o nepravilnostih za obdobje 2014 – 2020, ki so v pomoč vsem, ki so po uredbah EU dolžni poročati o ugotovljenih nepravilnostih ali sumih goljufije pri koriščenju EU finančnih sredstev. Podlaga za pripravo Usmeritev so številne pravne podlage EU za poročanje o nepravilnostih (s področja kmetijstva, kohezije, ribištva, pomoči nerazvitim, itd). Usmeritve, kakor tudi vsi ostali dokumenti, ki so bodisi pripravljene kot rezultat delovnih skupin Urada OLAF, v katerih občasno sodeluje predstavnik UNP, bodisi so pripravljene v katerem od generalnih direktoratsv EK, so objavljeni in dostopni na spletnih straneh UNP. Od teh dokumentov je v letu 2017 UNP objavil evropske smernice za poročanje o nepravilnostih na škodo evropskih sredstev,⁴⁸ ki jih je pripravila delovna skupina Urada OLAF, kjer je s svojim strokovnim prispevkom sodelovala tudi predstavnica UNP – AFCOS.⁴⁹

6. ANALIZA SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI IN UKREPI ZA NJIHOVO IZBOLJŠANJE

Na podlagi 22. člena Pravilnika o usmeritvah UNP v letnem poročilu o stanju NNJF poda analizo sistemskih neučinkovitosti in predlaga ukrepe za njihovo izboljšavo.

V nadaljevanju na podlagi ugotovljenih slabosti pri delovanju NNJF, predstavljenih v tem poročilu, UNP strnjeno poudarja pomembnejše sistemske neučinkovitosti ter nakazuje potrebne ukrepe za izboljšanje delovanja na področju NNJF.

6.1 Področje notranjega revidiranja PU

6.1.1 Upad pokritosti PU z notranjim revidiranjem

V letu 2017 je prvič po nekajletnem obdobju zaznati upad pokritosti PU z notranjim revidiranjem, prav tako pa tudi upad števila delujočih NRS, pri čemer velja opozoriti, da eno od ministrstev (t.j. Ministrstvo za pravosodje) zaradi odhoda edine zaposlene v NRS tega ministrstva v prvi polovici leta 2017 nima zagotovljene delujoče funkcije notranjega revidiranja v skladu z zahtevami ZJF in podzakonskih predpisov s področja NNJF.

UNP poudarja, da so v obstoječem decentraliziranem sistemu NNJF predstojniki PU odgovorni za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja in da odsotnost zagotovitve notranjega revidiranja predstavlja neskladnost ravnanja predstojnikov PU z določbami zakonodajnega okvira s področja NNJF (zlasti ZJF). Pri tem UNP

⁴⁸ Handbook on Reporting of irregularities in shared management.

⁴⁹ Dokument pokriva različne prakse držav članic EU, ki imajo v svojih nacionalnih ureditvah pogosto različne interpretacije ter definicije nekaterih pojmov, poleg tega pa zaradi razlik v pravnih sistemih obstajajo razlike tudi pri obravnavi in sankcioniranju nepravilnosti. V dokumentu so navedeni številni anonimizirani primeri uspešne, žal pa neenotne nacionalne prakse članic EU pri zaznavanju in poročanju nepravilnosti. Dokument navaja tudi različne nacionalne sodne prakse obravnave nepravilnosti v posameznih članicah EU. Dokument nima pravne narave, ni pravno zavezujoč, služi izključno za pomoč pri pravilni interpretaciji evropskih uredb za poročanje o nepravilnostih.

posebej izpostavlja potrebo po ustreznem razumevanju vloge in pomena notranjega revidiranja s strani predstojnikov PU. To je namreč eden od ključnih predpogojev za pravilno umestitev notranje revizije v upravljalne procese PU ter za uspešno uresničevanje poslanstva notranjega revidiranja v smislu krepitve in zaščite vrednosti PU.

Upad števila delujočih NRS kot tudi upad pokritosti PU z notranjim revidiranjem v letu 2017 predstavljata opozorilo dejanske slabitve in zmanjšane učinkovitosti obstoječega (decentraliziranega) sistema notranjega revidiranja. UNP meni, da bi bilo v prihodnosti na področju razvoja pravnega okvira sistema NNJF potrebno pozornost nameniti širšemu razmisleku o možnostih izboljšanja smotrnosti in kakovosti zagotavljanja notranjega revidiranja, predvsem v smeri postopnega (vsaj delnega) centraliziranja notranjerevizijske funkcije PU ob hkratni okrepitvi kadrovskih in materialnih virov NRS. Na ta način bi se povečala pokritost PU z notranjim revidiranjem ter izboljšalo obvladovanje tveganj pri doseganju ciljev na ravni posameznih resorjev.

6.1.2 Kadrovska podhranjenost NRS

V večini se NRS še vedno srečujejo s kadrovsko podhranjenostjo, saj ostaja število notranjih revizorjev glede na preteklo leto praktično nespremenjeno, hkrati pa se je povečalo število PU, vključenih v revizijska okolja NRS. V obstoječem sistemu notranjega revidiranja PU je kar 41 odstotkov NRS takšnih, v katerih je zaposlen en sam notranji revizor. UNP posebej izpostavlja problematiko slabšanja kadrovske zasedbe NRS ministrstev, saj je kar slaba tretjina NRS ministrstev služb z zaposlenim enim samim notranjim revizorjem, kadrovske potrebe vseh NRS ministrstev pa – po oceni vodij NRS – skoraj dvakrat presegajo število zaposlenih notranjih revizorjev na ministrstvih.

UNP ponovno poudarja, da kadrovske podhranjene NRS v vse bolj zahtevnih in kompleksnih okoliščinah ne zmorejo ustrezno obravnavati revizijskega okolja ter predvsem ključnih tveganj, ki lahko ogrožajo doseganje strateških in operativnih ciljev PU. Prav tako slabše zagotavljajo ustrezno kakovost svojega dela, kot od njih zahtevajo Usmeritve, težje pa uresničujejo tudi potrebno strokovnost in neodvisnost svojega delovanja. Vključevanje novih PU v revizijska okolja obstoječih (skupnih) NRS, brez predhodne zagotovitve ustreznih kadrovskih virov notranji reviziji, pomeni dodatno omejitev kakovostnega zagotavljanja notranjega revidiranja PU.

UNP opozarja, da kadrovska podhranjenost NRS predstavlja več let trajajočo slabost in posledično resno omejitev učinkovitemu delovanju vzpostavljenega decentraliziranega sistema notranjega revidiranja. Posledice takega stanja se odražajo na uspešnosti in učinkovitosti doseganja ciljev celotnega sistema NNJF, torej tako notranjega revidiranja kot tudi preostalih dveh sestavnih delov NNJF, sistema finančnega poslovanja ter sistema notranjih kontrol. Ravno zadnji dve omenjeni sestavini NNJF pa bi lahko, v okoliščinah zagotovitve ustreznih kadrovskih kapacitet za področje notranjega revidiranja, zagotavljali izboljšano obvladovanje tveganj ter posledično doseganje poslovnih ciljev v svojih okoljih.

UNP predlaga, da vodstva PU sprejmejo ukrepe za zagotovitev zadostnih kadrovskih virov NRS, ki naj bodo utemeljeni na zahtevah revizijskega okolja. Pri zagotovitvi kadrovskih virov bi bilo primerno razmisliti tudi o pogostejši uporabi možnosti najema zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja kot dopolnitev kapacitet obstoječim NRS.

6.1.3 Zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti notranje revizije

Kljub temu, da je bil v letu 2017 zaznan napredek na področju sodelovanja vodij NRS s t.im. organi nadzora (npr. nadzornimi odbori na občinski ravni, sveti javnih zavodov oz. javnih agencij, nadzornimi sveti, upravnimi odbori) kot najpomembnejšimi deležniki notranje revizije, pa se to sodelovanje v primerih, ko si PU dejavnost notranjega revidiranja zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca, še vedno uresničuje le v manjši meri. Pri tem UNP izpostavlja, da je v obstoječem sistemu zagotavljanja

notranjega revidiranja več kot polovica NRS organiziranih pri PU, kjer t.im. organ nadzora predstavlja predstojnik PU, kar po mnenju UNP predstavlja nekoliko večje tveganje oslabitve funkcionalne neodvisnosti notranje revizije. V okviru nadaljnega razvoja sistema NNJF bi bil smiseln in potreben razmislek o možnostih vzpostavljanja t.im. revizijskih odborov, predvsem v okoliščinah (vsaj delnega) centraliziranja notranjerevizijske funkcije PU. Le – ti bi lahko s strokovno usposobljenimi in neodvisnimi predstavniki ustrezno prevzeli vlogo t.im. organa nadzora v skladu z njegovim vsebinskim pomenom, kot ga podajajo Usmeritve ter ustrezno prispevali k zaščiti neodvisnega delovanja notranje revizije. Predpogoj za uvedbo revizijskih odborov, ki so lahko najbolj učinkoviti in uspešni v okoliščinah (vsaj delnega) centraliziranja notranjerevizijske funkcije PU, je sprememba temeljnih pravnih podlag s področja NNJF.

Na tem področju UNP poudarja tudi pomen nadaljevanja krepitve že vzpostavljenega sodelovanja notranje revizije z organi nadzora, prav tako pa tudi pomen ustreznega ozaveščanja predstavnikov organov nadzora o pomenu in vlogi notranje revizije v upravljalnih procesih PU.

6.1.4 Sodelovanje notranje revizije z vodstvi PU ter uspešno in učinkovito uresničevanje funkcije t.im. obrambne linije pred nepravilnim oz. nesmotrnim poslovanjem PU

Področje sodelovanja notranje revizije z vodstvi v letu 2017 po podatkih, predstavljenih v tem poročilu, ni doseglo bistvenega napredka, saj notranja revizija v pretežni meri še vedno ni v zadostnem obsegu vključena v pomembnejše sestanke vodstev PU. Posledično je notranja revizija slabše informirana o ključnih tveganjih, ki lahko ogrožajo doseganje strateških in operativnih ciljev PU. Ob hkratni problematiki kadrovske nezadostnosti NRS obstaja večja verjetnost, da notranja revizija svojih virov pravočasno ne bo zmogla usmerjati na pomembnejša področja poslovanja PU in uresničevati t.im. funkcije (tretje) obrambne linije pred nepravilnim oz. nesmotrnim poslovanjem PU. To potrjuje tudi analiza mnenj računskega sodišča, ki kaže poslabšanje v primerjavi s predhodnim letom, saj je pri PU z več let delujočimi NRS, porastel delež revizijskih poročil, v katerih je RSRS izdalo mnenje s pridržkom, negativno mnenje oz. je izrek mnenja zavrnilo.

UNP ponovno poudarja pomembnost razumevanja poslanstva in vloge notranje revizije v upravljalnih procesih PU s strani najvišjega vodstva in podpira (pro)aktivno vključenost notranje revizije v najpomembnejše informacije o poslovanju PU. Le notranja revizija, ki ima v PU primerno mesto in zadostne vire, je ustrezno informirana in na ta način usklajena s strategijami, cilji in tveganji PU, lahko učinkovito in uspešno uresničuje svoje poslanstvo v smislu krepitve in zaščite vrednosti PU.

6.1.5 Skladnost delovanja izvajalcev notranjega revidiranja s strokovnim okvirom NNJF

Zagotavljanje skladnosti delovanja notranje revizije s strokovnim okvirom NNJF predstavlja večji izziv v primerih, ko si PU storitve notranjega revidiranja zagotavlja z najemom zunanega izvajalca, saj je iz v tem poročilu predstavljenih informacij razvidno, da zunanji izvajalci pogosto ne izvajajo vseh postopkov, ki jih zahtevajo Usmeritve. Razlog za to je pogosto tudi na strani predstojnikov PU, ki niso dovolj in ustrezno seznanjeni z vlogo in nalogo notranje revizije ter jo pogosto zamenjujejo z vlogo in nalogo zunanje revizije. UNP opozarja na porast števila izdanih mnenj zunanjih izvajalcev o računovodskih izkazih posameznih PU in poudarja, da v tem primeru ne gre za zagotovitev notranjega revidiranja v skladu z zahtevami zakonodajnega in strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju.

Pričakovano je, da bo izdano Stališče UNP, ki opredeljuje obvezne vsebine pogodbe o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu pomembno prispevalo k zagotovitvi večje skladnosti delovanja zunanjih izvajalcev z zahtevami Usmeritev.

UNP poudarja, da izvajanje zunanjih presoj organiziranosti in delovanja notranje revizije PU pomembno prispeva k zagotavljanju skladnosti delovanja notranje revizije s strokovnim okvirom NNJF. V tem oziru UNP podpira proaktiven pristop vodij NRS k razpravi z vodstvom PU o možnostih

pogostejšega izvajanja zunanjih presoj s strani drugih neodvisnih presojevalcev oz. stanovskih kolegov, neodvisno od zunanjih presoj, ki jih na podlagi ZJF izvaja UNP.

6.2 Področje notranjega kontroliranja in uresničevanja poslovske odgovornosti predstojnikov PU

Na področju uresničevanja poslovske odgovornosti predstojnikov in zagotovitve ustreznega delovanja sistema notranjega kontroliranja je bilo tudi v letu 2017 zaznati razkorak med oceno notranjega nadzora javnih financ kot jo podajajo predstojniki PU v Izjavah in med oceno stanja, kot izhaja iz delovanja notranje revizije. Še posebej je ta razkorak razviden na področju ocenjevanja upravljanja s tveganji, prav tako pa tudi na področju ocenjevanja drugih sestavin notranje – kontrolnega sistema (npr. sistema informiranja in komuniciranja ter sistema nadziranja).

Kljub temu, da analize Izjav nakazuje na vse večje zavedanje predstojnikov o pomembnosti pravočasnega prepoznavanja in obravnavanja tveganj, ki vplivajo na doseganje zastavljenih ciljev PU, pa rezultati odgovorov NRS in zunanjih izvajalcev v vprašalnikih o njihovem delu za leto 2017 kažejo nekoliko drugačno sliko. Notranji revizorji že dlje časa opozarjajo na nujnost vzpostavitve ustreznih orodij za obvladovanje ključnih tveganj (kot so npr. vzpostavljeni registri tveganj, ustrezni popisi poslovnih procesov), vendar se stanje na tem področju pomembno ne izboljša kljub temu, da je obveza podrobnega popisa delovnih postopkov ter vzpostavitve ustreznega sistema za obvladovanje tveganj (že od leta 2002) predpisana v podzakonskem aktu s področja NNJF.

Pričakovati je, da bo uveljavitev prenovljene Izjave o zanesljivosti pomembno prispevala k uspešnejšem in učinkovitejšem organiziranju notranje – kontrolnega sistema v posameznih PU, pri čemer bo potrebno ustrezno pozornost nameniti tudi ukrepom, ki bodo prispevali k zagotavljanju verodostojnosti podatkov v Izjavi (npr. pregledi priprave Izjave v okviru revizij RSRS).

7. PREJEMNIKI POROČILA

Ministrstvo za finance

mag. Mateja Vraničar Erman, ministrica
Župančičeva 3, Ljubljana

Vlada Republike Slovenije

Gregorčičeva 20 – 25, Ljubljana

Računsko sodišče Republike Slovenije

Slovenska cesta 50, Ljubljana

Arhiv, tu

Poročilo pripravile:

Zlatka Ojsteršek, notranja revizorka – podsekretarka

Jasna Černe, notranja revizorka – podsekretarka

Polona Grubar, notranja revizorka – podsekretarka

Anja Bajcar, notranja revizorka – sekretarka

mag. Dragica Lipnik

vodja sektorja za notranji nadzor javnih financ

Dušan Sterle
direktor

PRILOGE

PRILOGI 1 in 2: Strukturni deleži ocen za posamezno komponento Izjave po skupinah PU

V **Prilogi 1** in **Prilogi 2** je podan pregled ocen predstojnikov PU, po skupinah PU, 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).

Ocene PU po posameznih komponentah Izjave so ovrednotene s petstopenjsko lestvico aktivnosti:

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

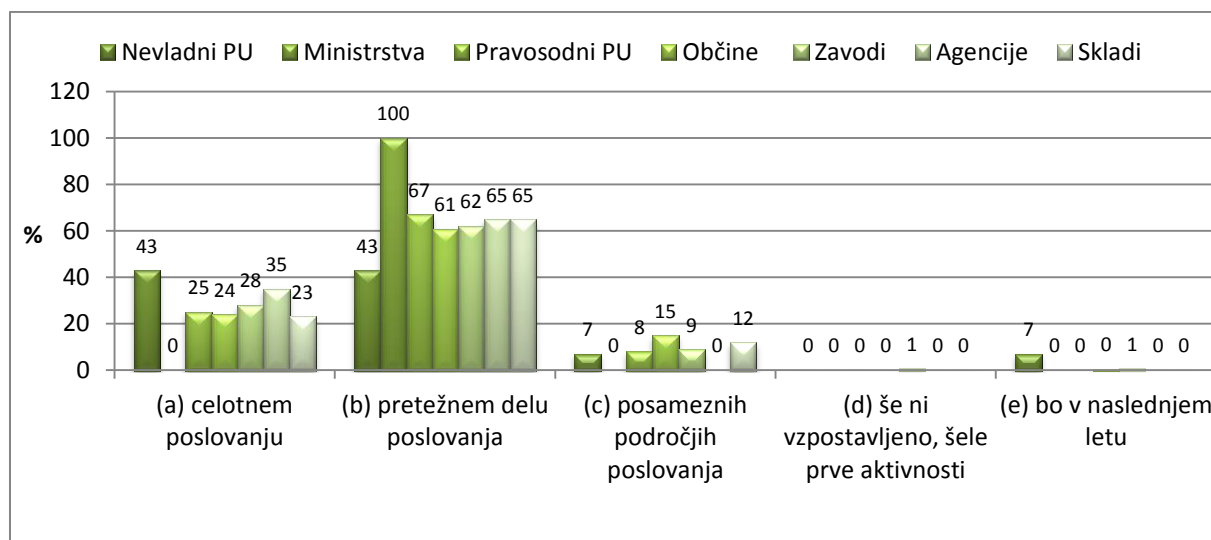
V **Prilogi 1** so podani strukturni deleži ocen (grafični prikaz) za leto 2017 v odstotkih (%), da smo lahko le – te primerjali med skupinami PU. Odstotki so izračunani iz seštevka ocen posameznih komponent vseh PU, ki so v šestih tabelah **Priloge 2**, za nevladne PU, ministrstva, pravosodne PU, občine, javne zavode, agencije in sklade. Podatke je možno primerjati z leti 2016 in 2015, saj so podani za triletno obdobje od 2015 do 2017.

PRILOGA 1: Strukturni deleži ocen za posamezno komponento Izjave NNJF po skupinah PU za leto 2017 (grafični prikaz)

1. Ocena kontrolnega okolja

Ocena kontrolnega okolja za leto 2017 v odstotkih (%) po skupinah PU, za nevladne PU, ministrstva, pravosodne PU, občine, javne zavode, agencije in sklade, je predstavljena v **Sliki 1 Priloge 1**.

Slika 1 Priloge 1: Ocena primernosti kontrolnega okolja v Izjavi za leto 2017



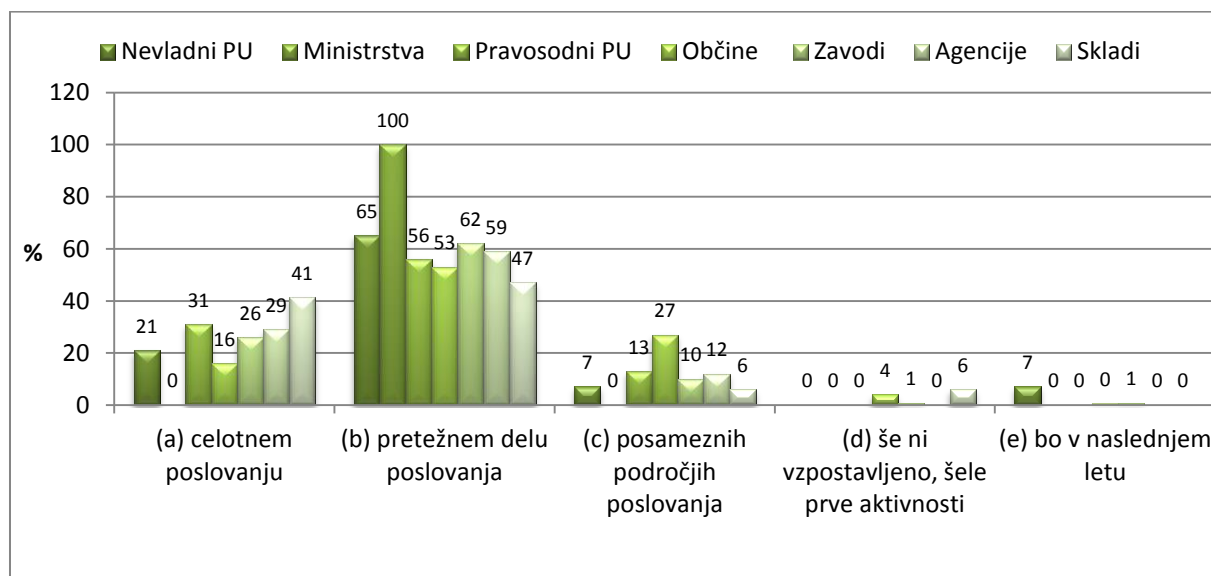
Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2017

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 predstavljene v **Sliki 2.1 Priloge 1**.

Slika 2.1 Priloge 1: Ocena upravljanja s tveganji (določanje merljivih ciljev) v Izjavi za leto 2017

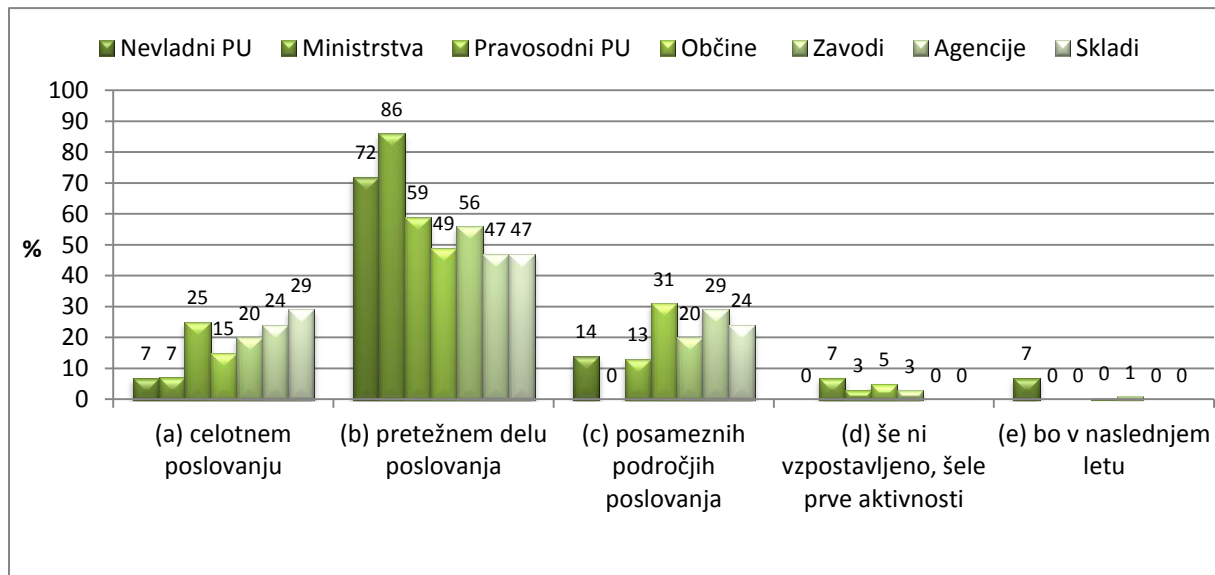


Vir: Podatki iz evidence AJ PES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2017

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 predstavljene v Sliki 2.2 Priloge 1.

Slika 2.2 Priloge 1: Ocena upravljanja s tveganji (izvaja se analiza tveganj) za leto 2017

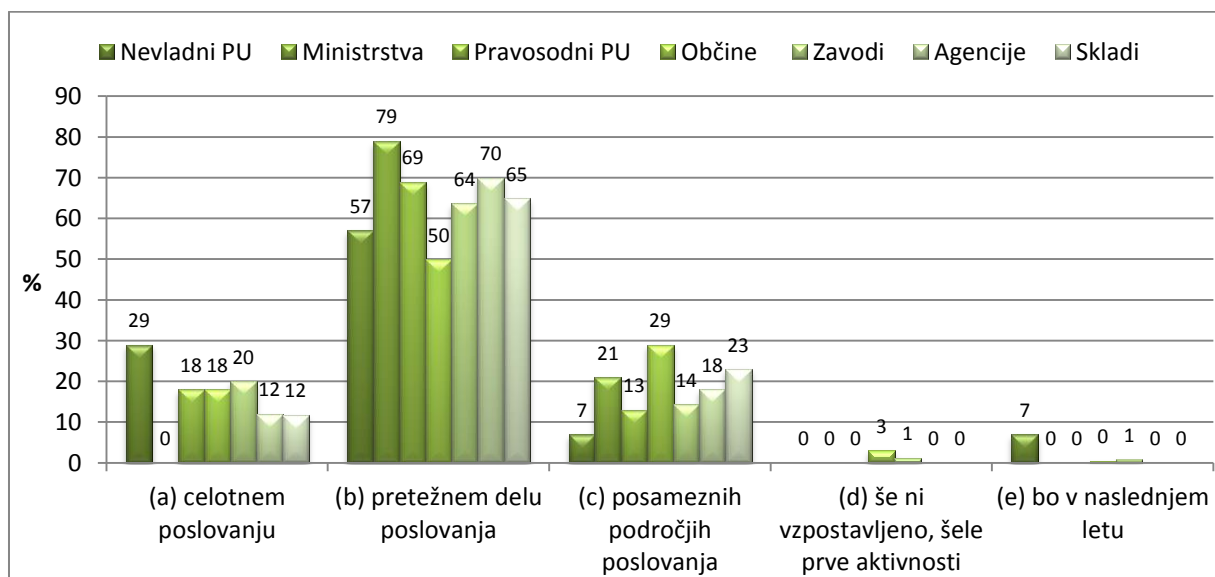


Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2017

3. Ocena sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti

Ocene predstojnikov PU za področje sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti, so razvidne iz **Slike 3 Priloge 1**.

Slika 3 Priloge 1: Ocena ustreznosti sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti za leto 2017

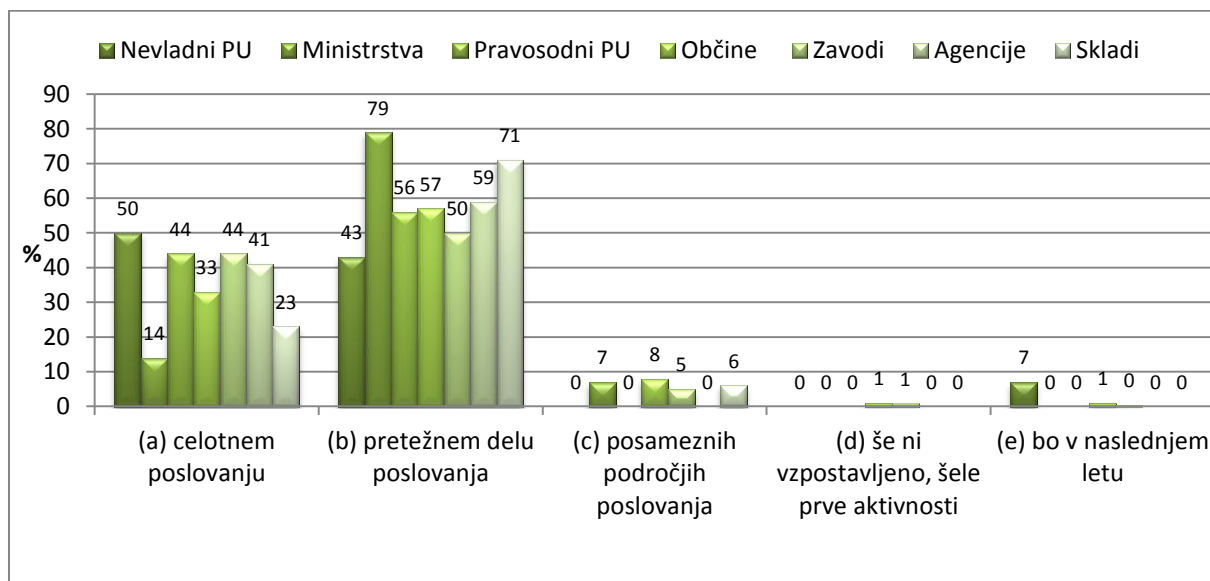


Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2017

4. Ocena sistema informiranja in komuniciranja

Primernost sistema informiranja in komuniciranja je predstavljena v **Sliki 4 Priloge 1**.

Slika 4 Priloge 1: Ocena ustreznosti sistema informiranja in komuniciranja za leto 2017

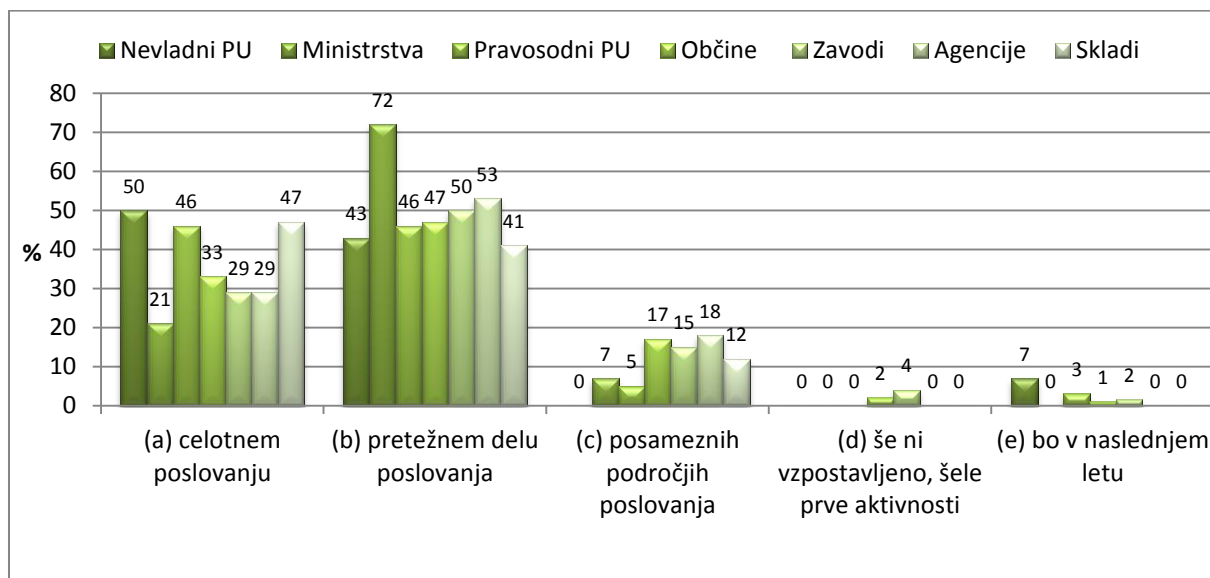


Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2017

5. Ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje

Ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje, za leto 2017 v odstotkih (%) po skupinah PU, je predstavljena v **Sliki 5 Priloge 1**.

Slika 5 Priloge 1: Ocena sistema nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje za leto 2017



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2017

PRILOGA 2: Strukturni deleži ocen za posamezno komponento Izjave po skupinah PU od leta 2015 do 2017

Ocene delovanja notranjih kontrol po komponentah od leta 2015 do 2017 za nevladne PU																		
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	Kontrolno okolje						Upravljanje s tveganji, cilji so realni						Tveganja opredeljena in ovrednotena					
	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	6	43	5	38	6	46	3	21	3	23	3	23	1	7	1	8	3	23
na pretežnem delu poslovanja	6	43	7	54	6	46	9	65	9	69	9	69	10	72	10	77	8	62
na posameznih področjih poslovanja	1	7	1	8	1	8	1	7	1	8	1	8	2	14	2	15	2	15
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	1	7	0	0	0	0	1	7	0	0	0	0	1	7	0	0	0	0
Skupaj:	14	100	13	100	13	100	14	100	13	100	13	100	14	100	13	100	13	100
	Sistem notranjega kontroliranja						Informiranje in komuniciranje						Sistem nadziranja					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	4	29	3	23	3	23	7	50	7	54	8	62	7	50	7	54	7	54
na pretežnem delu poslovanja	8	57	9	69	9	69	6	43	6	46	5	38	6	43	6	46	6	46
na posameznih področjih poslovanja	1	7	1	8	1	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	1	7	0	0	0	0	1	7	0	0	0	0	1	7	0	0	0	0
Skupaj:	14	100	13	100	13	100	14	100	13	100	13	100	14	100	13	100	13	100
<p>Ocenjene komponente v Izjavi o oceni NNJF:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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 AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih od leta 2015 do 2017

Ocene delovanja notranjih kontrol po komponentah od leta 2015 do 2017 za ministrstva

Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	Kontrolno okolje						Upravljanje s tveganji, cilji so realni						Tveganja opredeljena in ovrednotena					
	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	0	0	0	0	2	14	0	0	1	7	1	7	1	7	1	7	2	14
na pretežnem delu poslovanja	14	100	14	100	10	72	14	100	13	93	11	79	12	86	11	79	7	50
na posameznih področjih poslovanja	0	0	0	0	2	14	0	0	0	0	2	14	0	0	2	14	5	36
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	7	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	14	100	14	100	14	100	14	100	14	100	14	100	14	100	14	100
	Sistem notranjega kontroliranja						Informiranje in komuniciranje						Sistem nadziranja					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	0	0	1	7	0	0	2	14	2	14	2	14	3	21	3	21	4	29
na pretežnem delu poslovanja	11	79	10	71	9	64	11	79	12	86	11	79	10	72	11	79	9	64
na posameznih področjih poslovanja	3	21	3	21	5	36	1	7	0	0	1	7	1	7	0	0	1	7
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	0	0	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	14	100	14	100	14	100	14	100	14	100	14	100	14	100	14	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 sprejmljivo 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 od leta 2015 do 2017

Ocene delovanja notranjih kontrol po komponentah od leta 2015 do 2017 za pravosodne PU

Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	Kontrolno okolje						Upravljanje s tveganji, cilji so realni						Tveganja opredeljena in ovrednotena					
	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	10	25	9	23	9	23	12	31	13	33	11	28	10	25	9	23	9	23
na pretežnem delu poslovanja	26	67	26	67	24	62	22	56	20	51	21	54	23	59	24	62	23	59
na posameznih področjih poslovanja	3	8	4	10	6	15	5	13	6	15	6	15	5	13	4	10	5	13
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	3	1	3	2	5	2	5
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:	39	100	39	100	39	100	39	100	39	100	39	100	39	100	39	100	39	100
	Sistem notranjega kontroliranja						Informiranje in komuniciranje						Sistem nadziranja					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	7	18	7	18	7	18	17	44	16	41	13	33	18	46	17	44	16	41
na pretežnem delu poslovanja	27	69	26	67	26	67	22	56	23	59	24	62	18	46	19	49	20	51
na posameznih področjih poslovanja	5	13	6	15	5	13	0	0	0	0	2	5	2	5	3	8	2	5
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	1	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	3
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	3	0	0	0	0
Skupaj:	39	100	39	100	39	100	39	100	39	100	39	100	39	100	39	100	39	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 od leta 2015 do 2017

Ocene delovanja notranjih kontrol po komponentah od leta 2015 do 2017 za občine

Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	Kontrolno okolje						Upravljanje s tveganji, cilji so realni						Tveganja opredeljena in ovrednotena					
	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	49	24	47	22	46	22	34	16	32	15	24	11	32	15	29	14	25	12
na pretežnem delu poslovanja	129	61	129	61	125	59	113	53	112	53	121	57	103	49	96	45	99	47
na posameznih področjih poslovanja	32	15	33	16	37	17	56	27	61	29	57	27	65	31	75	35	71	33
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	1	0	2	1	2	1	8	4	6	3	8	4	11	5	11	5	15	7
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	1	0	1	0	2	1	1	0	1	0	2	1	1	0	1	0	2	1
Skupaj:	212	100	212	100	212	100	212	100	212	100	212	100	212	100	212	100	212	100
	Sistem notranjega kontroliranja						Informiranje in komuniciranje						Sistem nadziranja					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	37	18	37	17	29	14	69	33	74	35	66	31	69	33	72	34	74	35
na pretežnem delu poslovanja	105	50	102	48	105	49	121	57	111	52	120	57	100	47	93	44	93	44
na posameznih področjih poslovanja	62	29	64	30	67	32	18	8	21	10	20	10	36	17	41	19	40	19
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	7	3	8	4	9	4	2	1	4	2	3	1	4	2	3	1	2	1
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	1	0	1	0	2	1	2	1	2	1	3	1	3	1	3	1	3	1
Skupaj:	212	100	212	100	212	100	212	100	212	100	212	100	212	100	212	100	212	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 od leta 2015 do 2017

Ocene delovanja notranjih kontrol po komponentah od leta 2015 do 2017 za javne zavode																		
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	Kontrolno okolje						Upravljanje s tveganji, cilji so realni						Tveganja opredeljena in ovrednotena					
	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	412	28	402	27	393	26	388	26	384	26	402	27	296	20	285	19	301	21
na pretežnem delu poslovanja	908	62	914	62	909	62	917	62	902	61	877	60	830	56	825	56	796	54
na posameznih področjih poslovanja	134	9	134	9	146	10	145	10	160	11	166	11	296	20	302	21	313	21
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	8	1	10	1	12	1	11	1	12	1	15	1	38	3	43	3	44	3
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	9	1	9	1	14	1	10	1	11	1	14	1	11	1	14	1	20	1
Skupaj:	1471	100	1469	100	1474	100	1471	100	1469	100	1474	100	1471	100	1469	100	1474	100
	Sistem notranjega kontroliranja						Informiranje in komuniciranje						Sistem nadziranja					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	288	20	292	20	303	21	645	44	634	43	643	44	431	29	417	28	433	29
na pretežnem delu poslovanja	943	64	936	64	903	61	732	50	730	50	720	49	731	50	742	51	714	48
na posameznih področjih poslovanja	213	14	211	14	229	16	72	5	85	6	80	5	221	15	236	16	232	16
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	18	1	18	1	21	1	10	1	13	1	19	1	54	4	51	3	68	5
še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu	9	1	12	1	18	1	12	1	7	0	12	1	34	2	23	2	27	2
Skupaj:	1471	100	1469	100	1474	100	1471	100	1469	100	1474	100	1471	100	1469	100	1474	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 od leta 2015 do 2017

Ocene delovanja notranjih kontrol po komponentah od leta 2015 do 2017 za agencije																		
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	Kontrolno okolje						Upravljanje s tveganji, cilji so realni						Tveganja opredeljena in ovrednotena					
	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	6	35	5	29	4	24	5	29	5	29	5	29	4	24	3	18	3	18
na pretežnem delu poslovanja	11	65	12	71	11	65	10	59	8	47	6	35	8	47	10	59	8	47
na posameznih področjih poslovanja	0	0	0	0	2	12	2	12	4	24	5	29	5	29	4	24	6	35
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	6	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:	17	100	17	100	17	100	17	100	17	100	17	100	17	100	17	100	17	100
	Sistem notranjega kontroliranja						Informiranje in komuniciranje						Sistem nadziranja					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	2	12	3	18	1	6	7	41	8	47	7	41	5	29	4	24	3	18
na pretežnem delu poslovanja	12	70	10	59	12	71	10	59	9	53	9	53	9	53	7	41	9	53
na posameznih področjih poslovanja	3	18	4	24	4	24	0	0	0	0	1	6	3	18	5	29	3	18
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	6	2	12
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:	17	100	17	100	17	100	17	100	17	100	17	100	17	100	17	100	17	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 od leta 2015 do 2017

Ocene delovanja notranjih kontrol po komponentah od leta 2015 do 2017 za sklade

Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	Kontrolno okolje						Upravljanje s tveganji, cilji so realni						Tveganja opredeljena in ovrednotena					
	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	4	23	3	18	4	22	7	41	7	41	5	28	5	29	4	24	5	28
na pretežnem delu poslovanja	11	65	13	76	12	67	8	47	10	59	12	67	8	47	9	53	10	56
na posameznih področjih poslovanja	2	12	1	6	1	6	1	6	0	0	0	0	4	24	4	24	3	17
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	1	6	1	6	0	0	1	6	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:	17	100	17	100	18	100	17	100	17	100	18	100	17	100	17	100	18	100
	Sistem notranjega kontroliranja						Informiranje in komuniciranje						Sistem nadziranja					
Komponente Izjave o oceni NNJF / ocene aktivnosti po področjih poslovanja	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%	2017	%	2016	%	2015	%
na celotnem poslovanju	2	12	2	12	2	11	4	23	4	24	4	22	8	47	8	47	8	44
na pretežnem delu poslovanja	11	65	13	76	13	72	12	71	13	76	14	78	7	41	8	47	9	50
na posameznih področjih poslovanja	4	23	2	12	3	17	1	6	0	0	0	0	2	12	1	6	0	0
še ni vzpostavljeno, pričeli z aktivnostmi	0	0	0	0	0	0	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	1	6
Skupaj:	17	100	17	100	18	100	17	100	17	100	18	100	17	100	17	100	18	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 sprejmljivo 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 od leta 2015 do 2017

PRILOGA 3: Pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake na podlagi revizijskih ugotovitev lastnih in skupnih NRS

NOTRANJEREVIZIJSKI PREGLEDI PRAVILNOSTI POSLOVANJA

Področje JAVNIH NAROČIL

- nespoštovanje temeljnih načel javnega naročanja,
- pomanjkljive notranje kontrole pri izvedbi postopkov za oddajo javnih naročil:
 - pomanjkljivo preverjanje popolnosti in sprejemljivosti ponudb,
 - pomanjkljiva revizijska sled izvedenih preverjanj,
 - pomanjkljiv nadzor načrtovanih in dejanskih nabav blaga,
 - odsotnost kontrol pri pregledu ponudb,
 - odsotnost celovitega načrtovanja nabav po vrsti in vrednosti,
 - odsotnost kontrol za ugotavljanje nujnosti nabav,
 - nedovoljeni popravek ponudbe,
 - napačno točkovanje (ocenjevanje) ponudb,
 - odsotnost kontrol za zagotovitev pravočasne izvedbe javnih naročil,
- pomanjkljive notranje kontrole pri izvajanju javnih naročil:
 - pomanjkljivo preverjanje računov za opravljene storitve,
 - vzpostavitev učinkovitejših notranjih kontrol spremljanja pogodbenih določil,
 - odsotnost vseh bistvenih elementov za prevzem naročila v zapisniku o prevzemu,
 - odsotnost določitve odgovornih oseb,
 - neizvajanje skrbništva pogodb,
 - obračun izvedenih del ni skladen s potrjeno ponudbo,
- ocenjena vrednost naročila:
 - neustrezen izračun,
 - neustrezna analiza trga pred izvedbo naročila,
 - odsotnost izračuna,
 - nedosledno navajanje.
- evidenčna javna naročila:
 - pomanjkljiva revizijska sled,
 - evidenčna naročila oddana brez ustreznega preverjanja trga,
- določitev tehničnih specifikacij:
 - nepravilno podane tehnične specifikacije predmete javnega naročila,
 - navajanje posameznih blagovnih znamk,
- sprememba predmeta javnega naročila (naročanje blaga mimo sklenjenih pogodb),
- drobljenje javnih naročil,
- oddaja javnega naročila brez uporabe Zakona o javnem naročanju (nabava tudi pri neizbranih ponudnikih),
- neuskkljenost internih aktov naročnika z zakonodajo,
- izrazito kratkim rokom za izvedbo del je sledilo sklepanje aneksov k pogodbi,
- izbira nepravilnega postopka javnega naročila,
- kršitev določil Zakona o javnem naročanju o predložitvi in odpiranju ponudb,
- kršitev določil Zakona o javnem naročanju o mejnih vrednostih za uporabo zakona,
- neskladje z določili internega akta,
- nespoštovanje Uredbe o stroških reprezentance pri izdaji naročilnic.

Področje STROŠKOV DELA

- povračila stroškov prevoza na delo:
 - nepravilni obračuni povračil stroškov prevoza na delo in z dela, zaradi nepopolnih, netočnih ali neažurnih Izjav za povračilo stroškov prevoza,
 - nepravilen obračun povračila stroškov prevoza na delo in z dela zaradi netočnih podatkov v evidencah,
 - pomanjkljiva in neažurna dokumentacija za izplačilo povračil stroškov prevoza na delo,
 - pomanjkljive notranje kontrole pri obračunu povračila stroškov prevoza.
- napredovanje javnih uslužbencev:

- evidenčni listi napredovanja javnega uslužbenca v napredovalnem obdobju se ne zaključujejo letno, zato ni razvidno morebitno napredovanje javnega uslužbenca v tem letu,
- evidenčni list napredovanja javnega uslužbenca ni usklajen z ocenami, ki izhajajo iz ocenjevalnih listov za oceno delovne uspešnosti,
- nepravilno izvedena napredovanja,
- napačna določitev plačnega razreda ob napredovanju,
- nadurno delo:
 - odsotnost notranjih kontrol ter neskladnost z Zakonom o delovnih razmerjih pri evidentiranju nadurnega dela zaposlenih,
 - odsotnost notranjih kontrol pri odobritvi nadurnega dela,
 - pomanjkljivosti notranjih kontrol pri izplačilu nadurnega dela,
- neustreznost Pravidnika proračunskega uporabnika o plačah, sejinah in drugih prejemkih občinskih funkcionarjev,
- nepravilen obračun bonitete za osebno uporabo službenega vozila,
- nepravilen obračun regresa za prehrano,
- nepravilen obračun potnih stroškov zaradi pomanjkljivo izpolnjenih potnih nalogov,
- neurejenost in nepopolnost evidenc, ki so podlaga za izplačilo,
- odsotnost notranjih kontrol za preprečitev večkratnega izplačila stroškov dela za isto časovno obdobje,
- nedosleden katalog delovnih mest,
- premalo transparentni postopki javnih natečajev,
- pomanjkljive notranje kontrole v povezavi s koriščenjem letnega dopusta,
- nepravilno izplačan dodatek za delovno dobo,
- nepravilno izplačan dodatek za specializacijo,
- nepravilno izplačan položajni dodatek,
- nepravilen obračun dodatka za dežurstvo,
- neupravičeno izplačana odpravnina,
- neupravičeno izplačane nagrade.

Področje INVESTICIJSKIH STROŠKOV

- pomanjkanje nadzora nad pravilnostjo in namembnostjo porabe sredstev za investicije,
- iztrošenost opreme in nezadostno nadomeščanje le-te,
- poraba sredstev za nabavo osnovnih sredstev ni skladna s sprejetim in potrjenim finančnim načrtom,
- neustrezne amortizacijske stopnje,
- evidentiranje nabav, za katere se ocenjuje, da bi jih bilo potrebno evidentirati kot povečanje osnovnih sredstev,
- nejasno določeni upravičeni stroški,
- nejasno določeno obdobje upravičenosti,
- nejasno določena dokazila,
- plačevanje storitev, ki niso navedene v pogodbi,
- neustrezno načrtovanje investicije,
- odredba za plačilo izdelana pred dejansko izvedbo del,
- plačilo iz konta za materialne stroške namesto iz konta za investicije,
- nepravilno evidentiranje poslovnih dogodkov,
- neusklajenost postopkov z internimi akti,
- ravnanje v neskladju z določili Uredbe o enotni metodologiji za pripravo in obravnavo investicijske dokumentacije na področju javnih financ.

Področje FINANCIRANJA

- pomanjkljivost pri planiranju odhodkov, katerih vir so namenski prihodki – (neuravnoveženost),
- neupravičena pavšalna plačila,
- napačno izkazane višine predobremenitev,
- pomanjkljivo in/ali nepravilno evidentiranje opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev,
- dvojno vračilo stroškov postopka,
- zamude pri izdaji aktov in pri izplačilu stroškov,
- nezadostne usmeritve za delo,

- program dela mestne četrti ni vrednostno usklajen s sprejetim finančnim načrtom mestne četrti in proračunom občine,
- odobritev izplačila neizvedenega programa,
- nejasna razmejitev stroškov,
- pomanjkljivi zahtevki in dokazila,
- nedovoljena predplačila,
- sofinanciranje aktivnosti za neupravičene vloge in/ali stroške,
- pomanjkljiv nadzor nad poročili o porabljenih transferih,
- zahtevki za pridobitev transferov so brez ustreznih prilog,
- pomanjkljive notranje kontrole pred izplačili sredstev za projekte,
- odsotnost notranjih kontrol za preverjanje namenske porabe sredstev,
- neustrezno načrtovanje in izbor projektov, ki jih ministrstvo sofinancira javnim zavodom,
- originali zahtevanih finančnih zavarovanj niso bili shranjeni v ognjevarni omari,
- odsotnost notranjih kontrol, da so s strani izvajalca zaračunane le naročene in dejansko izvedene storitve,
- merila v javnem razpisu za dodelitev sredstev niso dovolj natančna,
- prevzem obveznosti brez ustrezne pisne pogodbe ali naročilnice,
- poraba proračunskih sredstev za namen, ki ni nujen za izvajanje nalog,
- nenamenska poraba sredstev,
- neobračunavanje pogodbenih kazni,
- zaposleni ne preverja namenske porabe dodeljenih sredstev,
- nakazila socialnih transferjev brez zadostnih pravnih podlag,
- neskladnost postopkov z internimi akti.

Področje RAZMEJITVE POOBLASTIL IN ODGOVORNOSTI

- ustanovitelj in pristojno ministrstvo se nista dogovorila, kaj se izvaja kot javna služba in kaj kot tržna dejavnost,
- nejasno opredeljena odgovornost skrbnikov pogodb,
- neustrezna ločitev/delitev funkcij skrbnika pogodb in odredbodajalca,
- neustrezna ločitev/delitev funkcij pripravljalca odredbe in skrbnika postavke,
- neustrezna ločitev/delitev funkcij skladiščnika (pripravljalca izdajnic) in porabnika materiala,
- nejasno definirane vloge, pristojnosti v okviru evidenčnih naročil,
- nejasna razmejitev nalog med organizacijskimi enotami,
- nedelovanje notranjih kontrol za preprečitev nepooblaščenega izdajanja zdravil ter evidentiranja porabe zdravil,
- v enem primeru ločitev nalog potrjevanja računov in potrjevanja odredb za plačilo ni bila povsem zagotovljena,
- nejasno razmejena odgovornost za spremljanje in izterjavo štipendij,
- nedosledno izvajanje pooblastil,
- nejasna razmejitev dolžnosti in odgovornosti pri izdaji soglasij k finančnim načrtom javnih zavodov,
- v pogodbi ni določen skrbnik pogodbe,
- pooblastila niso ažurirana, ni določena odgovorna oseba za ažuriranje pooblastil,
- v času odsotnosti se ne pooblasti druge odgovorne osebe,
- trajno imenovanje dveh članov mestnega sveta, čeprav je funkcija omejena.

Področje PREMOŽENJA

- evidentiranje premoženja:
 - nepopolne evidence premoženja,
 - necelovito evidentiranje lastništva nepremičnega premoženja,
 - neuskrajene evidence zalog materiala z dejanskim stanjem,
 - nepravilnosti pri evidentiranju poslovnih dogodkov in amortizacije,
 - neustrezni postopki pri popisovanju premoženja,
- neskladnost s predpisi:
 - neskladnost z določili Zakona o varstvu kulturne dediščine,
 - neskladnost s predpisi pri prenosu počitniških domov za otroke v upravljanje,
- dajanje premoženja v najem:
 - obročna odplačila niso v skladu z določili v navodilih o načinih obrestovanja in zavarovanja odloga plačila dolžnika do države oz. občine,
 - opominjanje neplačnikov je neažurno oz. se ne izvaja,

- ustanovitelj ni podal soglasja k oddaji nepremičnega premoženja v najem,
- premoženje je bilo dano v najem bistveno pod tržno ceno brez ustreznega postopka,
- občina nima popisanih nepremičnin danih v najem,
- izločitve sredstev:
 - osnovna sredstva so iz računovodskih evidenc izločena na podlagi popisa in ne dejanskega stanja,
 - ni revizijske sledi o razlogih za odpis in dejanskem uničenju,
 - postopki izločitve sredstev v večini primerov niso bili izvedeni in dokumentirani na predpisan način (brez sklepa predstojnika o izločitvi sredstva),
- postopki upravljanja s stvarnim premoženjem so nedorečeni, nepopolni in/ali netransparentni,
- prenos nepremičnin v upravljanje brez podpisa pogodbe,
- komisija za vodenje in nadzor postopkov pridobivanja, razpolaganja in upravljanja s stvarnim premoženjem nima internega predpisa – poslovnika.

Področje UPOŠTEVANJA PRAVNIH PODLAG

- neupoštevanje internih pravnih podlag,
- odsotnost internih predpisov,
- nasprotujoče si pravne podlage,
- kršitev določil ZJF, ZJN, ZSPDSLS, ZSPJS, ZIPRS in podzakonskih predpisov
- nespoštovanje ZDR pri evidentiranju in izplačevanju nadurnega dela,
- nespoštovanje predpisov na področju evidentiranja in izplačevanje mentorskega dodatka,
- neupoštevanje Uredbe o reprezentacijskih stroških,
- neupoštevanje pravnih podlag na področju evidenčnih javnih naročil,
- neupoštevanje pravnih podlag za izvedbo rednega letnega popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- neupoštevanje pravnih podlag na področju dokumentarnega gradiva,
- pravice dostopa do aplikacije dodeljene v prevelikem obsegu,
- odsotnost internega akta na področju zastopanja javnega zavoda pred sodiščem,
- pomanjkljiva opredelitev vrst tržne dejavnosti v Statutu,
- neuskkljenost in neažurnost internih aktov občine,
- revidiranec ni izvedel popisa v skladu z internimi akti,
- revidiranec ni upošteval odločitve Ustavnega sodišča RS,
- neupoštevanje predpisov pri dodeljevanju subvencij,
- nepravočasna in/ali neustrezna sklenitev aneksa k pogodbi,
- neskladnost s predpisi in internimi akti pri dokumentiranju odobravanja nadurnega dela,
- nepopolno izvajanje notranjih kontrol določenih v internih aktih pri preverjanju izvedenih del in zaračunanih storitev zunanjih izvajalcev,
- nejasna pogodbeno določila,
- pogodba ni skladna s predpisi
- pomanjkljive notranje kontrole pri zaračunavanju zamudnih obresti,
- pomanjkljive pravne podlage za izplačilo,
- obračunana cena ni v skladu s pogodbeno ceno,
- neuskkljenost priročnikov s spremenjenimi pravnimi podlagami,
- pravilnik o oddaji javnih naročil ni skladen z veljavnimi predpisi,
- v pogodbi manjka določilo o odložnem pogoju, kot zahteva ZIPRS,
- uradnica ni delovala v skladu z določilom ZJU, ki se nanaša na opravljanje dejavnosti in konflikt interesov,
- neupoštevanje Pravilnika o preventivnih zdravstvenih pregledih.

KORUPCIJSKA TVEGANJA

- odsotnost notranjih kontrol za preprečitev zlorab pri dodeljevanju službenih stanovanj,
- pomanjkljive notranje kontrole glede izogibanja konflikta interesov.

DRUGO

- neustrezen register tveganj,
- nesistematično upravljanje tveganj,
- dodelitev nedovoljenih državnih pomoči,
- neopredeljeno poslanstvo organizacije ter strateški in poslovni cilji,
- odsotnost kazalnikov za merjenje doseganja ciljev,
- neustrezno uresničevanje priporočil od leta 2010 do 2016,

- odsotnost sprejete varnostne politike zavoda,
- odsotnost pravilnika za uporabo bančnih plačilnih kartic
- odsotnost priprave načrtov izobraževanja in poročil o izvedenih izobraževanjih,
- odsotnost, necelovitost, netočnost evidenc o izobraževanju,
- neustrezna kadrovska zasedba,
- nepravilna in pomanjkljiva sistemizacija delovnih mest; število delovnih mest v sistemizaciji presega kadrovski načrt oz. proračun,
- objavljeni pogoji za zasedbo delovnega mesta niso enaki določenim pogojem v sistemizaciji delovnih mest,
- prosto delovno mesto ni bilo objavljeno na Zavodu za zaposlovanje RS,
- dvojno plačilo za izvedbo iste storitve,
- sofinanciranje blaga zasebniku,
- nepravilna odločitev o priznanju pravice do denarnega nadomestila,
- pomanjkljive notranje kontrole za preprečitev preplačil denarnih nadomestil,
- pomanjkljiva vsebina zahtevka za vračilo zaradi preveč izplačanih denarnih nadomestil,
- neustrezno oz. pomanjkljivo upravljanje z dokumentarnim gradivom,
- nepravilnosti pri preverjanju in ocenjevanju vlog prijaviteljev,
- pomanjkljive pravne podlage pri dodeljevanju subvencij,
- pomanjkljiva revizijska sled porabe sredstev,
- pomanjkljive notranje kontrole v postopku izdaje soglasja k letnim delovnim načrtom javnih zavodov in v postopku pregleda letnih poročil zavodov,
- odsotnost notranjih kontrol na področju stroškov uporabe službenih mobilnih telefonov,
- negospodarno ravnanje revidiranca – neupravičeno izplačilo storitev,
- nepreglednost sistema e-arhiviranja,
- nepravilno gotovinsko poslovanje krajevne skupnosti,
- pomanjkljivi zapisniki sej sveta krajevne skupnosti,
- nevpostavitve terjatev iz naslova rudarskih koncesnin,
- neustrezna informacijska podpora zaposlenim pri načrtovanju, izvajanju in nadziranju nalog,
- opravljanje poklicne rehabilitacije zavarovanca brez veljavne pogodbe o poklicni rehabilitaciji,
- napačno obračunani potni stroški pri poklicni rehabilitaciji.

NOTRANJEREVIZIJSKI PREGLEDI SMOTRNOSTI POSLOVANJA

- neskladnost v dejanski sestavi zdravstvene ekipe in financiranjem ZZZS,
- sredstva iz proračuna so dodeljena v večji višini, kot sicer znašajo nastali stroški,
- dodeljevanje javnih sredstev, ko prejemnik ne izpolnjuje pogojev za dodelitev,
- neekonomična namestitve oz. uporaba tiskalnikov.
- odsotnost sistematičnega spremljanja delovanja tiskalnikov ter njihove obremenjenosti,
- nedosledno izvajanje varnega tiskanja z uporabo kode ter odsotnost navodil za uporabo te funkcionalnosti,
- standardne nastavitve tiskalnikov na mreži niso opredeljene,
- nekurantne zaloge in njihov vpliv na likvidnost poslovanja,
- nedoločljivost organa nadzora,
- različno razumevanje pomembnosti projektov,
- informacijsko spremljanje poslovanja ni zagotovljeno v potrebnem obsegu,
- možnosti racionalnejšega izvajanja področja premalo vpeljane v poslovanje,
- manjkajoči enotni normativi dela na podlagi katerih se ugotavlja potrebe po najemu zunanjih izvajalcev,
- pomanjkanje enotnih usmeritev za vrednotenje dela zunanjih izvajalcev,
- neobstoj mehanizmov za zagotavljanje pravočasne izvedbe javnih naročil,
- pomanjkljiva učinkovitost nadzora nad evidentiranjem delovnega časa,
- nepovezanost dejavnosti zavoda; izvajanje dejavnosti v silosih, obstoječi sistemi so vsebinsko povezani, dejansko pa se ne izvajajo komplementarno,
- sredstva za karierni razvoj zaposlenih, ki so ključni pri uresničevanju strategije zavoda, ostajajo neporabljena,
- ni zavedanja o možnostih, ki jo ponuja certificirano elektronsko poslovanje; iz tega razloga se aplikacije ne razvijajo v to smer. S širšo uporabo certificiranega elektronskega poslovanja bi bil lahko večji del poslovanja brezpapiren - prihranek pri stroških,
- potni nalogi niso bili izdani pred službenim potovanjem,
- poročila o opravljenem službenem potovanju niso vsebovala vsebinske obrazložitve.

FINANČNE REVIZIJE

- nenamenska poraba proračunskih sredstev,
- nepopolne izvenbilančne evidence in tožbe v teku,
- pomanjkljive kontrole upravljanja zunanjih izvajalcev (zamujanje rokov),
- neobstoje enotnega stališča glede postopkov izterjave sredstev od dolžnikov iz držav EU,
- pomanjkljivo upoštevanje določil pravnega evidentiranja poslovnih terjatev,
- premalo nadzorovano vodenje postopkov izterjave sredstev,
- pomanjkljiva merila za razporejanje posrednih stroškov,
- nejasna pravila pri evidentiranju in porabi sredstev oblikovanega sklada,
- nepopolna pogodbeno določila pri oddaji komunalne infrastrukture v najem,
- nezadostno preverjanje vsebin financiranih programov,
- nepravilnosti pri obračunu in plačilu davka iz dohodka pravnih oseb,
- napake pri obračunu kilometrine.

NOTRANJEREVIZIJSKI PREGLEDI PODROČJA INFORMACIJSKE TEHNOLOGIJE

- odsotnost sprejete varnostne politike v zavodu,
- odsotnost stalnega obveščanja uporabnikov o potrebnem ravnanju z zdravstvenim informacijskim sistemom,
- neimenovanje odgovorne osebe za celotno področje AEOL,
- odsotnost posodabljanja varnostnih politik, procesov in procedur za obvladovanje tveganj,
- pomanjkljivost nadzora nad dostopom uporabnikov ter pregledom uporabniških pravic,
- nezadostna formalna opredeljenost postopkov načrtovanja, spremljanja, analiziranja, in napovedovanja potrebnih zmogljivosti,
- poslovanje z osebnimi podatki se izvaja tudi izven domene javnega zavoda, ki ni varna in ni kriptirana,
- slaba medsebojna povezanost aplikacij in odsotnost osnovnih navodil za njihovo uporabo,
- dela izvajalca niso bila nujno izvedena v obdobju, za katerega so bila zaračunana,
- stroški, ki ne povečujejo funkcionalnosti programske opreme, so bili zaračunani kot stroški nadgradnje (povečana nabavna vrednost) namesto kot stroški vzdrževanja,
- rok za izvedbo posameznih nalog izvajalca večinoma ni bil določen.

NOTRANJEREVIZIJSKI PREGLEDI PO 14. ČLENU PRAVILNIKA O USMERITVAH

- nenamenska poraba javnih sredstev,
- ugotovljeno dvojno financiranje,
- nižanje poslovnega izida s prilagajanjem amortizacije,
- neupoštevanje določil Zakona o izvrševanju proračuna RS,
- odsotnost notranjih kontrol za obvladovanje korupcijskih tveganj,
- javni zavod nima veljavnega akta o ustanovitvi in statuta; še vedno ni sprejet dogovor o delitvi premoženja in obveznosti (t.i. delitvena bilanca),
- odpisi terjatev, obseg odpisov in razlogi za odpis kažejo na resne pomanjkljivosti vzpostavljenih notranjih kontrol na področju računovodenja,
- javni zavod nima vzpostavljenih ustreznih notranjih kontrol na področju pripoznanja prihodkov,
- neusklajenost ciljev z nacionalnim programom,
- negospodarno poslovanje,
- neupoštevanje zakonov in pravil,
- izogibanje ustreznim postopkom javnega naročanja,
- neupravičeno izplačilo odpravnine in nagrad,
- nepravilna izvedba letnega popisa sredstev in obveznosti,
- odsotnost notranjih kontrol,
- odsotnost internih predpisov.

PRILOGA 4: Pomanjkljivosti, nepravilnosti in napake na podlagi revizijskih ugotovitev zunanjih izvajalcev

NOTRANJEREVIZIJSKI PREGLEDI PRAVILNOSTI POSLOVANJA

Področje JAVNIH NAROČIL

- oddaja javnih naročil brez ustreznega postopka javnega naročanja,
- izbira nepravilnega postopka javnega naročila,
- drobljenje javnih naročil s ciljem izogibanja izvedbe postopkov javnega naročanja,
- pomanjkljive notranje kontrole pri izvajanju pogodb:
 - dobava blaga po višjih cenah kot je bilo določeno v ponudbi / pogodbi,
 - dobava vrste blaga ni skladna s predmetom naročila (sprememba predmeta naročila po oddaji naročila),
 - nespoštovanje pogodbenih določil v zvezi z izvedbo naročila,
 - nedosledno upoštevanje pogodbenih določil,
 - nabava blaga ne ustreza izvedenemu postopku javnega naročila.
- evidenčna javna naročila:
 - pomanjkljiva revizijska sled,
 - odsotnost internih predpisov,
 - nezanesljivost in neverodostojnost evidence javnih naročil.
- neobjava javnega naročila nad vrednostnim pragom za objave,
- oddaja naročila brez ustreznih podlag (odsotnost naročilnice ali sklenitve pogodbe),
- pogodbe so sklenjene pred oddajo javnega naročila,
- kadrovska podhranjenost in neustrezna zakonodaja pri naročanju živil za otroke,
- odsotnost internih aktov z usmeritvami za gospodarno naročanje blaga in storitev,
- odsotnost internih pravil in popisanih postopkov dela,
- naročilnice za blago pod vrednostnim pragom za uporabo Zakona o javnem naročanju niso bile izdane,
- sklepanje aneksov k pogodbi brez ustreznih podlag,
- ocenjena vrednost naročila:
 - neustrezna analiza trga pred izvedbo naročila,
 - odsotnost izračuna.
- nepridobitev finančnih zavarovanj (garancij) za odpravo napak v garancijski dobi,
- odsotnost protikorupcijske klavzule v pogodbah in na naročilnicah v vrednosti nad 10.000 EUR brez DDV,
- odsotnost izjav o udeležbi fizičnih in pravnih oseb v lastništvu ponudnika v pogodbah v vrednosti nad 10.000 EUR brez DDV,
- pogodbe niso datirane ali so datirane napačno,
- plačevanje računov glavnemu izvajalcu namesto podizvajalcem.

Področje STROŠKOV DELA

- napake pri obračunu in izplačevanju dodatkov:
 - dodatek za plačilo povečanega obsega dela:
 - ❖ neustrezne oz. pomanjkljive podlage za izplačilo,
 - ❖ nepravilno določitev in obračun dodatka za povečan obseg dela,
 - ❖ izplačilo dodatka za povečan obseg dela brez spremljanja najvišje dovoljene višine dodatka.
 - nepravilno izplačan dodatek za delovno dobo zaradi pomanjkljivih kadrovske evidenc o delovni dobi zaposlenih,
 - nepravilno določen in izplačan položajni dodatek,
 - nepravilno obračunani dodatki za posebne pogoje dela.
- povračila stroškov prevoza na delo:
 - nepravilni obračuni povračil stroškov prevoza na delo in z dela zaradi pomanjkljivih izjav.
- napredovanje javnih uslužbencev:
 - nepravilnosti pri napredovanju,
 - netransparentna napredovanja.
- nadurno delo:
 - neustrezne oz. pomanjkljive podlage za izplačilo nadurnega dela,

- izvajanje in plačilo nadurnega dela preko zakonskih omejitev,
- napake pri obračunu nadurnega dela;
- nepopolne in neustrezne evidence opravljenih nadur,
- neustrezen nadzor nad količino opravljenih nadur.
- nepravilen obračun potnih stroškov,
- neustrezna sistemizacija delovnih mest,
- nepravilna določitev plačnega razreda,
- nepravilno določena osnovna plača,
- obračun plače ni v skladu z metodologijo za obračun plače,
- napačna določitev plače delavca zaradi upoštevanja neustreznega naziva,
- neustrezno in pomanjkljivo vodenje evidence delovnega časa,
- odobritev nepotrebnih službenih poti,
- nespoštovanje zakonodaje pri določitvi zneska izplačila na podlagi podjemne pogodbe,
- nepopolne pogodbe o zaposlitvi,
- odsotnost analize kadrovskega potreb po posameznih vrstah delovnih mest,
- nepravilna uporaba šifer delovnih mest,
- pomanjkljive pravne podlage za obračun stroškov dela.

Področje INVESTICIJSKIH STROŠKOV

- preseganje načrtovanih investicijskih stroškov,
- pomanjkljiva investicijska dokumentacija,
- neovrednotenje načrtovanih izdatkov,
- investicija ni skladna z investicijsko dokumentacijo,
- odsotnost dokumentov o identifikaciji investicijskega projekta (DIIP),
- nespremljanje učinkov investicije,
- investicijski izdatki niso ustrezno načrtovani in utemeljeni,
- neskladnosti med dolgoročnimi sredstvi in dolgoročnimi viri javnih zavodov,
- nepravilno knjiženje investicijskih stroškov,
- pomanjkljiv sistem notranjih kontrol na področju učinkovitega in gospodarnega vodenja projektov,
- prepozno sklenjeni ali nesklenjeni aneksi k pogodbam,
- nepravilno poročanje financerju o stroških in prihodkih investicijskega projekta,
- pomanjkljivo načrtovanje v finančnem načrtu,
- odsotnost notranjih kontrol namenske porabe sredstev,
- nenamenska poraba sredstev,
- nepravočasna plačila obveznosti,
- nakup osnovnih sredstev brez vira financiranja,
- uporaba nepravilnih amortizacijskih stopenj.

Področje FINANCIRANJA

- neizvajanje pogodbениh obveznosti s strani ustanoviteljev,
- neoptimalno zadolževanje občin,
- slab nadzor nad financiranjem javnih zavodov,
- neustrezna izterjava,
- tveganje dvojnega financiranja,
- pomanjkljivi kriteriji in merila pri dodeljevanju proračunskih sredstev,
- denarna sredstva amortizacije se uporabljajo za financiranje tekočih stroškov poslovanja in ne za namen ohranjanja vrednosti premoženja,
- neupoštevanje določil občinskega odloka,
- pomanjkljivosti v sistemu razporejanja stroškov na stroškovna mesta,
- nerazkritje odloženih prihodkov v primeru neporabljenih proračunskih sredstev javnega zavoda,
- neskladnost nakazil s pogodbami,
- odsotnost evidentiranja pogodb,
- neustrezno izkazani namenski prihodki,
- neustrezno izpolnjeni finančni načrti,
- neustrezno razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in posledično neustreznost notranjih kontrol pri izvajanju nadzora nad namensko rabo sredstev,

-
- odsotnost sodil za razmejevanje prihodkov in stroškov med javne in tržne dejavnosti v internih aktih zavoda,
 - neustrezna razmejitev stroškov med javno službo in tržno dejavnostjo,
 - nezadostna obrazložitev porabe,
 - neuskklajenost pogodb o financiranju s proračunom,
 - nerealne zahteve financiranja po nižanju stroškov.

Področje RAZMEJITVE POOBLASTIL IN ODGOVORNOSTI

- v internih aktih nejasno definirane naloge, pristojnosti in odgovornosti,
- izvajanje nalog v neskladju z internimi akti,
- dokumenti, ki se izdajajo zunanjim poslovnim partnerjem niso podpisani s strani direktorja, ki zavod predstavlja in ga zastopa,
- razmejitve nalog niso določene,
- odsotnost pisne razmejitve pooblastil in odgovornosti v internih aktih,
- kadrovska funkcija in obračun plač nista ločeni,
- neopredeljene pristojnosti glede oddajanja naročil,
- pomanjkljivi opisi del in nalog,
- skrbniki proračunskih postavk niso formalno določeni,
- pomanjkljiva revizijska sled pri ročnih vnosih v evidenci delovnega časa,
- ni popisanih delovnih procesov,
- neustrezna razmejitev pristojnosti v okviru nabavnega procesa,
- neustrezen nadzor nad uporabo začasno dodeljenih pooblastil,
- ni jasnih razmejitev med posameznimi zaposlenimi,
- odgovornosti niso jasno opredeljene,
- neurejeno področje dodajanja in odvzemanja pooblastil.

Področje PREMOŽENJA

- evidentiranje premoženja:
 - nepopolne evidence nepremičnega premoženja,
 - pomanjkljiva izvedba popisa premoženja,
 - neizkazovanje nepremičnega premoženja v poslovnih knjigah,
 - neustrezno izvajanje popisa osnovnih sredstev,
 - neupoštevanje navodil in rokov pri letnih popisih,
 - inventurni elaborati so pomanjkljivi, ne popisujejo se investicije v teku,
 - nepopolno evidentiranje nabav osnovnih sredstev,
 - napačno evidentiranje osnovnih sredstev v računovodskih evidencah,
 - osnovna sredstva se v registru osnovnih sredstev ne vodijo posamično ampak skupinsko,
 - register osnovnih sredstev ni usklajen z glavno knjigo,
 - javni zavod ne vodi evidence drobnega inventarja.
- dajanje premoženja v najem in v uporabo:
 - nepravilnosti pri postopkih oddaje premoženja v najem in uporabo,
 - višina stroškov objektov, ki jih plačujejo uporabniki ni utemeljena z dejanskimi stroški objektov,
 - odsotnost pogodb med upravljavci nepremičnin in uporabniki nepremičnin,
 - oddaja premoženja v najem brez pravilnika o oddajanju v najem.
- izločitve sredstev:
 - neustrezno knjiženje odtujitve osnovnih sredstev
- prenos sredstev v upravljanje ni urejen s pogodbo,
- sredstva prejeta v upravljanje se ne izkazujejo na ločenih inventarnih številkah,
- neobstoje dokumentacije o prenosu novega premoženja v upravljanje zavodu,
- neposodobljene pogodbe za sredstva prejeta v upravljanje,
- neurejene lastniške in upravljavske pristojnosti,
- nezadostno oblikovan popravek vrednosti terjatev,
- nepravočasno aktiviranje že zaključenih investicij,
- neustrezne amortizacijske stopnje,
- izvajanje nalog v neskladju z internimi akti,
- neurejen kataster gospodarske javne infrastrukture,

- neustrezno izkazana stanja denarnih sredstev,
- neustrezno vodenje materialnega poslovanja,
- odsotnost nadzora nad izdajo in porabo materiala,
- nedorečena lastniška razmerja,
- neekonomična uporaba premoženja, predvsem nepremičnin,
- sredstva javnega zavoda se koristijo brezplačno.

Področje UPOŠTEVANJA PRAVNIH PODLAG

- nespoštovanje določil o plačilnih rokih,
- neskladnost internih aktov z veljavnimi predpisi
- nedosledno upoštevanje predpisov,
- odsotnost tekočega posodabljanja internih aktov v skladu s spremembami zakonskih in podzakonskih predpisov,
- zastareli, neažurni interni akti,
- neupoštevanje ZDR pri omejitvah glede opravljenega števila ur nadurnega dela (predvsem zdravstvo),
- naročanje storitev v neskladju z ZJN-3,
- davčni obračuni niso pripravljani v skladu z davčnimi predpisi,
- javni razpis ni bil izveden skladno z internim aktom proračunskega uporabnika,
- nepravilno zaračunan davek na dodano vrednost s strani izvajalca gradbenih del, premalo obračunani prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje v primeru podjemnih pogodb,
- neupoštevanje davčnih predpisov v zvezi z gotovinskim poslovanjem - izdajanje računov iz vezane knjige računov,
- nepopolna interna navodila v zvezi z ravnanjem zaposlenih s prejetimi in odposlanimi dokumenti,
- pomanjkljiv pravilnik o računovodstvu,
- odsotnost pravilnika o računovodstvu,
- slabo poznavanje predpisov s strani vodilnega kadra,
- neusposobljenost računovodskega osebja za tolmačenje pravnih podlag,
- upoštevanje navodil resornega ministrstva, ki niso v skladu z veljavno zakonodajo,
- pomanjkljivosti v ustanovitvenih aktih,
- izplačila brez pravnih podlag (pogodb, naročilnic),
- pomanjkljive pogodbe o zaposlitvi,
- financiranje programov v nasprotju s predpisi,
- v letnih poročilih ni določenih sodil za razmejevanje prihodkov in odhodkov po dejavnostih,
- razkritja v letnem poročilu niso skladna z zakonodajo.

KORUPCIJSKA TVEGANJA

- nespoštovanje določb 14. člena ZIntPK,
- nepridobitev izjave o lastništvu družb,
- neažurni načrti integritete,
- predstojnik ni izdal navodil glede sprejemanja daril,
- ni osebe za spremljanje evidence o prejetih darilih,
- manjkajoča evidenca prejetih daril,
- nakazila na drug transakcijski račun,
- neupoštevanje protikorupcijske izjave,
- slaba razmejitev odgovornosti,
- ni nagrajevanja za učinkovite in uspešne ter obratno.

DRUGO

- odsotnost ustreznih evidenc delovnega časa pedagoških delavcev,
- nepopisani delovni postopki na različnih področjih delovanja revidirancev,
- ni vzpostavljene evidence sklenjenih pogodb,
- ni vzpostavljen in ni zapisan sistem elektronskega arhiviranja računov, ki se izdajajo skupaj s položnicami,
- neposodobljene spletne strani,
- neobstoje pravilnika o obvladovanju pogodb,
- nezadosten nadzor nad poslovanjem javnih zavodov,

-
- nezadostno spremljanje stroškov predšolske vzgoje,
 - odsotnost rednega posodabljanja registra tveganj,
 - pomanjkljiva revizijska sled pri izvajanju posameznih postopkov poslovnega procesa,
 - odsotnost internih aktov,
 - nerazpolaganje z ažurnim seznamom veljavnih internih aktov zavoda,
 - neorganiziranost javnega sektorja,
 - slaba podpora ministrstev, predvsem pri reševanju problemov, ki nastanejo zaradi "luknjaste" in nedorečene zakonodaje,
 - podhranjenost kadra v manjših PU,
 - nesodelovanje pristojnih ministrstev pri reševanju zahtevnejših problemov,
 - nepoznavanje kodeksa ravnanja javnih uslužbencev,
 - nepopolno številčenje računovodskih listin,
 - v register tveganj niso zajeta vsa področja tveganja,
 - neažuriran register tveganj,
 - nezadostna operativna navodila za izvajanje različnih postopkov,
 - nepravilno oblikovanje popravkov vrednosti terjatev za dvomljive in sporne terjatve,
 - obveznosti iz analitičnih evidenc niso usklajene z glavno knjigo,
 - zavodi imajo preplačila do dobaviteljev, ki jih ne zahtevajo nazaj,
 - odsotnost kalkulacij pri oblikovanju cen obrokov,
 - neizterjava terjatev,
 - nezadostna funkcionalnost programske podpore za planiranje in upravljanje stanovanj v javnem najemu.

NOTRANJEREVIZIJSKI PREGLEDI SMOTRNOSTI POSLOVANJA

- napačna porazdelitev nalog in s tem neenakomerna delovna obremenitev zaposlenih,
- ročno delo in prepisovanje tabel v pogojih informatizacije poslovanja,
- delovni nalogi niso bili zaključeni,
- zastarelost posameznih pravilnikov pri obdelavi vlog,
- izračun cene profilov delavcev ni preverljiv in ni ponovljiv,
- letni cilji o smotrnosti poslovanja niso pojasnjeni.

FINANČNE REVIZIJE

- napačno razmejevanje pridobitne in nepridobitne dejavnosti,
- odsotnost sodil za razvrščanje stroškov na javno službo in tržno dejavnost,
- neusklajene analitične evidence z glavno knjigo,
- neusklajenost med stanjem dolgoročnih obveznosti za sredstva v upravljanju in osnovnimi sredstvi,
- napačno razmejevanje prihodkov v okviru pasivnih časovnih razmejitev za financiranje javne službe,
- pomanjkljiva razkritja v letnih poročilih PU,
- davčni obračuni - pomanjkanje internega akta za formalizacijo davčne funkcije,
- neustrezen način spremljanja stroškov izvajanja posameznih dejavnosti,
- neurejena razmerja z ustanoviteljem glede upravljanja nepremičnin,
- davčne olajšave za zaposlovanje invalidov niso bile izkoriščene,
- nepoknjiženi oz. napačno knjiženi viri nabav osnovnih sredstev zaradi pomanjkljivo pripravljenih finančnih načrtov,
- knjiženje prihodkov prejetih od financerjev po načelu denarnega toka namesto po načelu nastanka poslovnega dogodka pri posrednih proračunskih uporabnikih.

NOTRANJEREVIZIJSKI PREGLEDI PODROČJA INFORMACIJSKE TEHNOLOGIJE

- neskladja v ustroju in delovanju notranjih kontrol z izbranimi dobrimi praksami (COBIT, ISO 27001) s področja IT revizij,
- nesmotrno naročanje storitev pri zunanem izvajalcu (zunanji izvajalec zagotavlja podporo pri enostavnih uporabniških rešitvah, čeprav ima javni zavod zaposlene v službi za informatiko),
- tehnične težave pri delovanju informacijskega sistema niso zaznane pravočasno ali sploh niso zaznane.

NOTRANJEREVIZIJSKI PREGLEDI PO 14. ČLENU PRAVILNIKA O USMERITVAH

- nespoštovanje pravil stroškovnega računovodstva,
- nabave v nasprotju z ZJN,
- slabo poznavanje predpisov in tolmačenje s strani vodilnega in računovodskega kadra,
- pomanjkanje izračunov in evidenc o delu preko polnega delovnega časa in povečanem obsegu dela,
- neizdajanje naročilnic in nesklepanje pogodb,
- neposodabljanje registra tveganj,
- netransparentno razdeljevanje stroškov po dejavnostih,
- odsotnost sodil za razdeljevanje stroškov.

PRILOGA 5: Prikaz rezultatov podrobnejše obdelave podatkov iz vprašalnikov o delu NRS v letu 2017

Vrste NRS po številu zaposlenih	Številno NRS				PODATKI O PORABI ČASA V REVIZOR/DNI IN DELEŽI V RAZPOLOŽLJIVEM DELOVNEM ČASU (RDČ) NRS ZA LETO 2017																								2017															
	Številno DNR in PDNR	Številno zaposlenih v NRS na dan 31.12.2017	Št. dejansko potrebnih revizorjev, potrebnih za obvladovanje revizijskega okolja	Št. dejansko potrebnih revizorjev, potrebnih za obvladovanje revizijskega okolja	Dolgoročno in letno načrtovanje	% Dolgoročnega in letnega načrtovanja v RDČ	Izvajanje rednih notranjerevizijskih pregledov	% Izvajanje rednih NR pregledov v RDČ	Izvajanje naknadnih notranjerevizijskih pregledov	% Izvajanja naknadnih NR pregledov v RDČ	Izvajanje izrednih notranjerevizijskih pregledov	% Izvajanja izrednih NR pregledov v RDČ	Svetovanje pri pripravi izjave o oceni NNJF	% Svetovanja pri pripravi izjave o oceni NNJF v RDČ	Izvajanje večjih svetovalnih nalog	% Izvajanja večjih svetovalnih nalog v RDČ	Sprotno svetovanje	% Sprotnega svetovanja v RDČ	Razvijanje metodike dela	% Razvijanja metodike dela v RDČ	Letno poročanje	% Letnega poročanja v RDČ	Izobraževanje, vključno s sprotim spremljanjem sprememb zakonodaje	% Izobraževanja v RDČ	Administrativno delo	% Administrativnega dela v RDČ	Sodelovanje z zunanjimi nadzornimi institucijami	% Sodelovanja z zunanjimi nadzornimi institucijami v RDČ	Spremljanje izvajanja priporočil (podanih s strani notranje revizije kot tudi drugih nadzornih institucij)	% Spremljanja izvajanja priporočil v RDČ	Vodenje	% Vodenja v RDČ	Skupaj poraba časa v NRS v 2017 (revizor/dni)	Notranjerevizijski pregledi pravilnosti poslovanja	% NR pregledov pravilnosti poslovanja	Notranjerevizijski pregledi smotnosti poslovanja	% NR pregledov smotnosti poslovanja	Finančne revizije	% Finančnih revizij	Notranjerevizijski pregledi področja IT	% NR pregledov področja IT	NR pregledi po 14. členu Pravilnika o usmeritvah... (Ur. L. RS, št. 72/02)	% NR pregledov po 14. členu Pravilnika ...	Skupaj NR v NRS v letu 2017
SKUPAJ LASTNA NRS	30	56	64	97	304	3%	5.749	48%	360	3%	825	7%	150	1%	294	2%	851	7%	276	2%	223	2%	603	5%	620	5%	708	6%	397	3%	530	11.890	136	84%	10	6%	8	5%	3	2%	5	3%	162	
Lastna NRS neposrednega uporabnika državnega proračuna	19	40	43	68	202	2%	4.333	50%	325	4%	566	7%	94	1%	238	3%	599	7%	169	2%	142	2%	496	6%	485	6%	435	5%	252	3%	344	4%	8.680	80	87%	3	3%	5	5%	2	2%	2	2%	92
ŠT.ZAP.=1	9	9	9	23	67	3%	636	31%	173	9%	237	12%	36	2%	62	3%	344	17%	22	1%	50	2%	77	4%	111	5%	76	4%	79	4%	51	3%	2.021	14	67%	2	10%	3	14%	0	0%	2	10%	21
ŠT.ZAP.=2	3	6	6	10	31	3%	542	47%	0	0%	76	7%	13	1%	50	4%	92	8%	30	3%	23	2%	64	6%	78	7%	92	8%	14	1%	54	5%	1.159	15	94%	0	0%	0	0%	1	6%	0	0%	16
ŠT.ZAP.=3	5	13	15	21	70	3%	1.518	57%	68	3%	211	8%	28	1%	103	4%	95	4%	68	3%	34	1%	99	4%	84	3%	65	2%	105	4%	109	4%	2.657	28	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	28
ŠT.ZAP.>3	2	12	13	14	34	1%	1.637	58%	84	3%	42	1%	17	1%	23	1%	68	2%	49	2%	35	1%	256	9%	212	7%	202	7%	54	2%	130	5%	2.843	23	85%	1	4%	2	7%	1	4%	0	0%	27
Lastna NRS neposrednega uporabnika občinskega proračuna	2	2	3	4	10	3%	221	60%	15	4%	43	12%	2	1%	0	0%	14	4%	3	1%	6	2%	6	2%	22	6%	2	1%	11	3%	12	3%	367	25	81%	3	10%	0	0%	0	0%	3	10%	31
ŠT.ZAP.=1	1	1	1	1	3	3%	79	74%	5	5%	5	5%	0	0%	0	0%	4	4%	1	1%	1	1%	0	0%	7	7%	0	0%	2	2%	0	0%	107	22	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	22
ŠT.ZAP.=2	1	1	2	3	7	3%	142	55%	10	4%	38	15%	2	1%	0	0%	10	4%	2	1%	5	2%	6	2%	15	6%	2	1%	9	3%	12	5%	260	3	33%	3	33%	0	0%	0	0%	3	33%	9
Lastna NRS posrednega uporabnika državnega proračuna oz. blagajne zdravstvenega/pokojnin. zavarovanja	7	13	17	23	81	3%	939	38%	20	1%	214	9%	49	2%	56	2%	226	9%	104	4%	71	3%	90	4%	102	4%	241	10%	106	4%	169	7%	2.468	16	67%	4	17%	3	13%	1	4%	0	0%	24
ŠT.ZAP.=1	3	3	3	5	38	7%	190	33%	0	0%	126	22%	14	2%	2	0%	42	7%	21	4%	22	4%	13	2%	42	7%	9	2%	31	5%	18	3%	568	8	73%	3	27%	0	0%	0	0%	0	0%	11
ŠT.ZAP.=2	1	2	2	4	10	3%	189	54%	0	0%	0	0%	5	1%	0	0%	12	3%	24	7%	15	4%	23	7%	20	6%	20	6%	20	6%	10	3%	348	2	67%	0	0%	1	33%	0	0%	0	0%	3
ŠT.ZAP.=3	1	3	3	4	14	3%	216	51%	0	0%	0	0%	1	0%	0	0%	10	2%	14	3%	14	3%	29	7%	0	0%	20	5%	32	8%	70	17%	420	3	75%	0	0%	0	0%	1	25%	0	0%	4
ŠT.ZAP.>3	2	5	9	10	19	2%	344	30%	20	2%	88	8%	29	3%	54	5%	162	14%	45	4%	20	2%	25	2%	40	4%	192	17%	23	2%	71	6%	1.132	3	50%	1	17%	2	33%	0	0%	0	0%	6
Lastna NRS posrednega uporabnika občinskega proračuna	2	1	1	2	11	3%	256	68%	0	0%	2	1%	5	1%	0	0%	12	3%	0	0%	4	1%	11	3%	11	3%	30	8%	28	7%	5	1%	375	15	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	15
ŠT.ZAP.=0 (UKINJENA)	1	0	0	1	10	6%	76	44%	0	0%	0	0%	3	2%	0	0%	8	5%	0	0%	3	2%	7	4%	10	6%	30	17%	20	12%	5	3%	172	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	3
ŠT.ZAP.=1	1	1	1	1	1	0%	180	89%	0	0%	2	1%	2	1%	0	0%	4	2%	0	0%	1	0%	4	2%	1	0%	0	0%	8	4%	0	0%	203	12	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	12
SKUPAJ SKUPNA NRS	9	25	28	40	85	2%	2.531	56%	137	3%	146	3%	42	1%	131	3%	287	6%	73	2%	56	1%	194	4%	283	6%	63	1%	205	5%	316	7%	4.549	164	82%	2	1%	29	14%	1	0%	5	2%	201
Skupna NRS uporabnikov državnega proračuna	3	8	9	13	17	2%	619	57%	66	6%	45	4%	24	2%	18	2%	97	9%	20	2%	16	1%	34	3%	48	4%	2	0%	31	3%	58	5%	1.095	18	58%	2	6%	8	26%	1	3%	2	6%	31
ŠT.ZAP.=3	3	8	9	13	17	2%	619	57%	66	6%	45	4%	24	2%	18	2%	97	9%	20	2%	16	1%	34	3%	48	4%	2	0%	31	3%	58	5%	1.095	18	58%	2	6%	8	26%	1	3%	2	6%	31
Skupna NRS uporabnikov občinskega proračuna	6	17	19	27	68	2%	1.912	55%	71	2%	101	3%	18	1%	113	3%	190	6%	53	2%	40	1%	160	5%	235	7%	61	2%	174	5%	258	7%	3.454	146	86%	0	0%	21	12%	0	0%	3	2%	170
ŠT.ZAP.=1	1	1	1	2	6	3%	131	64%	0	0%	0	0%	1	0%	0	0%	20	10%	1	0%	5	2%	9	4%	21	10%	9	4%	2	1%	0	0%	205	6	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	6
ŠT.ZAP.=2	1	2	2	3	20	5%	220	53%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	15	4%	5	1%	3	1%	10	2%	20	5%	3	1%	10	2%	110	26%	416	37	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	37
ŠT.ZAP.=3	2	5	6	7	10	1%	646	59%	0	0%	76	7%	10	1%	75	7%	36	3%	25	2%	9	1%	29	3%	51	5%	9	1%	33	3%	88	8%	1.097	46	94%	0	0%	0	0%	0	0%	3	6%	49
ŠT.ZAP.>3	2	9	10	15	32	2%	915	53%	71	4%	25	1%	7	0%	38	2%	119	7%	22	1%	23	1%	112	6%	143	8%	40	2%	129	7%	60	3%	1.736	57	73%	0	0%	21	27%	0	0%	0	0%	78
SKUPAJ LASTNA IN SKUPNA NRS	39	81	92	137	389	2%	8.280	50%	497	3%	971	6%	192	1%	425	3%	1.138	7%	349	2%	279	2%	797	5%	903	5%	771	5%	602	4%	846	5%	16.439	300	83%	12	3%	37	10%	4	1%	10	3%	363