

VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA MARIBOR

DIPLOMSKO DELO

**SAMOOCENITEV NOTRANJIH KONTROL
KOT ELEMENT IZJAVE O OCENI NOTRANJEGA
NADZORA JAVNIH FINANC**

Klavdija Babič
Številka indeksa: 11190122606
Študentka izrednega študija
Program: Računovodja
Mentorica: Vlasta Črčinović Krofič

Maribor, december, 2008

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKE NALOGE

Podpisana Klavdija Babič, št. indeksa 11190122606, sem avtorica diplomske naloge z naslovom Samoocenitev notranjih kontrol kot element Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ, ki sem jo napisala pod mentorstvom dr. Vlaste Črčinović Krofič.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predložena diplomska naloga izključno rezultat mojega dela;
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli, kot moje lastne – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah; UL št. 16/2007; (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili;
- skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomske naloge na spletnem portalu šole.

Maribor,

Podpis študenke:

ZAHVALA

Posebna zahvala gre staršema, ki sta mi finančno omogočila študij in celotni družini, ki mi je stala ob strani, me spodbujala in me podpirala v času celotnega študija.

Zahvaljujem se mentorici dr. Vlasti Črčinovič Krofič za strokovno pomoč ter vzpodbujanje pri pisanju diplomske naloge.

Prav tako bi se rada zahvalila ravnateljici gospe mag. Mirjani Ivanuša Bezjak za vzpodbudo in prijaznost v času študija ter za pomoč pri izbiri diplomske teme.

Zahvaljujem se vsem študentkam in študentom Academie smer Računovodja letnik 2006/2008 za nepozabne trenutke v času študija in za dodatno motivacijo skozi študij in pri izdelavi diplomske naloge.

Zahvaljujem se tudi lektorici, profesorici Mateji Karneža, za lektoriranje diplomske naloge in anglistki, profesorici Nataši Glodež za prevod povzetka v angleški jezik

POVZETEK

V zadnjih letih postaja javnost v Sloveniji vedno bolj pozorna na poslovanje javnega sektorja, saj prebivalci s plačevanjem davkov in prispevkov predstavljajo glavni vir sredstev za financiranje javne porabe. Za zadovoljevanje vseh teh zahtev javnosti država potrebuje zanesljive informacije o poslovanju kot tudi glede ocene sistemov nadzora. S samim vstopom v Evropsko unijo pa je napočil tudi čas ureditve nadzora nad porabo javnofinančnih sredstev, zato je v letu 2004 Urad Republike Slovenije za notranji nadzor proračuna izdal Usmeritve za notranje kontrole za obdobje od leta 2005 do leta 2008 in se tako približal zahtevam Evropske komisije.

Pomembno pri uporabnikih javnih financ je, da se predstojniki zavedajo in prevzamejo odgovornost za vzpostavitev ustreznega sistema finančnega poslovanja in notranjega nadzora. Notranji nadzor mora zagotoviti, da sistem finančnega poslovanja in kontrol deluje v skladu z načeli zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti.

V skladu z Zakonom o javnih financah (Uradni list RS št. 79/1999) in Navodilom 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. 12/2001 in 10/2006) mora Poslovno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih proračunskega uporabnika vsebovati tudi oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora javnih financ. Izjava se po objavljeni metodologiji s poslovnim poročilom predloži na AJPes (Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve) do konca februarja za preteklo leto. Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ je dokument, v katerem predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika predstavi oz. oceni sistem notranjega nadzora. Ocena nam pove, v kolikšni meri sistem zagotavlja doseganje ciljev.

V preteklih dveh letih se ugotavlja pretežna uporaba samoocenitvenih vprašalnikov, ki so nam v pomoč pri izdelavi Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ. Samoocenjevanje notranjih kontrol je proces, v katerem se preiskuje in ocenjuje uspešnost notranjih kontrol. Pri tem procesu je pomembno, da se izvaja kontinuirano in da s procesom pridobimo razumno

zagotovilo, da bodo cilji poslovanja doseženi. Samoocenitveni vprašalnik je razdeljen na pet medsebojno odvisnih sistemov notranjih kontrol (notranje kontrolno okolje, upravljanje s tveganji, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadziranje).

Po analizah izjav in po analizi ankete smo prišli do ugotovitev, da pri proračunskih uporabnikih prihaja do šibkega upravljanja s tveganji in manj razvitega sistema nadziranja. Zazna pa se izboljšanje v letu 2007 v primerjavi z letom 2006. Po analizi anketnih podatkov smo prišli do rezultata, da se je 74,58 % anketirancev v preteklem letu odločilo za samoocenitvene vprašalnike kot elementu Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ, da samo 47,83 % anketirancev razume pomen samoocenitve kot celote in kar je najbolj zaskrbljujoče, kar 25,42 % računovodkinj je odgovornih za izdelavo Izjave o oceni notranjih kontrol javnih financ, zaradi česar se ne morejo prikazati napredki na celotnem poslovanju.

Ključne besede: SAMOOCENITEV, IZJAVA O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC, ODGOVORNOST PREDSTOJNIKOV, NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC.

ABSTRACT

In the past years, Slovenian public has been paying attention over public sector finance managing because paying taxes and contributions represent main source of public financing. To satisfy those public needs the state needs reliable information regarding managing as well as evaluating of the supervision systems. Entering European Union was a start to arrange supervision over the use of public resources. As a result, in 2004 Slovenian office for internal budget supervision issued Guidance for internal supervision from 2005 to 2008 and came near to European commission demands.

It is of great importance that public finance users, especially managers, take the responsibility to create suitable system of finance managing and internal control. Internal control has to assure that finance managing system and control works according to legitimacy, transparency, efficiency, effectiveness and economy principals.

According to Act of public finance (Official gazette of RS, 79/1999), Guidelines of final financial report of state and local finance and methodology how to prepare a report on accomplished goals and results (Official gazette of RS, 12/2001 and 10/2006), the Business report has to include the evaluation of internal financial control of public finance as well. The statement is presented to AJPES (Agency of the Republic of Slovenia for Public Legal Records and Related Services) by the end of February for the past year. The statement mentioned is a document in which public finance manager presents or evaluates internal supervision system. The evaluation represents how much the system assures goal accomplishment.

In the past two years the use of self-evaluation questionnaires was established, which help to prepare the Statement of evaluation of internal control of public finance. Self-evaluation of internal supervision is a process, where successfulness of internal supervision is examined and evaluated. It is important that it is continually implemented and that we gain certain assurance about the achievement of business goals. Five interacting systems of internal controls (internal control sphere, managing risks, control activities, communication and control) divide the questionnaire.

After the analysis of statements and survey we came to a conclusion that there is a weak managing risk and less developed supervision system as far as public finance is concerned. However, the improvement in 2007 was reported in comparison to 2006. The result was that 74, 58% chose to use self-evaluation questionnaire as a part of the Statement of evaluation of internal control in the past year, only 47, 83% understand the purpose of self-evaluation and serious concern is that 25, 42% of accountants are responsible to prepare the Statement of evaluation of internal control of public finance, which make the progress on the entire management impossible.

Key words: self-evaluation, statement of evaluation of internal control of public finance, responsibility of managers, internal control over public finance

KAZALO VSEBINE

1	UVOD.....	10
1.1	OPREDELITEV OBRAVNAVANE ZADEVE.....	10
1.2	NAMEN, CILJI IN OSNOVNE TRDITVE DIPLOMSKEGA DELA.....	11
1.2.1	<i>Namen.....</i>	<i>11</i>
1.2.2	<i>Cilji.....</i>	<i>12</i>
1.2.3	<i>Osnovne trditve diplomskega dela.....</i>	<i>12</i>
1.3	PREDPOSTAVKE IN OMEJITVE.....	13
1.4	PREDVIDENE METODE RAZISKOVANJA.....	13
2	JAVNE FINANCE.....	14
2.1	OPREDELITEV POJMA JAVNIH FINANC.....	14
2.2	DRŽAVNI PRORAČUN.....	16
2.3	OPREDELITEV POJMA NOTRANJI NADZOR.....	16
3	NADZOR NAD POSLOVANJEM JAVNIH ZAVODOV.....	18
3.1	VZPOSTAVITEV, DELOVANJE IN RAZVOJ NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC.....	18
3.1.1	<i>Odgovornost predstojnikov oz. poslovodnih organov.....</i>	<i>18</i>
3.1.2	<i>Notranje revizijske službe pri proračunskih uporabnikih.....</i>	<i>18</i>
3.1.3	<i>Urad za nadzor proračuna.....</i>	<i>19</i>
3.2	OPREDELITEV TEMELJNIH NAČEL, POSTOPKOV IN PRAVIL NOTRANJIH KONTROL.....	19
3.2.1	<i>Načela notranjega kontroliranja.....</i>	<i>19</i>
3.2.2	<i>Postopki in pravila za notranje kontroliranje.....</i>	<i>20</i>
3.2.3	<i>Revizijska sled in njena uporabnost.....</i>	<i>21</i>
3.2.4	<i>Korektivni ukrepi in preprečevanje nepravilnosti.....</i>	<i>23</i>
3.3	OPREDELITEV TEMELJNIH NAČEL, ORGANIZACIJE IN PRAVIL NOTRANJEGA REVIDIRANJA.....	24
3.3.1	<i>Notranje revidiranje.....</i>	<i>24</i>
3.3.2	<i>Načela notranjega revidiranja.....</i>	<i>25</i>
3.3.3	<i>Postopki in pravila notranjega revidiranja.....</i>	<i>25</i>
4	IZJAVA O OCENI NOTRANJEGA NADZORA.....	26
4.1	NAMEN IZJAVE O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC.....	26
4.2	PRIPRAVA IZJAVE O OCENI NOTRANJEGA NADZORA.....	26
5	PRIPRAVA SAMOOCENITVE PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH.....	27
5.1	OPREDELITEV SAMOOCENJEVANJA NOTRANJIH KONTROL.....	27
5.2	PRISTOPI K SAMOOCENJEVANJU NOTRANJIH KONTROL.....	27
5.2.1	<i>Pristop vodenih delavnic.....</i>	<i>27</i>
5.2.2	<i>Pristop z vprašalniki.....</i>	<i>28</i>
5.2.3	<i>Pristop analize s strani vodstva.....</i>	<i>29</i>
5.3	VIDIK SMOTRNOSTI PRI SAMOOCENITVI.....	30
5.4	DOKUMENTIRANJE SAMOOCENITVE IN POROČANJE O REZULTATIH.....	31
6	SAMOOCENITVENI VPRAŠALNIK KOT PRIPRAVA IZJAVE O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC.....	32
6.1	NOTRANJE KONTROLNO OKOLJE.....	33
6.2	UPRAVLJANJE S TVEGANJI.....	34
6.3	KONTROLNE AKTIVNOSTI.....	35
6.4	INFORMIRANJE IN KOMUNICIRANJE.....	35
6.5	NADZIRANJE.....	36

7	PREGLED IN ANALIZA ODDANIH IZJAV O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC PRI POSREDNIH UPORABNIKIH PRORAČUNA	37
7.1	PREGLED ODDANIH IZJAV O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC ZA LETO 2006	37
7.2	PREGLED ODDANIH IZJAV O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC ZA LETO 2007	37
7.3	ANALIZA IZJAV O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC PRI JAVNIH ZAVODIH ZA LETI 2006 IN 2007	38
8	PREGLED IN ANALIZA ANKETE.....	40
8.1	ANKETNI VPRAŠALNIK	40
8.2	ANALIZA ANKETNEGA VPRAŠALNIKA	40
9	UGOTOVITVE IN SKLEPI.....	45
10	UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI.....	47
11	PRILOGE	48
11.1	ANKETNI VPRAŠALNIK	48
11.2	ZBIR ANKETNIH ODGOVOROV.....	50

KAZALO TABEL

TABELA 1: PREGLED ODDANIH IZJAV O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC ZA LETO 2006	37
TABELA 2: PREGLED ODDANIH IZJAV O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC ZA LETO 2007	37
TABELA 3: PREGLED DELEŽEV OCENJENIH »DELUJOČIH« NOTRANJIH KONTROL V % PO ELEMENTIH IZJAVE O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC PRI POSREDNIH PU – JAVNIH ZAVODIH.....	38

KAZALO GRAFOV

GRAF 1: SPLOŠNA OCENA NOTRANJIH KONTROL PO POSAMEZNIH SKUPINAH JAVNEGA ZAVODA	39
GRAF 2: OPCIJE, ZA KATERE SO SE JAVNI ZAVODI ODLOČALI PRI IZDELAVI IZJAVE O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FIANC	40
GRAF 3: RAZUMEVANJE POMENA SAMOOCENITVE	41
GRAF 4: PRISTOPI, UPORABLJENI PRI SAMOOCENJEVANJU NOTRANJIH KONTROL	42
GRAF 5: ZAGOVORNIKI SAMOOCENITVE.....	43

1 UVOD

1.1 Opredelitev obravnavane zadeve

Značilnost proračunskih uporabnikov je trošenje davkoplačevalskega denarja. Tudi s samim vstopom v Evropsko unijo je za Republiko Slovenijo napočil čas ureditve nadzora nad porabo javnofinančnih sredstev.

Osnovno priporočilo Evropske komisije je, da vse države kandidatke opisno zagotovijo ustrezen notranji nadzor javnih financ. Že naš temeljni Zakon o javnih financah in zakonske dopolnitve (Uradni list RS, št. 30/02) izpolnjuje to zahtevo Evropske komisije. V ostalih podzakonskih aktih in izvedbenih predpisih pa vsi elementi notranjega nadzora javnih financ do pred nedavnim niso bili dovolj poudarjeni in jasni oz. niso bili povsod v skladu z mednarodno sprejetimi standardi.

Leta 2004 je Urad Republike Slovenije za notranji nadzor proračuna izdal Usmeritve za notranje kontrole in se s tem zelo približal zahtevam Evropske komisije. S strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2005 do 2006, katero je Vlada Republike Slovenije izdala junija 2005, so se pričeli izvajati prvi koraki notranjega nadzora javnih financ.

Na podlagi analize stanja in pomanjkljivosti je potrebno okrepiti naslednje aktivnosti v sistemu notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji:

- okrepiti je treba odgovornost predstojnikov proračunskih uporabnikov;
- zagotoviti je treba neodvisnost državnih notranjih revizorjev;
- potrebno je zagotoviti uporabnost danes že razvite strategije in usmeritve za notranje kontrole in notranje revizorje;
- izboljšati je treba administrativno usposobljenost službe za nadzor proračuna in službe za notranjo revizijo pri proračunskih uporabnikih.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve diplomskega dela

1.2.1 Namen

V zadnjih dveh letih se je veliko naredilo na razvoju nadzora nad javnimi financami. V diplomski nalogi so predstavljeni zakonodaja in predpisi, ki urejajo to področje. Predstavljena je odgovornost predstojnikov, ki je temelj razvoja samega nadzora posameznega proračunskega uporabnika.

Izjava o oceni notranjega nadzora predstavlja stanje na področju uvajanja procesov in postopkov notranjega nadzora javnih financ. V prvih letih uvajanja tega procesa se je izkazala pretežna uporaba samoocenitvenih vprašalnikov, zato bomo v diplomski nalogi podrobneje predstavili prav samoocenitev na osnovi samoocenitvenih vprašalnikov.

Pri zagotavljanju smotrnosti samoocenitve obravnavamo njeno uspešnost, gospodarnost in učinkovitost.

O uspešnosti samoocenitve lahko govorimo, če je samoocenitev dobro pripravljena. Za dobro pripravo pa je zelo pomembno znanje na področju notranjega nadzora javnih financ, pri kateri ima veliko vlogo predstojnik. Uspešni smo, če smo hkrati gospodarni in učinkoviti. Samoocenitev je uspešna, če s čim nižjimi stroški pridobimo čim bolj realno oceno proračunskega uporabnika.

O učinkoviti izvedbi samoocenitve govorimo, če s pridobljenimi rezultati pridemo do ugotovitev, kje v poslovanju so šibke točke in jih na osnovi predlogov tudi skušamo izboljšati. Samoocenitev je učinkovita, če s tem izboljšamo vodenje in poslovanje in s tem zagotovimo doseganje ciljev proračunskega uporabnika. Gre predvsem za primerjavo končnega rezultata z vnaprej zastavljenimi cilji, pri tem nastalih stroških in porabi časa vodstva in zaposlenih, ki so vključeni v samoocenitev. O neučinkovitem izvajanju samoocenitve pa govorimo, ko z izvedbo povzročimo več stroškov, kot pa dobimo koristi, kar se zgodi v primeru, če izvajamo samoocenitev samo zaradi zahtevanih predpisov, povezanih z izdelavo letnih poročil.

Gospodarnost dokažemo, če pri njeni izvedbi nismo povzročili nepotrebnih stroškov, kar dosežemo z dobro pripravo samoocenitve. Z gospodarno rabo sredstev želimo izboljšati rezultate.

1.2.2 Cilji

Z anketo smo analizirali, s kakšno skrbnostjo so se proračunski uporabniki lotili nadzora in katero metodo so pri tem uporabili. Z anketo smo prišli do odgovora, ali je v manjših javnih zavodih (osnovne šole) predstojnikova (ravnateljeva) odgovornost oziroma pobuda za izvedbo programa samoocenitve. Predvsem pa smo želeli ugotoviti, koliko so zavodi v teh dveh letih uspeli izboljšati svojo uspešnost, gospodarnost in učinkovitost.

Cilj diplomske naloge je predstaviti in dokazati, kako pomemben je notranji nadzor v javnih financah, s tem pa tudi izobraževanje računovodij v javnem sektorju.

1.2.3 Osnovne trditve diplomskega dela

Z oblikovanjem lastne države se je v Sloveniji zgodila velika prelomnica pri upravljanju. Sistem, ki je deloval desetletja, je skoraj v trenutku izginil in nastal je nov, čigar značilnosti pa so bile za nas povsem nove. Danes lahko ugotavljamo, da obstaja zavedanje o upravljanju v teh novih okoliščinah, vendar se v praksi še vedno uporabljajo prijemi starega upravljanja, katerih rezultat so razne naše afere. Vse to bi se dalo zelo dobro nadzirati, če upravljalni sistem temelji na primerno opredeljenih vlogah notranjih revizorjev, nadzornih svetov, uprave in zunanjih revizorjev (Jagrič, 2002, 177).

»Proces reforme javnih financ, v smeri večje transparentnosti porabe javnih sredstev, bo ogrožen, če ne bo podprt tudi s kvalitetnim sistemom računovodstva,« so besede dr. Andreja Bajuka.

Dobro organiziran nadzor nad javnimi financami lahko ščiti pred nepoštenjem in povečuje uspešnost. V zavodih to lahko dosežemo samo z izobraževanjem računovodij in obveščenosti predstojnikov o pomembnosti nadzora.

1.3 Predpostavke in omejitve

Pri pripravi in pisanju diplomske naloge smo si pomagali predvsem z literaturo, pridobljeno na seminarjih in izobraževanjih o nadzoru javnih financ, ter s strokovno literaturo, kot so zakoni, pravilniki in razna pojasnila in navodila za izpolnjevanje samoocenitvenega vprašalnika za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ. Uporabili smo tudi znanje in izkušnje, pridobljene pri vzpostavljanju nadzora v zavodu.

Vključili smo literaturo in praktično znanje računovodkinje javne uprave (tudi državna notranja revizorka), ki se že nekaj let podrobneje ukvarja s pripravo kontrole in nadzorom.

Vzpostavili smo stike z Uradom Republike Slovenije za nadzor proračuna, ki so bili v pomoč pri ugotavljanju in analiziranju dobljenih podatkov iz Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ posameznih proračunskih uporabnikov.

1.4 Predvidene metode raziskovanja

Pri teoretičnem delu diplomske naloge smo uporabili deskriptivni pristop, ki daje prednost opisu strukture ali delovanja ali razvoja določenega pojava ali procesa.

Pri praktičnem – raziskovalnem delu diplomske naloge smo uporabili analitični pristop, ki poudarja raziskovanje vzrokov pojavov ali procesov in ugotavlja njihove medsebojne odvisnosti na kvalitativen ali kvantitativen način. S pomočjo pridobljenih in pregledanih podatkov iz ankete smo prišli do podatkov, ki smo jih ponazorili z grafi. S pomočjo informacij iz Urada Republike Slovenije za nadzor proračuna smo dobili odgovor na vprašanje, kako in koliko se izboljšuje sistem notranjega nadzora.

Anketni list je bil posredovan več kot sto računovodjem v zavodih, ki so po zakonodaji dolžni slediti predpisom o nadzoru javnih financ in z zaključnim računom posredovati Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJ PES) Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ.

2 JAVNE FINANCE

2.1 *Opredelitev pojma javnih financ*

Država in druga javnopravna telesa potrebujejo finančna in druga materialna sredstva za zadovoljevanje javnih potreb, ki so z ustavo, zakoni in raznimi predpisi določena. Financiranje javnih potreb poteka iz sredstev javnih financ.

Vede, ki obravnavajo javne finance, so različne, saj so odvisne od družbenopolitične in ekonomske ureditve posamezne države. Sam pojem finance pa se je razvil iz besede »finance«, ki izhaja iz starofrancoske besede finer – plačati. Finance so širok pojem, ki označujejo denarne posle in gospodarjenje z denarjem.

Kot dejavnost delimo finance na:

- zasebne finance, ki temeljijo na pridobitnem načelu, in
- javne finance, katerih cilj je zadovoljevanje potreb v javnem interesu in ne temeljijo na pridobitnem načelu.

Javne finance lahko razumemo kot zbiranje in upravljanje z javnofinančnimi sredstvi, ki pa zajema razdeljevanje in porabo sredstev in raznovrstne učinke, ki jih ima zbiranje, razdelitev in poraba javnofinančnih sredstev.

Država pridobiva javnofinančna sredstva z opravljanjem gospodarskih dejavnosti in z dajatvami, ki jih določajo predpisi posamezne države. Prav davki so najpomembnejši, saj so obvezni in brez neposrednega vračila. Državni organi jih predpišejo drugim ekonomskim subjektom za kritje javnih finančnih potreb in za uresničevanje javnih ciljev na področju ekonomske in socialne politike.

Prihodke lahko klasificiramo glede na njihove ekonomske značilnosti na:

- davčne prihodke, ki jih davkoplačevalci vplačujejo v dobro proračuna (davek na dohodek fizičnih oseb, davek na dobiček pravnih oseb, prispevki za socialno varnost,

davek na plačo, davek na premoženje, davek na dodano vrednost blaga ali storitev in drugo);

- nedavčne prihodke, ki niso uvrščeni v skupino davčnih prihodkov (prihodki od obresti, prihodki od upravljanja z občinskim ali državnim premoženjem, na osnovi dajanja v najem, zakupnine, licenčnine ali prihodki od dodeljenih koncesij, kot tudi sodne in upravne takse ter denarne kazni); prav tako med nedavčne prihodke štejemo vse prihodke od prodaje blaga ali storitev proračunskih uporabnikov, ki se ukvarjajo s tržno dejavnostjo;
- kapitalske prihodke, ki so realizirani iz naslova prodaje realnega premoženja, nematerialnega premoženja (patenti, licence, blagovne znamke) in zaloge blagovnih rezerv;
- prejete donacije, kot prostovoljna nakazila sredstev iz domačih ali tujih virov;
- transferne prihodke, ki predstavljajo transferje sredstev med posameznimi javnofinančnimi institucijami;
- prejeta sredstva iz Evropske unije iz naslova predpristopnih pomoči.

Država z javnimi odhodki zagotavlja produkcijo javnih dobrin, želena delitev narodnega dohodka, predvsem pa stabilen razvoj gospodarstva. Odhodke lahko klasificiramo glede na njihove ekonomske značilnosti na:

- tekoče odhodke, kot so plače in drugi izdatki zaposlenim, delodajalčevi prispevki na bruto plače, vsi izdatki za blago in storitve, ki jih država pridobiva na trgu, plačila obresti za dolg in rezervna sredstva;
- tekoče transferje, kot so subvencije, transferji posameznikom in gospodinjstvom, transferji neprofitnim organizacijam in ustanovam, transferji na raven lokalnih skupnosti, transferji v javne zavode ali druge izvajalce javnih služb in transferji v tujino za razne članarine, kotizacije, pristopnine ipd;
- investicijske odhodke, ki služijo za nakup opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev (zgradbe, prostori, prevozna sredstva, oprema ...) in finančnih najemov (lizing), ki povečujejo stvarno premoženje;
- investicijske transferje;
- plačila sredstev v proračun Evropske unije (Direktorat za javno upravo, 2006, 5–9).

2.2 Državni proračun

Za javni sektor je proračun poglavitni vir sredstev za financiranje dejavnosti. Ker državni proračun predstavlja velika finančna sredstva, obstaja za njegovo določitev in sprejem veliko zanimanje. Sprejeti proračun izraža rezultate številnih in pomembnih odločitev o usmerjenosti prizadevanj države v proračunskem obdobju, odseva dosežene odločitve o političnih prioritetah, izraža programske cilje in predstavlja okvir delovanja vlade.

Zakon o javnih financah opredeljuje proračun kot »akt države oz. občine, s katerim so predvideni prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oz. občine za obdobje enega leta« (Zakon o javnih financah, Ur. list RS, št. 79/1999).

2.3 Opredelitev pojma notranji nadzor

Poznamo tri vrste nadziranja:

- kontroliranje
- revidiranje
- inšpiciranje

Nadziranje se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odpravljanjem nepravilnosti. Pravilnost pa lahko presojamo le, če imamo za to kakšna merila pravilnosti. Notranji nadzor v javnih zavodih določa Zakon o računovodstvu, ki ureja notranji nadzor in ga izvaja organ, služba ali oseba znotraj organizacije. Za izvajalce notranjega nadzora je zelo pomembno, da delujejo čim bolj samostojno in neodvisno. Notranji nadzor javnih financ obsega na enotnem sistemu zasnovano poslovanje in kontrole ter notranje revidiranje, ki ga zagotavlja neposredni in posredni uporabnik z namenom, da obvladuje poslovanje in zagotavlja doseganje ciljev v skladu z načeli zakonitosti, smotrnosti in preglednosti.

Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod za obvladovanje tveganj, ki ogrožajo:

- doseganje postavljenih poslovnih ciljev,
- pregledno poslovanje v skladu z zakoni, drugimi predpisi in navodili vodstva,
- gospodarno, učinkovito in uspešno uporabo sredstev,

- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, slabega upravljanja, napak in goljufij,
- pravočasno, celovito in zanesljivo poročanje.

Notranje revidiranje je dejavnost neodvisnega in nepristranskega dajanja zagotovil in svetovanja, namenjena povečevanju koristi in izboljševanju poslovanja. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje z uvajanjem preišljenega in urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganji, notranjih kontrol in upravljanja (http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/notranje_nadzor.htm, 11.9.2008).

3 NADZOR NAD POSLOVANJEM JAVNIH ZAVODOV

Ko govorimo o nadzoru nad poslovanjem javnih zavodov, se moramo zavedati, da se javni zavodi financirajo večinoma z javnimi sredstvi, zato jih uvrščamo med porabnike sredstev javnih financ. Pri tem je za vse uporabnike sredstev javnih financ značilno, da je nadzor nad njihovim delovanjem urejen z zakoni, uredbami in drugimi pravnimi dokumenti.

3.1 Vzpostavitev, delovanje in razvoj notranjega nadzora javnih financ

3.1.1 Odgovornost predstojnikov oz. poslovodnih organov

Predstojniki oziroma poslovodni organi proračunskih uporabnikov so odgovorni za vzpostavitev, delovanje, nadzor in stalno izboljševanje sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja v skladu s pravilnikom in drugimi pravili, metodikami in standardi za finančno poslovanje ter notranje kontrole, ki jih predpisuje Ministrstvo za finance, služba za nadzor proračuna. Z načeli dobrega finančnega poslovanja in učinkovitega notranjega kontroliranja morajo biti seznanjene vse odgovorne osebe na vseh ravneh in v vseh organizacijskih enotah. Proračunski uporabniki v notranjih predpisih podrobneje opredelijo svoje poslovanje, vzpostavijo sistem notranjih kontrol in zagotovijo kadrovske in materialne vire in pogoje za gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje (v nadaljnjem besedilu: smotno poslovanje) ter delovanje notranjih kontrol. Nadalje razvijejo in sprejmejo sistem za ocenjevanje in obvladovanje tveganj, s katerimi se soočajo. Notranjo revizijo uporabljajo kot dejavnost neodvisnega in nepristranskega preverjanja ter svetovanja, namenjeno izboljševanju poslovanja. Zagotavljajo, da se notranje revidiranje izvaja v skladu z usmeritvami za državno notranje revidiranje na podlagi odobrenih letnih programov dela notranjih revizijskih služb, ki jih pripravijo vodje notranjih revizijskih služb na podlagi dolgoročnih načrtov dela (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Ur. list RS, št. 72/2002).

3.1.2 Notranje revizijske službe pri proračunskih uporabnikih

Notranja revizija ima funkcijo, da predstojnik od nje neodvisno dobi zagotovilo, da so notranje kontrole ustrezne in učinkovite. Ta poroča neposredno predstojniku oz.

poslovnemu organu proračunskega uporabnika, ni pa odgovorna za uvedbo in delovanje sistema notranjih kontrol.

Predstojnik oz. poslovodni organ je odgovoren, da izvede dejavnosti po priporočilih iz poročil notranjerevizijske službe. Notranjerevizijska služba pa se mora ravnati po zakonskih predpisih in usmeritvah za državno notranje revidiranje (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Ur. list RS, št. 72/2002).

3.1.3 Urad za nadzor proračuna

Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna je centralni organ za harmonizacijo in koordinacijo sistema notranjega nadzora javnih financ. Zadolžen je za razvoj, usklajevanje in preverjanje finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov.

Na področju porabe sredstev EU skladov deluje kot neodvisni organ za finančni nadzor tako, da med drugim izvaja predakreditacijske preglede, certificira letne izjave o izdatkih in izjave ob zaključku projektov ali programov in izvaja neodvisno kontrolo pravilnosti porabe

Kot koordinacijska točka za sodelovanje z Uradom Evropske komisije za boj proti goljufijam (OLAF) usklajuje aktivnosti na področju zaščite finančnih interesov EU in obravnava ter posreduje Evropski komisiji poročila o nepravilnostih.

Tradicionalno pomemben del aktivnosti predstavlja proračunska inšpekcija (<http://www.gov.si/unp/slov/predstavitev/predstavitev.htm> , 11. 9. 2008).

3.2 Opredelitev temeljnih načel, postopkov in pravil notranjih kontrol

3.2.1 Načela notranjega kontroliranja

Namen sistema in ustroja notranjih kontrol je zagotoviti smotrno poslovanje ter nadzor poslovanja z uporabo enotnega informacijskega sistema pri proračunskih uporabnikih, upravljanje premoženja s skrbnostjo dobrega gospodarja, vodenje enotnih evidenc o obsegu in

realni vrednosti kapitalskih naložb, terjatev in obveznosti ter drugih oblik premoženja oseb javnega prava.

Proračunski uporabniki vzpostavijo in vzdržujejo sisteme finančnega poslovanja in notranjih kontrol kot načrt aktivnosti, ki vključuje stališča in usmeritve vodstva, izražene z metodami za določanje ciljev in sredstev za njihovo doseganje, delovnimi postopki in prakso ter ukrepi za obvladovanje tveganj (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Ur. list RS, št. 72/2002).

3.2.2 Postopki in pravila za notranje kontroliranje

Doseganje ciljev je sestavni del vodenja. Proračunski uporabniki se morajo odzivati na vse vrste tveganj, ki lahko vplivajo na doseganje njihovih ciljev. Naloga vodstva je ugotoviti takšna tveganja, oceniti verjetnost, da se pojavijo in predvidevati potencialne učinke ali izpostavljenost ter se odločiti, kakšne ukrepe je treba sprejeti za obvladovanje teh tveganj na še sprejemljivi ravni. Obvladovanje tveganj je tako proces njihovega ugotavljanja, ocenjevanja in spremljanja ter izvajanja potrebnih kontrol, da bi izpostavljenost tveganjem ohranjali na še sprejemljivi ravni. Obvladovanje tveganj mora biti sestavni del vodenja.

Modele za obvladovanje tveganj je treba prilagoditi tako, da ustrezajo posebnim zahtevam posameznega proračunskega uporabnika, ker se vsak proračunski uporabnik sooča z drugačnimi okoliščinami in tveganji. Ne glede na posebnosti pa se temeljni kontrolni postopki pri vseh proračunskih uporabnikih nanašajo predvsem na kontrole pravilnosti poslovnih dogodkov in podatkov. Ti postopki zajemajo:

- začetno evidentiranje poslovnih dogodkov, pristojnosti in odgovornosti oseb, ki začenjajo in odobravajo poslovne dogodke (pristojnosti in odgovornosti morajo biti natančno opredeljene),
- popolnost zajemanja in obdelave poslovnih dogodkov in podatkov,
- točnost evidentiranja poslovnih dogodkov.

Točnost evidentiranja poslovnih dogodkov se določa z oblikovanjem in uporabo ustreznih obrazcev in evidenc za evidentiranje transakcij in poslovnih dogodkov ter z določitvijo odgovornosti za postopke, s katerimi se razkrivajo napake in druge nepravilnosti. Vodstvene

kontrole, katerih naloga je zagotavljanje neprekinjenega in pravilnega delovanja temeljnih kontrolnih postopkov, obsegajo:

- opravila, ki sledijo temeljnim kontrolnim postopkom in s katerimi se ponovno preverjajo že obdelani podatki,
- opravila za podporo rednega preverjanja in nadgraditev temeljnih kontrolnih postopkov.

Nadgraditev temeljnih kontrolnih postopkov pomeni:

- določitev in omejitev dostopa do sredstev in informacij,
- določitev izvajanja nalog odobravanja od pristojnosti za kontroliranje,
- poročanje o zastojih in nepravilnostih pri izvajanju kontrolnih postopkov vodstvu in določanje pristojnosti in odgovornosti predstojnika oziroma poslovnega organa za izvedbo poslovnih dogodkov in sprejemanje odločitev.

Proračunski uporabniki ob upoštevanju temeljnih postopkov notranjega kontroliranja določijo podrobna pravila za notranje kontrole za oddaje javnih naročil, prevzemanje obveznosti v breme proračuna, izplačevanje iz proračuna, izterjavo terjatev proračuna, načrtovanje likvidnosti, načrtovanje vračil v proračun, varovanje javnega premoženja in sredstev. Področje priprav obsega izdelavo finančnega načrta prihodkov in odhodkov, načrta razvojnih programov, nabav, kadrov, izvajanja lastnih dejavnosti, donacij, zadolževanja in izdaje poroštev, dodeljevanja subvencij, dotacij in drugih transferjev iz proračuna, odprodaje, dajanja v najem ali zamenjave premoženja v lasti države in lokalnih skupnosti, uporabe tekoče in stalne proračunske rezerve.

Notranje finančne kontrole obsegajo predhodne kontrole, kontrole za odkrivanje in preprečevanje napak in kontrole, ki zmanjšujejo ostala tveganja. Le-te morajo zagotavljati natančne podatke o podlagah in namenih porabe proračunskih sredstev ter prevzemu obveznosti, tako kot je predpisano (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Ur. list RS, št. 72/2002).

3.2.3 Revizijska sled in njena uporabnost

Pri proračunskem uporabniku mora biti celotno opravljeno delo – vsi poslovni dogodki tako dokumentirani, da lahko predstojnik oziroma poslovodni organ, notranji in zunanji revizor ter

drugi nadzorniki sledijo vsem transakcijam in celotnemu poslovanju. Pri finančnem poslovanju je potrebno sled zagotoviti, ne glede na to ali se transakcije izvajajo elektronsko ali ročno vse od skupnih zneskov do posameznih transakcij in obratno.

Revizijska sled je pripomoček za načrtovanje in izvajanje notranjih kontrol in revidiranja porabe proračunskih sredstev na državni oz. občinski ravni in na ravni proračunskih uporabnikov. Vodstvu mora omogočiti pregled nad izvajanjem. Opredeliti pa morajo ključna mesta, kjer se bodo izvajale notranje kontrole, da se le-te ne bodo podvajale. Za revizorje pomeni revizijska sled hitro analiziranje sistema in opredelitev morebitnih šibkih točk, ki zahtevajo podrobnejši pregled. Revizijska sled je odvisna od natančne in pregledne predstavitve izvajalcev, ki mora vključevati vsako spremembo v izvajanju, organiziranosti notranjega kontroliranja in vodenja. Revizijska sled temelji na:

- navodilih, zakonih in predpisih, iz katerih je razvidna pravna podlaga dejavnosti, ki se revidira,
- jasno določenih organizacijskih strukturah proračunskega uporabnika,
- zapisanih in opisanih pristojnostih in odgovornostih po delovnih mestih,
- postopkih kontrole (kroženje listin, kontrola aktivnosti ...),
- opisu načina vodstvenega nadzora in pisnem poročanju o opravljenem nadzoru,
- kroženju informacij in
- hranjenju podatkov.

Ugotovili smo, da je revizijska sled glavni pripomoček za načrtovanje in izvajanje tako notranjih kontrol kot revidiranja porabe proračunskih sredstev, katere glavne koristi so, da:

- je zagotovljena preglednost načrtovanja in porabe proračunskih sredstev,
- so zagotovljeni strokovni prijemi za obvladovanje porabe proračunskih sredstev,
- je s tem omogočena presoja uresničitve zastavljenih ciljev,
- se pravočasno zaznavajo odmiki, ki preprečujejo uresničevanje ciljev,
- se kljub odklonom uspe uresničevati cilje,
- se pravočasno opozori na spremembe pri proračunskih sredstvih – rebalans (sprememba, poprava proračuna oz. ponovna uskladitev predvidenih odhodkov in prihodkov),
- se zagotovi smotrnost porabe proračunskih sredstev,
- se pravočasno oskrbi predstojnika z informacijami,

- se stalno skuša izboljšati notranje kontroliranje (Usmeritve za notranje kontrole Urad RS za nadzor proračuna, 18–19, 2004).

3.2.4 Korektivni ukrepi in preprečevanje nepravilnosti

V kolikor se pojavljajo pomanjkljivosti oz. slabosti v finančnem sistemu in sistemu notranjih kontrol proračunskega uporabnika, mora predstojnik ali poslovodni organ že v naprej določiti postopke poročanja za vodstvene delavce in zaposlene. Prav tako mora vzpostaviti evidence priporočil za izboljšanje sistemov notranjih kontrol ali korektivnih ukrepov, kot jih dajejo pristojne inštitucije, npr.: notranje - revizijska služba, inšpekcijska služba, računsko sodišče, Urad republike Slovenije za nadzor proračuna ali pooblaščen nadzorniki EU.

Za predstojnika ali poslovodnega organa je priporočljivo, da sprejme učinkovite ukrepe za odpravo slabosti ali pomanjkljivosti, obstajati pa mora pregledna revizijska sled za ugotavljanje izvrševanja sprejetih ukrepov na podlagi danih priporočil. Napredek pri izvajanju poročil je potrebno redno spremljati.

V kolikor se pojavijo nepravilnosti, ki bi lahko škodljivo vplivale na proračun, je proračunski uporabnik dolžan ukrepati, da prepreči in odpravi nepravilnost. V kolikor so to sredstva, ki so nepravilno izplačana, jih je potrebno vrniti skupaj z obrestmi. O vseh že ugotovljenih ali možnih nepravilnostih je potrebno poročati v skladu s predpisi pristojnemu organu. Nepravilnosti pa delimo na administrativne napake in na goljufije. Administrativne napake so velikokrat nezlonamerne. To pomeni, da nastanejo zaradi neznanja, površnosti in neažurnosti. To seveda ni opravičljivo, je pa dokaz, da je potrebno vzpostaviti sistem notranjega kontroliranja v vseh poslovnih fazah. Te napake so velikokrat tudi lažje odpravljive oz. rešljive.

Ko pa govorimo o goljufijah, govorimo o namernem poskusu zlorabe. Na sum goljufije kaže, če so za pridobitev sredstev predloženi lažni dokumenti, če so na dokumentih popravljeni podatki, če stroški določenih postavk niso v skladu s splošno sprejetimi stroški za take postavke, če je predložen zahtevek za neobstoječo aktivnost, če je opis uporabe napačen ipd.

Vsak tak primer se mora obravnavati kot poskus pridobitve denarja z goljufijo. Spremeni se le v primeru, da se dokumentira in dokaže, da je šlo za nenamerno goljufijo. Kljub temu pa se mora obravnavati kot nepravilnost in ravnati v skladu z navodili (Usmeritve za notranje kontrole, Urad RS za nadzor proračuna, 21–23, 2004).

3.3 Opredelitev temeljnih načel, organizacije in pravil notranjega revidiranja

3.3.1 Notranje revidiranje

Državni notranji revizorji sistematično analizirajo in vrednotijo obvladovanje tveganj, kontrole in postopke vodenja, ki obsegajo usmeritve in postopke za:

- določitev in spremljanje doseganja ciljev,
- ugotavljanje in ocenjevanje tveganj pri doseganju ciljev,
- smotrno uporabo virov,
- spoštovanje sprejetih usmeritev, postopkov, zakonov in drugih predpisov,
- varovanje premoženja in interesov pred izgubami zaradi vseh vrst nepravilnosti,
- zagotovitev zanesljivosti in celovitosti informacij, obračunov in podatkov, vključno z notranjimi in zunanjimi postopki poročanja.

Vodja notranje revizijske službe mora zagotoviti kakovost notranjega revidiranja in jasno opredeliti postopke in metode dela notranjega revidiranja v skladu z načeli notranjega revidiranja, standardi za notranje revidiranje Slovenskega inštituta za revizijo in usmeritvami za državno notranje revidiranje.

Vodja notranje revizijske službe mora imeti ustrezna znanja in izkušnje ter ustrezno formalno izobrazbo in naziv preizkušeni državni notranji revizor ali državni notranji revizor.

Vodja notranje revizijske službe mora pripraviti dolgoročni in kratkoročni načrt notranjega revidiranja za tekoče leto in za proračunsko obdobje do petih let (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Ur. list RS, št. 72/2002).

3.3.2 Načela notranjega revidiranja

Notranje revidiranje zajema neodvisno in nepristransko naknadno preverjanje poslovanja ter svetovanje, namenjeno izboljšanju poslovanja. Notranja revizija s sistematičnim in discipliniranim pristopom za vrednotenje in izboljšanje učinkovitosti obvladovanja tveganj, kontrol in postopkov vodenja pomaga organizaciji pri doseganju njenih ciljev.

Notranja revizija je funkcionalno sredstvo, s katerim vodstvo iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, da notranje kontrole izpolnjujejo cilje notranjega kontroliranja in o obvladovanju tveganj na še sprejemljivi ravni.

Notranja revizijska služba mora delovati v skladu z usmeritvami za državno notranje revidiranje, ki jih izdaja minister, pristojen za finance, in standardi notranjega revidiranja ter kodeksom poklicne etike notranjega revizorja, ki jih izdaja Slovenski inštitut za revizijo (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Ur. list RS, št. 72/2002).

3.3.3 Postopki in pravila notranjega revidiranja

Notranje revidiranje pri proračunskih uporabnikih zajema področje dela, opredeljeno v 3. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. Temeljni postopki notranjega revidiranja so določeni v usmeritvah za državno notranjo revizijo in se nanašajo predvsem na:

- načrtovanje revizije,
- preizkušanje, preiskovanje in vrednotenje podatkov in informacij,
- sporočanje rezultatov in dajanje priporočil za izboljšanje poslovanja,
- spremljanje popravnih učinkov in poslovanja revidirane enote v prihodnje.

Pri izvajanju nalog notranjega revidiranja morajo državni notranji revizorji upoštevati načelo gospodarnosti (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Ur. list RS, št. 72/2002).

4 IZJAVA O OCENI NOTRANJEGA NADZORA

4.1 Namen Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ

Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ je dokument, v katerem predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika predstavi oz. oceni sistem notranjega nadzora, ki ga je vzpostavil. Ocena sistema notranjega nadzora javnih financ pomeni ugotavljanje, v kolikšni meri ta sistem zagotavlja doseganje ciljev proračunskega uporabnika. Ocena delovanja sistema notranjega nadzora v izjavi se ne nanaša le na finančno, temveč tudi na celotno poslovanje proračunskega uporabnika. Predpisana metodologija je v pomoč proračunskim uporabnikom pri uvajanju upravljanja s tveganji in vzpostavitvi učinkovitega sistema notranjih kontrol v skladu z zakonskimi določili s področja notranjega nadzora javnih financ. Nujna je tudi ozaveščenost in podpora predstojnika, ki je tudi podpisnik izjave. Pridobljene informacije so pomembne za poslovodstvo kot pokazatelj, katero področje poslovanja je potrebno izboljšati. Ne nazadnje si vsi zaposleni pridobijo dodatna znanja v zvezi z notranjim nadzorom kot pripomočkom za dobro poslovanje (Šuman, 2007, 6).

4.2 Priprava izjave o oceni notranjega nadzora

Večino proračunskih uporabnikov je izjavo pripravila s pomočjo samoocenitve, kar je tudi razumljivo glede na nezadostno pokritost poslovanja z notranjo in zunanjo revizijo. Sam način priprave in izvedbe postopkov za izpolnjevanje samoocenitvenih vprašalnikov je pomemben del postopka za ocenitev ustreznosti vzpostavljenega sistema notranjega nadzora. Vloga koordinatorja priprave izjave je pri proračunskem uporabniku, ki imajo notranje revizijsko službo notranji revizor, ki ima vsa potrebna znanja o notranjem nadzoru. Računsko sodišče v skladu s svojo strategijo razvoja kontroliranja in revidiranja ocenjuje, kakšen je bil pristop proračunskega uporabnika k pripravi izjave in ugotavlja morebitne slabosti in priporoča izboljšave (Šuman, 2007, 7).

5 PRIPRAVA SAMOOCENITVE PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH

5.1 Opredelitev samoocenjevanja notranjih kontrol

Samoocenjevanje notranjih kontrol je proces, v katerem se preiskuje in ocenjuje uspešnost notranjih kontrol. Namen je priskrbeti razumno zagotovilo, da bodo vsi cilji poslovanja doseženi. Odgovornost je razdeljena med vse zaposlene v organizaciji. Samoocenjevanje kontrol se izvaja v strukturiranem okolju, v katerem je proces v celoti dokumentiran in ga je mogoče ponavljati kot podlago za nenehno izboljševanje.

Iz tega lahko izluščimo nekatere bistvene elemente samoocenjevanja notranjih kontrol:

- pomembno je, da gre za proces, ki se izvaja kontinuirano in ne za enkratno aktivnost. S tem zagotavljamo stalni nadzor nad notranjimi kontrolami in njihovo nenehno izboljšanje.
- Namen tega procesa je pridobiti razumno zagotovilo, da bodo vsi cilji poslovanja doseženi. To zagotovilo pa je možno pridobiti, če je v organizaciji vzpostavljen primeren mehanizem upravljanja s tveganji (Cukon-Mavec, 2006, 2).

5.2 Pristopi k samoocenjevanju notranjih kontrol

V osnovi ločimo tri glavne pristope k samoocenjevanju notranjih kontrol, in sicer:

- pristop vodenih delavnic,
- pristop z vprašalniki in
- analizo s strani vodstva.

V praksi se najpogosteje uporabljajo mešani načini samoocenjevanja, ki so prilagojeni okolju in potrebam.

5.2.1 Pristop vodenih delavnic

Pristop vodenih delavnic je trenutno najbolj razširjena metoda, ki je tudi priporočena s strani Inštituta notranjih revizorjev. Delavnico vodi in usmerja notranji revizor, namenjena pa je ocenjevanju tveganj in notranjih kontrol s strani zaposlenih za določen poslovni cilj ali

proces. Pri vodenih delavnicah je intenzivnost sodelovanja med zaposlenimi in notranjim revizorjem zelo visoka. Pri inštitutu notranjih revizorjev pa ločijo različne pristope k delavnicam: delavnica s poudarkom na ciljih, poudarkom na tveganjih, poudarkom na kontrolah, poudarkom na procesih in organizacijski oz. situacijski pristop.

Prednosti pri izvedbi samoocenjevanja s pomočjo delavnic so:

- izvedba je hitra,
- uporablja se znanje zaposlenih,
- možnost odprte in iskrene komunikacije,
- vsi sodelujejo pri popravljanju ukrepov in izboljšavah,
- ne zahteva veliko naknadnega preverjanja in
- takojšnja pridobitev informacij o prednostih in slabostih.

Slabost pri izvedbi samoocenjevanja s pomočjo delavnic je sodelovanje vodstva na delavnici, saj lahko ta negativno vpliva na odprtost in iskrenost zaposlenih.

5.2.2 *Pristop z vprašalniki*

Pristop z vprašalniki obsega spraševanje zaposlenih o primernosti notranjih kontrol. Pri samoocenjevanju te vprašalnike izpolnjujejo zaposleni, zato morajo biti razumljivo pripravljeni, sicer ni pričakovati pozitivnih rezultatov.

Po izkušnjah Inštituta notranjih revizorjev jih uporablja ta pristop bistveno manj kot pristop vodenih delavnic. Pogosto se vprašalniki uporabljajo kadar organizacijska klima v podjetju ne omogoča dobrega sodelovanja. Vprašalniki so lahko anonimni ali pa zahtevajo razkritje imen, kar lahko vpliva na resničnost odgovorov. Enako kot pri delavnicah je tudi tukaj potrebno ločiti več vrst samoocenjevanja z vprašalniki: vprašalniki o notranjih kontrolah, standardizirani vprašalniki, vodiči notranjih kontrol.

Prednosti pri izvedbi samoocenjevanja s pomočjo vprašalnikov so:

- da se lahko uporabi takrat, kadar organizacijska klima ni najbolj zdrava,
- če vodstvo ne odobrava porabe časa za delavnice,

- kadar se želi s čim nižjimi stroški pridobiti informacijo o tveganjih pri pripravi letnega plana revizij, saj so vprašalniki cenejši od izvedbe delavnic,
- da se uporabi tudi takrat, ko notranji revizorji nimajo dovolj znanja za izvedbo delavnic,
- da se z vprašalniki lahko pridobi širši obseg pokritja (če se samoocenjevanje nanaša na celo organizacijo),
- da vprašalnike uporabimo tudi takrat, ko želimo zagotoviti anonimnost.

Slabosti pri izvedbi samoocenjevanja s pomočjo vprašalnikov so :

- da je potrebno naknadno preverjanje za zagotavljanje zanesljivih podatkov,
- če izpolnjevalci ne razumejo vprašanj, so ti odgovori lahko netočni in nezanesljivi,
- da je odzivnost lahko slabša, ker ni stika med revizorjem in zaposlenimi kot pri delavnicah.

5.2.3 *Pristop analize s strani vodstva*

Pristop analize s strani vodstva zajema različne načine, s katerimi delovne skupine izdelajo informacije o kontrolah za vodstvo, kot npr.: vprašalniki, ki so izdelani s strani vodstva, razprava na nivoju najvišjega vodstva v sklopu priprave letnega poročila, ugotavljanje vzrokov, zakaj določena notranja kontrola ni delovala in zakaj je prišlo do prevare, pregled vpliva novega sistema na notranje kontrole. Ta oblika samoocenjevanja je najmanj razširjena (Pustatičnik, 2005, 34–41).

Glede na različne metode samoocenjevanja je izbira metode izrednega pomena. Čeprav Inštitut notranjih revizorjev priporoča uporabo vodenih delavnic, mora organizacija upoštevati organizacijsko kulturo v podjetju in slog vodenja organizacije.

Proračunski uporabniki smo se s samooceniitvenimi vprašalniki srečali v letu 2006 prvič pri pripravi Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ. Poslovno poročilo je moralo vsebovati tudi oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora. Te ocene so bile do sedaj izdelane brez nekih predpisanih elementov. Zaradi tega je bila onemogočena primerljivost danih ocen in ugotavljanje razvoja posameznega proračunskega uporabnika.

Prav zaradi navedenega se je v skladu s Strategijo razvoja nadzora javnih financ izdelala metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ. Za leto 2005 je bila metodologija še samo priporočena, za leto 2006 pa je bila že obvezna. Z izjavo smo proračunski uporabniki ocenjevali ustreznost vzpostavljenega notranjega nadzora. Ta pa vključuje:

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

Podlaga za izjavo so poročila notranjega in zunanjega revizorja, če se nanašajo na notranji nadzor oz. na področja, na katera se izjava nanaša. Za področja, ki pa niso bila predmet notranjega nadzora ali zunanjega nadzora, je predhodno potrebno izpolniti samoocenitveni vprašalnik. Glede na dejstvo, da je količina uporabnikov javnih financ prevelika za obstoječo količino revizorjev in za zmožnosti opravljanja nadzora računskega sodišča, se je precejšnji del proračunskih uporabnikov odločilo za samoocenitveni vprašalnik. Osnovni pogoj za uspešno izvedbo samoocenitve pa je dobro razumevanje predmeta samoocenitve (Cukon-Mavec, 2006, 4–7).

5.3 Vidik smotrnosti pri samoocenitvi

Pri zagotavljanju smotrnosti samoocenitve obravnavamo njeno uspešnost, gospodarnost in učinkovitost.

- Samoocenitev je uspešna, če je podana čim bolj realna ocena proračunskega uporabnika na tem področju. To pa pomeni, da je cilj dosežen, če je samoocenitev dobro pripravljena, za kar pa je potrebno dobro poznavanje koncepta notranjega nadzora javnih financ. Vloga predstojnika je pri tem ključnega pomena.
- Učinkovitost pa merimo, če samoocenitev prinaša koristi, kot so: dvig zavesti vodstva, ugotavljanje šibkih točk sistema, predlogi za izboljšanje, povečanje znanja na tem področju oz. vse kar vodi k izboljšanju vodenja in poslovanja in doseganja ciljev, kar

pa je na drugi strani povezano z stroški, kot je poraba časa vodstva in zaposlenih, ki so vključeni v samoocenitev. Ti stroški so velikokrat večji od koristi, če se zadeve ne lotimo s ciljem, da ustvarimo nekaj učinkovitega.

- Gospodarnost dokažemo, če pri njeni izvedbi nismo povzročili nepotrebnih stroškov, kar dosežemo z dobro pripravo samoocenitve (Cukon-Mavec, 2006, 7).

5.4 Dokumentiranje samoocenitve in poročanje o rezultatih

Osnovna dokumentacija samoocenitve je izpolnjen vprašalnik. Pri izpolnjevanju naletimo na slabosti, ki jih je potrebno odpraviti. Rezultati samoocenitev bodo v pomoč notranjim revizorjem pri pripravi revizijske ocene tveganja. Ta pa je podlaga za pripravo letnih načrtov notranjega revidiranja (Cukon Mavec, 2006, 11).

6 SAMOOCENITVENI VPRAŠALNIK KOT PRIPRAVA IZJAVE O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC

Ena od podlag za pripravo izjave so odgovori, pridobljeni na podlagi samoocenjevanja vodij oz. poslovodnih organov. Samoocenitev se opravi na podlagi samoocenitvenega vprašalnika. Samoocenitveni vprašalnik je tako kot izjava razdeljen na pet medsebojno odvisnih sestavin sistema notranjih kontrol:

- notranje kontrolno okolje,
- upravljanje s tveganji,
- kontrolne aktivnosti,
- informiranje in komuniciranje ter
- nadziranje.

Vsak sklop ima več vprašanj, ki so urejena v vsebinske skupine in na katera je treba odgovoriti oziroma označiti odgovore, kot se zahteva tudi pri pripravi izjave:

- a) DA – za celotno poslovanje
- b) DA – za pretežni del poslovanja
- c) DA – za posamezna področja poslovanja
- č) NE – šele začetne aktivnosti
- d) NE

Glede na raznolikost procesov in aktivnosti, ki se v poslovanju izvajajo je smiselno, da samoocenitveni vprašalnik izpolnijo različni nosilci procesov in aktivnosti; kadrovska služba, vodje nosilcev procesov, poslovodni organ ipd. (Štrus, 2008, 15).

Prve smernice za standarde notranjega kontroliranja je sprejel Upravni odbor INTOSAI (Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij) leta 1991. Z željo, da se pri uporabnikih javnih sredstev okrepi vodenje financ in uvede večja osebna odgovornost v javnem sektorju, je bil v okviru INTOSAI ustanovljen Odbor za standarde notranjega kontroliranja. Ta je že leta 2002 pristopil k pripravi novih smernic, ki jih je dokončno potrdil in izdal v letu 2004. Nove smernice se opirajo na Združeni okvir za notranje kontroliranje

Odbora predstavnikov ameriških organizacij s področja revizije, računovodstva in upravljanja, katerih skupni interes je razvoj standardnega kontrolnega modela COSO (Committee on Sponsoring Organisations of the Treadway Commission's integrated framework for internal control). V primerjavi z opredelitvijo COSO in smernic iz leta 1992 so obnovljene smernice bogatejše, saj jim je dodan etični vidik delovanja. Njegova vključitev med namene notranjega kontroliranja je opravičena, kajti pomen etičnega vedenja, kakor tudi preprečevanje in odkrivanje prevar in korupcije dobivajo v javnem sektorju vedno večji pomen (Vidovič, 2005, 3).

V nadaljevanju so predstavljena posamezna poglavja smernic.

6.1 Notranje kontrolno okolje

Notranje kontrolno okolje določa neoporečno sposobno vodstvo, njegovo ravnanje, organizacijsko strukturo, kadrovske politiko in prakso. Vodstvo s svojim ravnanjem in odnosom do notranjih kontrol in z odnosom do notranjega revidiranja postavlja merila za ostale. Kontrolno okolje predstavlja politiko zaposlovanja, izobraževanja, napredovanja, izvajanja letnih razgovorov, nagrajevanja in disciplinskih ukrepov. Pomemben del kontrolnega okolja predstavljajo opisi del in nalog, poslovnih procesov in postopkov. Opisi del in nalog morajo biti ustrezni delovnemu mestu, kakor tudi zahtevane izkušnje in znanja. Organizacijska struktura vključuje določanje pristojnosti in odgovornosti, linije poročanja, prenašanja pooblastil (deligiranja), omejitve pristojnosti ipd.

Praviloma bi moralo vodstvo zagotoviti, da so vsi zaposleni seznanjeni z etičnim kodeksom javnih uslužbencev, ki ga vsak novo zaposleni dobi z drugimi predpisi in s podpisom potrdi njegovo prejetje. Priporočljivo je, da bi bil objavljen na oglasni deski, saj morajo zaposleni poznati postopke v primeru odkritja suma goljufije ali korupcije.

Prav tako bi vsak zaposleni moral biti seznanjen s splošnimi cilji proračunskega uporabnika in s svojimi nalogami, s katerimi bi prispeval k doseganju ciljev. Opredeljevanje konkretnih ciljev in nalog se povrne s preglednostjo poslovanja, doseganjem skupnih ciljev in smislom vodenja letnega razgovora ter izvajanjem letnega ocenjevanja zaposlenih in njihovega nagrajevanja.

V skladju s predvidenimi deli in nalogami morajo biti predpisane tudi zahteve za zasedbo delovnega mesta, ki morajo biti kandidatu jasno predstavljene. Zaradi spreminjanja ciljev, s tem pa tudi zahtevnost del in nalog, morajo temu slediti tudi načrti izobraževanja. Pri tem ima velik vpliv prav uspešna kadrovska politika, ki je nosilka prizadevanj za učinkovitejšo uporabo kadrovskih zmogljivosti.

Pomembna sestavina v kontrolnem okolju je izdajanje pooblastil, ki mora biti pisno in ustrezno pristojnostim (Štrus, 2008, 10–11).

6.2 Upravljanje s tveganji

Analiziranje tveganj oziroma vodenje registra tveganj je proces opredeljevanja in ocenjevanja tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev. Vključuje:

- odkrivanje tveganj,
- ocenjevanje verjetnosti nastanka in posledic ter sprejemljive stopnje tveganja,
- opredeljevanje ukrepov za njihovo obvladovanje.

Pogoj za vzpostavljanje registra tveganj je, da proračunski uporabnik pozna svoje splošne in posebne cilje. Cilji morajo biti podrobno opredeljeni, merljivi, uresničljivi in časovno opredeljeni. Za vsak cilj moramo opredeliti sredstva, kadrovske zmogljivosti, posamezne procese in postopke. Vzpostavljeno mora biti poročanje o napredovanju pri doseganju ciljev. S tem pa lahko ugotovimo tudi odmike, na podlagi katerih sprejmemo ustrezne ukrepe. Četudi proračunski uporabnik ne more zagotoviti popolnega obvladovanja tveganj oziroma popolnega doseganja ciljev, je lahko sistem notranjega nadzora uspešen. Da pa dosežemo to sprejemljivo stopnjo, mora vodstvo:

- opredeliti tveganja glede zagotavljanja smotrnosti uporabe sredstev,
- določiti sprejemljivo stopnjo tveganja,
- oceniti verjetnost tveganja in posledice njegove uresničitve,
- sprejeti ustrezne ukrepe,
- zagotoviti nadzor nad ustreznostjo in uspešnostjo ukrepov.

Tveganja je potrebno upoštevati že pri določanju ciljev in načrtovanju poslovnih procesov. Izdelava registra tveganj ni enkratno dejanje, saj ga je potrebno nenehno posodabljeni na podlagi sprememb okolja poslovanja in sprememb ciljev poslovanja (Štrus, 2008, 11–12).

6.3 Kontrolne aktivnosti

Kontrolne aktivnosti so ukrepi, ki jih vodstvo sprejme za obvladovanje opredeljenih tveganj. Te morajo biti smotrne in usmerjene k doseganju ciljev. Njihove najpogostejše oblike so:

- dodeljevanje pooblastil,
- odobravanje,
- razmejevanje pristojnosti,
- dvojno podpisovanje,
- preprečevanje navzkrižja interesov,
- omejevanje dostopa do sredstev in podatkov,
- primerjanje podatkov iz različnih datotek in
- sprotni nadzor vodstva nad izvajanjem.

V manjših zavodih nekaterih kontrol zaradi premajhnega števila zaposlenih ni mogoče vzpostaviti, jih je pa potrebno nadomestiti z drugimi. Strošek kontrol pri tem ne sme presegati koristi od njih (Štrus, 2008, 12).

6.4 Informiranje in komuniciranje

Zanesljivo informiranje je nujno za delovanje sistema notranjega nadzora in podlaga, da vodstvo lahko sprejema odločitve. Informacija mora biti:

- celovita,
- zanesljiva,
- pravočasna in
- dostopna.

Sistem informiranja mora zagotavljati, da vodstvo prejema redne in zanesljive informacije o porabi sredstev in doseganju ciljev. Vzpostavljena merila lahko dajejo informacije o skrajševanju rokov za obravnavo posameznih zadev, zmanjševanju števila pritožb, povečanju zadovoljstva uporabnikov storitev. V informiranje je vključeno tudi poročanje o sumih goljufij, neetičnem ravnanju in drugih kršitvah predpisov in navodil (Štrus, 2008, 12–13).

6.5 Nadziranje

Nadziranje in ocenjevanje notranjih kontrol zagotavljata, da so notranje kontrole ustrezne, da delujejo in da se stalno prilagajajo novim okoliščinam. Nadzor je del vodenja in je sprotna ter redna aktivnost vodstev. Ocenjevanje notranjih kontrol je običajno naloga notranjega revizorja in ugotovitve inšpekcij ter drugih zunanjih nadzornih organov. Vir informacij vodstvu o obvladovanju tveganj so tudi odgovori v samoocenitvenih vprašalnikih (Štrus, 2008, 13).

7 PREGLED IN ANALIZA ODDANIH IZJAV O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC PRI POSREDNIH UPORABNIKI PRORAČUNA

7.1 Pregled oddanih Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2006

Tabela 1: Pregled oddanih Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2006

Naziv skupine	Število Izjav o oceni NNJF
Neposredni PU državnega proračuna	121
Neposredni PU občinskega proračuna	1056
Javni zavodi ali drugi izvajalci javnih služb	1492
Agencije	9
Skladi socialnega zavarovanja	4
Javni skladi	30
Proračunski skladi ali posebni računi	1
Samoupravne narodnostne skupnosti	10
SKUPAJ	2723

Vir: Janja Šuman, Analiza izjav o oceni notranjega nadzora JF za leto 2006, 2007

7.2 Pregled oddanih Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2007

Tabela 2: Pregled oddanih Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2007

Naziv skupine	Število Izjav o oceni NNJF
Neposredni PU državnega proračuna	121
Neposredni PU občinskega proračuna	1052
Javni zavodi ali drugi izvajalci javnih služb	1493
Agencije	11
Skladi socialnega zavarovanja	4
Javni skladi	31
Proračunski skladi ali posebni računi	1
Samoupravne narodnostne skupnosti	10
SKUPAJ	2723

Vir: Janja Šuman, Analiza izjav o oceni notranjega nadzora JF za leto 2007, 2008

7.3 *Analiza Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ pri javnih zavodih za leti 2006 in 2007*

Tabela 3: Pregled deležev ocenjenih »delujočih« notranjih kontrol v % po elementih Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ pri posrednih PU – javnih zavodih

Ocenjene komponente sistema notranjih kontrol v Izjavi o oceni NNJF	JZ 2006	JZ 2007
Primerno kontrolno okolje	67	72
Upravljanje s tveganji	69	74
Tveganja so opredeljena in ovrednotena, da se cilji ne bodo uresničili	51	58
Na obvladovanju tveganj temelječ sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti	63	68
Ustrezen sistem informiranja in komuniciranja	77	80
Ustrezen sistem nadziranja	50	62
SPLOŠNA OCENA NOTRANJIH KONTROL	63	69

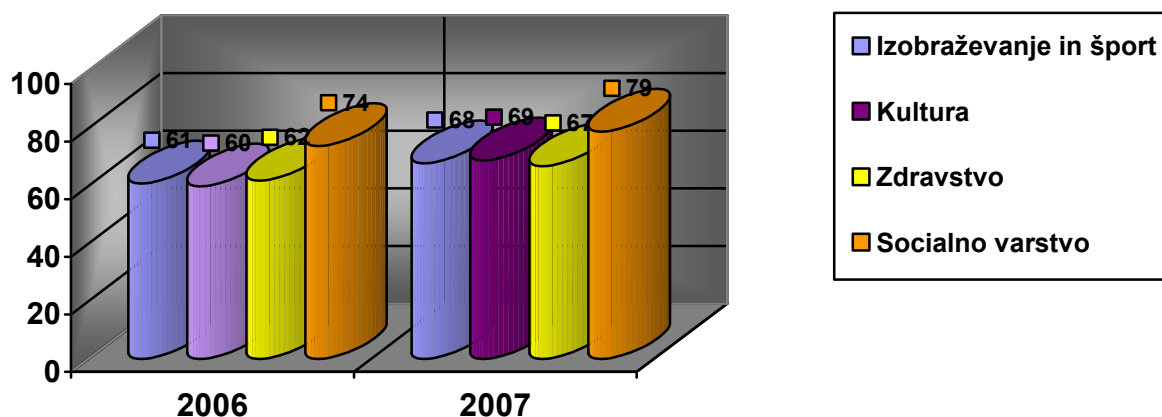
Vir: Janja Šuman, Analiza izjav o oceni notranjega nadzora JF za leti 2006 in 2007

Kljub temu da je bila v letu 2006 prvič predpisana Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ, je analiza pokazala, da so proračunski uporabniki v povprečju kritično ocenili sistem notranjih kontrol.

Predpisana vsebina izjave in metodologija je omogočila primerjavo med letoma 2006 in 2007 in tudi spremljanje notranjega nadzora v prihodnje.

Analiza Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2007 pri javnih zavodih kaže, da je po vseh komponentah zaznati boljšo oceno kot za leto 2006. Poleg šibkega upravljanja s tveganji kaže tudi na manj razvit sistem nadziranja. Splošna ocena notranjih kontrol za vse komponente v izjavi je za vse javne zavode znašala 69 % (63 % za leto 2006).

V letu 2007 so se javni zavodi lahko analizirali tudi po dejavnostih, kar kaže graf:



Graf 1: Splošna ocena notranjih kontrol po posameznih skupinah javnega zavoda

Vir: Janja Šuman, Urad RS za nadzor proračuna RS, Analiza Izjav o oceni NNJF, junij 2008

Tudi v tej analizi je zaznana boljša ocena notranjega nadzora v letu 2007 kot za leto 2006 v vseh zavodih (izobraževanje in šport, kultura, zdravstvo in socialno varstvo). Sistem notranjega nadziranja je najbolj razvit v javnih zavodih socialnega varstva, medtem ko je sistem notranjega nadzora v letu 2007 najbolj napredoval v kulturi in tudi v izobraževanju in športu (v primerjavi z letom 2006).

8 PREGLED IN ANALIZA ANKETE

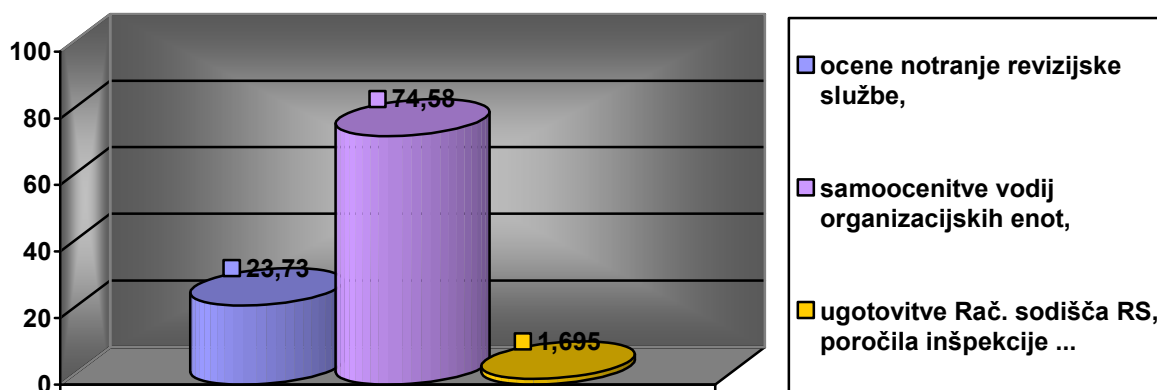
8.1 Anketni vprašalnik

Anketni vprašalnik je sestavljen tako, da iz njega pridobimo sliko s kakšno resnostjo se javni zavodi lotevajo izjave o oceni notranjega nadzora, na osnovi česa izjavo pripravljajo in za kakšen pristop se odločajo. Prav tako nas je zanimalo, kdo je zagovornik procesa samoocenitve, ali se že pojavljajo napredki pri vzpostavitvi nadziranja upravljanja s tveganji oziroma notranjega kontroliranja in koliko časa ter sredstev se v zavodu porabi za izvedbo samoocenitve oz. za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora. Ne nazadnje nas je še zanimalo, ali je računovodstvo z izpolnjevanjem in vzpostavitvijo nadzora preobremenjeno glede na to, da se predstojniki ne zavedajo resnosti in pomembnosti nadzora.

8.2 Analiza anketnega vprašalnika

Anketna analiza temelji na osnovi 52 prejetih anket javnih zavodov. Pretežno so anketirane osnovne šole Slovenije. Rezultat ankete je sledeč:

1. Oceno o izjavi javni zavodi podajajo na osnovi:

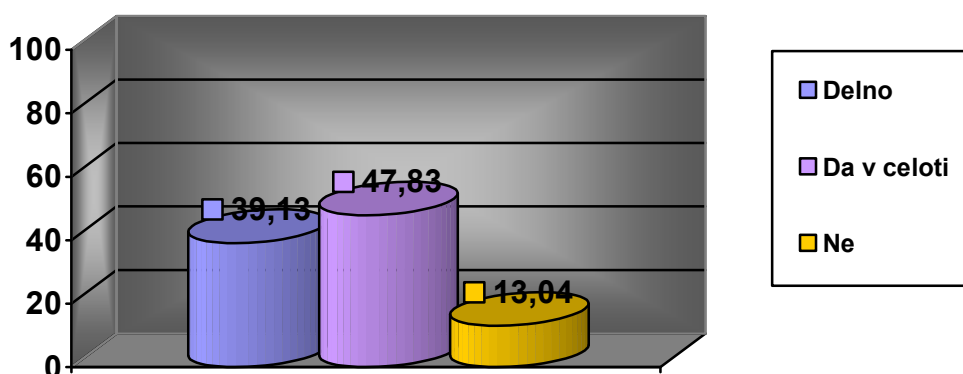


Graf 2: Opcije, za katere so se javni zavodi odločali pri izdelavi Izjave o oceni notranjega nadzora javnih fianc

Iz podatkov je razvidno, da se 74,58 % vseh anketirancev odloča za samoocenitvene vprašalnike, 23,73 % anketirancev daje Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ na

podlagi ocene notranje revizijske službe in le 1,695 % na podlagi ugotovitev Računskega sodišča RS, poročil inšpekcij, Urada za nadzor proračuna oz. nadzornih organov EU.

2. Kako javni zavodi razumejo pomen samoocenitve?



Graf 3: Razumevanje pomena samoocenitve

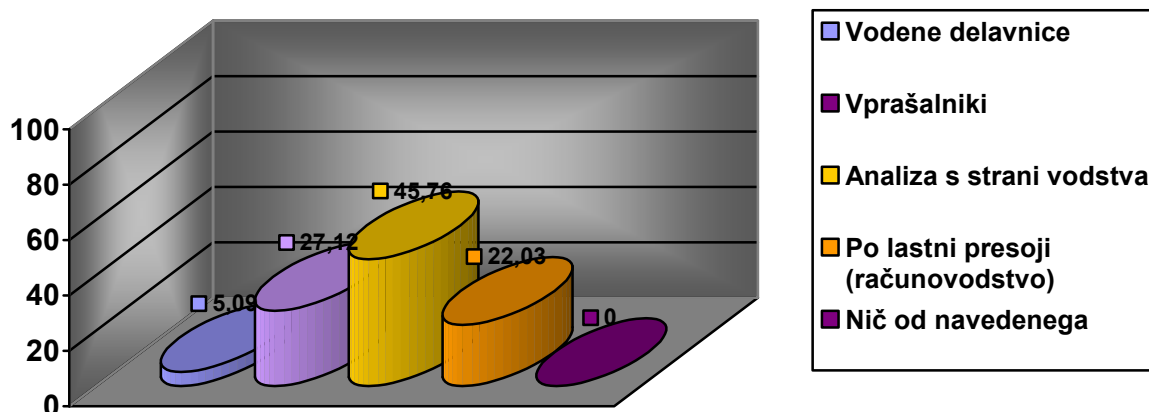
Ocenjujemo, da zavedanje glede pomembnosti upravljanja s tveganji in pomembnosti učinkovitega sistema notranjih kontrol v javnih zavodih še ni na zadovoljivi ravni. To kaže tudi rezultat ankete, ki na vprašanje, ali javni zavodi razumejo pomen samoocenitve, ne daje prepričljivega odgovora. Samo 47,83 % anketirancev razume pomen samoocenitve v celoti.

Ugotavljamo, da prihaja do nerazumevanja pomena notranjega nadzora javnih financ, kar pripisujemo neizobraženosti odgovornih oseb, v manjših zavodih pa tudi neizobraženosti računovodij.

Težava je izobrazbena struktura računovodij, ki v Sloveniji trenutno ne podpira sodobne zahtevne funkcije računovodenja v javnem sektorju. Zaskrbljujoče je, če temeljna informacijska funkcija ne more ustrezno prispevati k razvoju javnih financ in ne more zagotavljati zadostne podlage za poslovne odločitve. S tem ne more prispevati k uspešnemu, učinkovitemu in gospodarnemu poslovanju. Največjo skrb povzročajo manjši proračunski uporabniki, ki z dosedanja sistematizacijo delovnih mest zasedajo ta dela s srednješolsko

izobrazbo, nekaj pa jih je to funkcijo zaupalo tudi računovodskim servisom, ki pa v glavnem niso specializirani za javni sektor. Z vidika strokovnosti, gospodarnosti in iz vidika zagotavljanja kakovostnega izvajanja računovodstva to vsekakor niso ustrezne rešitve.

3. Pristop pri samoocenjevanju notranjih kontrol, ki se uporablja v javnih zavodih



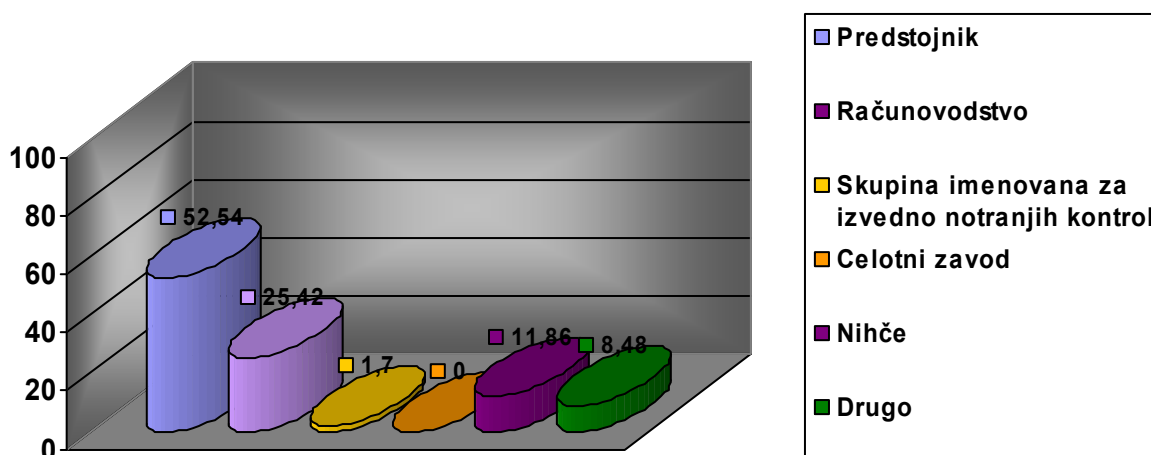
Graf 4: Pristopi, uporabljeni pri samoocenjevanju notranjih kontrol

Pri izbiri pristopa k samoocenjevanju moramo biti pozorni predvsem na stroške, ki bi jih pri določeni izbiri pristopa imeli, in na čas, ki ga bomo za samoocenjevanje porabili. Oba dejavnika morata biti v sorazmerju s pridobljenimi rezultati.

Iz ankete je razvidno, da se večina javnih zavodov odloča za analizo s strani vodstva. V tej analizi so skriti različni možni pristopi in sicer da vodstvo izdela svojo analizo poslovanja ali pa podajo notranji revizorji podajo oceno, ki jo pridobijo običajno s kombiniranjem rezultatov več vodij ali zaposlenih. Dejstvo pa je, da so anketirani po strukturi manjši zavodi, ki imajo samo enega vodjo – predstojnika. Iz slednjega lahko sklepamo, da predstojniki sami ocenjujejo poslovanje zavoda, saj se v 74,58 % (kot je razvidno iz točke 1 anketne analize) izjave dajejo na osnovi samoocenitev vodij organizacijskih enot.

4. Kdo je zagovornik procesa samoocenitve?

Pobuda za izvedbo programov samoocenitve mora biti s strani poslovodnikov. V Izjavi o oceni notranjega nadzora javnih financ predstojnik proračunskega uporabnika predstavi svojo oceno notranjega nadzora, za katero je odgovoren. Ta mu da odgovore, kako uspešno, odgovorno in gospodarno posluje. Raziskava z anketo je pokazala sledeče rezultate.



Graf 5: Zagovorniki samoocenitve

Res je, da v večini anketiranih primerov daje predstojnik pobudo za organizacijo notranjih kontrol in je tudi sam zagovornik samoocenitve kot elementa Izjave o oceni notranjih kontrol, kar je tudi priporočljivo s strani Vlade Republike Slovenije.

Zaskrbljujoč pa je odstotek 25,42 %, ki kaže na odgovornost računovodskih delavcev pri izvedbi samoocenitve. Menimo, da računovodje nimajo vpogleda nad celotnim poslovanjem, prav tako niso strokovno podkovani v organiziranju in vodenju celotnega zavoda, da bi lahko celostno podali svojo oceno. Ali iz tega lahko sklepamo, da se zaradi zakonske obveze oddajanja Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ pri letnih poročilih iz strani računovodstva izpolni izjava le na osnovi predvidevanj? Prav tako je grozljiv podatek 11,86 % in 8,48 %, kjer nihče ni zagovornik ali pobudnik za izvedbo samoocenitve. Ti podatki nam potrjujejo tezo iz anketne točke 2, kjer zavodi še vedno ne razumejo pomembnosti samoocenitve.

5. Ali se v zavodih kažejo napredki pri vzpostavitvi sistema rednega nadziranja procesa upravljanja s tveganji oz. notranjega kontroliranja?

Dejstvo je, da samo dobro izvedene samoocenitve lahko prinesejo primerljive in zanesljive izsledke samoocenjevanja. Analiza ankete nam ne kaže vzpodbudnih rezultatov za prihodnost, saj 65,22 % anketirancev meni, da sistem rednega nadziranja procesa upravljanja s tveganji oziroma notranjega kontroliranja kaže napredke že na delnem področju poslovanja. Pri 19,57 % anketiranih pa se kažejo napredki na celotnem poslovanju.

6. Koliko časa porabijo zavodi za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ?

Čas je pomemben dejavnik pri organizaciji izvedbe samoocenitve in pripravi izjave, saj velikokrat vpliva na stroške, ti pa na gospodarnost. Anketa nam pokaže, da zavodi ne porabijo več kot nekaj ur za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ.

7. Koliko sredstev porabijo zavodi za izvedbo samoocenitve?

Že iz prejšnje točke je razvidno, da se zavodi obnašajo zelo gospodarno pri izvedbi samoocenitve, saj 87,23 % anketiranih ne porabi nič sredstev.

8. Ali so računovodje preobremenjene z izpolnjevanjem Izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ?

Na zastavljeno vprašanje, ali so z izvedbo samoocenitve in izpolnjevanjem Izjav o oceni notranjega nadzora preobremenjeni, smo želeli pridobiti mnenje računovodij v zavodih, saj smo predvidevali, da so predstojniki prevzeli to odgovornost na računovodje. Žal menimo, da je bilo vprašanje nepravilno zastavljeno. Iz vprašanja gre razbrati samo, ali gre za preobremenjenost izpolnjevanja izjav, ki jo v končni fazi mora izvesti računovodja pri izdelavi letnih in poslovnih poročil in oddaji le-teh na AJPEs.

9 UGOTOVITVE IN SKLEPI

V diplomskem delu prikazana analiza pristopa samoocenitve kot elementu izjave o oceni notranjega nadzora je potrdila hipotezo, da je pristop k ureditvi uspešnih notranjih kontrol šele na začetku, saj nadzor javnih financ še vedno predstavlja nov proces v poslovanju in delovanju javnih zavodov kot posrednih proračunskih uporabnikov, čeprav so izdelane ustrezne strokovne podlage za izvajanje notranjega nadzora. Prav tako so na razpolago pravilniki, navodila in pojasnila za izdelavo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ in pripomoček k izpolnjevanju le-tega - samoocenitveni vprašalnik. Ugotavljamo, da predstojniki javnih zavodov ne razumejo pomena odgovornosti vzpostavitve in izboljšanja sistema finančnega poslovanja, notranjih kontrol in obvladovanja tveganj, da bi dosegli cilje poslovanja. Odgovornost preprosto prevajajo na računovodje.

Izobraženost računovodij je še vedno na nizki ravni, čeprav bi po Strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje 2003–2008 pričeli z izobraževanjem računovodij že v letu 2003 in si tako do leta 2008 pridobili zadostno količino računovodij, specializiranih za javni sektor. Vlada je v Strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ junija 2005 sprejela cilj krepiti funkcijo notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih, za kar je potrebno povečati število notranjih revizorjev v javnem sektorju in zagotoviti njihovo ustrezno usposobljenost. Predvideli so, da bi do leta 2008 delovalo 400 državnih notranjih revizorjev. Na spletni strani Urada Republike Slovenije za nadzor proračuna je seznam, iz katerega je razvidno, da je državnih notranjih revizorjev v novembru 2008 le 328. Problem vidimo v prvotni izobrazbeni strukturi računovodij v javnem sektorju.

Z diplomskim delom smo potrdili hipotezo, da se pri izvajanju procesa notranjega nadzora javnih financ pretežno uporablja samoocnitev na osnovi samoocenitvenih vprašalnikov. Smoter vprašalnikov pa je, da pridemo z njimi do rezultatov o uspešnosti, gospodarnosti in učinkovitosti pri poslovanju zavodov. Po ugotovitvah iz analize anket je vprašljiva uspešnost samoocenitve. Anketiranci niso podali prepričljivega mnenja o poznavanju koncepta notranjega nadzora javnih financ.

Samoocenitev po mnenju anketirancev prinaša koristi le na delu poslovanja. Bolj poglobljeno se bo potrebno lotiti ugotavljanju šibkih točk v sistemu, predlogov za izboljšave in izboljšanja znanja.

10 UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI

1. Cukon Mavec Nevenka, Priprava samoocenitve pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih, Računsko sodišče RS, Ljubljana, 2006
2. http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/notranje_nadzor.htm, 11. 9. 2008
3. <http://www.gov.si/unp/slov/predstavitev/predstavitev.htm>, 11. 9. 2008
4. Jagrič Milan, Notranja revizija lahko ščiti pred nepoštenjem in povečuje uspešnost, Finance št. 177, stran 19, Ljubljana, 2002
5. Pustatičnik Mirjana, Uvajanje samoocenjevanja notranjih kontrol v ZZZS, Univerza v Ljubljani, Ekonomsko poslovna fakulteta, Ljubljana, 2005
6. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Ur. list RS št. 72/2002, Ljubljana, 2002
7. Sistem javnih financ, RS Direktorat za javno upravo, gradivo za izvedbo seminarja na Upravni akademiji, Ljubljana, 2006
8. Štrus Marjeta, Obvladovanje tveganj in izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ v občini, Revizor št. 2, stran 7-29, Ljubljana, 2008
9. Šuman Janja, Analiza izjav o oceni NNJF za leto 2006, Urad RS za nadzor proračuna, Ljubljana, 2007
10. Urad RS za nadzor proračuna, Usmeritve za notranje kontrole, Ljubljana, 2004
11. Vidovič Zdenka, INTOSAI smernice za standarde notranje kontrole, Center za razvoj financ/Center of Excellence in Finance, Ljubljana, 2005
12. Vlada RS, Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje 2005 do 2008, Ljubljana, 2005
13. Zakon o javnih financah, Ur. list RS št. 79/1999, Ljubljana, 1999
14. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o javnih financah (ZJF-C), Ur. list RS št. 30/2002, Ljubljana, 2002

11 PRILOGE

11.1 Anketni vprašalnik

Stran 1/2

A N K E T A

1. Oceno o izjavi podajate na podlagi:

☐	Ocene notranje revizijske službe
☐	<u>Samoocenitve</u> vodij organizacijskih enot
☐	Ugotovitve računskega sodišča, proračunske inšpekcije, Urada RS za nadzor proračuna, nadzornih organov EU

V KOLIKOR STE OZNAČILI SAMOOCENITEV, IZPOLNJUJTE, PROSIM DALJE!

2. Ali dobro razumete pomen samoocenitve?

☐	Delno
☐	Da, v celoti
☐	Ne

3. Kakšen pristop pri samoocenjevanju notranjih kontrol ste uporabili?

☐	Pristop vodenih delavnic
☐	Pristop z vprašalniki
☐	Analizo s strani vodstva
☐	Po lastni presoji (računovodstvo)
☐	Nič od navedenega

4. Kdo je zagovornik procesa samoocenitve?

☐	Predstojnik
☐	Računovodstvo
☐	Skupina imenovana za izvedbo notranjih kontrol
☐	Celotni zavod
☐	Nihče
☐	Drugo (navedi)

5. Se pri vas kažejo napredki pri vzpostavitvi sistema rednega nadziranja procesa upravljanja s tveganji oz. notranjega kontroliranja?

☐	Delno
☐	Da
☐	Ne

6. Koliko časa ste porabili za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ?

+

☐	Nekaj dni
☐	Dan
☐	Več ur (manj kot dan)
☐	Eno uro

□

7. Koliko sredstev porabite za izvedbo samoocenitve?

☐	Nič
☐	100 € in več
☐	500 € in več
☐	Drugo (navedi)

8. Menite, da je računovodstvo preobremenjeno z izpolnjevanjem izjav o notranjem nadzoru (npr. zaradi nevednosti o pomembnosti vzpostavitve nadzora predstojnika)?

☐	Da
☐	Ne

Hvala za sodelovanje!

11.2 Zbir anketnih odgovorov

ZBIR ANKETNIH ODGOVOROV (za analizo)

1. Ocenite o izjavi podajate na podlagi :		
Ocene notranje revizijske službe	14	23,73
Samoocenitve vodij organizacijskih enot	44	74,58
Ugotovitve Računskega sodišča RS, poročila inšpekcije, Urada RS za nadzor proračuna, ...	1	1,695
SKUPAJ :	59	100
2. Ali dobro razumete pomen samoocenitve ?		
Delno	18	39,13
Da, v celoti	22	47,83
Ne	6	13,04
SKUPAJ	46	100
3. Kakšen pristop pri samoocenjevanju notranjih kontrol ste uporabili ?		
Pristop vodenih delavnic	3	5,085
Pristop z vprašalniki	16	27,12
Analizo s strani vodstva	27	45,76
Po lastni presoji (računovodstvo)	13	22,03
Niž od navedenega	0	0,000
SKUPAJ	59	100
4. Kdo je zagovornik procesa samoocenitve ?		
Predstojnik	31	52,54
Računovodstvo	15	25,42
Skupina imenovana za izvedbo notranjih kontrol	1	1,695
Celotni zavod	0	0,00
Nihče	7	11,86
Drugo (navedi)	5	8,475
SKUPAJ	59	100
5. Se kažejo napredki pri vzpostavitvi sistema rednega nadziranja procesa upravljanja s tveganji oz. notranjega kontroliranja ?		
Delno	30	65,22
Da	9	19,57
Ne	7	15,22
SKUPAJ	46	100
6. Koliko časa ste porabili za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ ?		
Nekaj dni	15	32,61
Dan	8	17,39
Več ur (manj kot dan)	20	43,48
Eno uro	3	6,522
SKUPAJ	46	100
7. Koliko sredstev porabite za izvedbo samoocenitve ?		
Niž	41	87,23
100 € in več	3	6,383
500 € in več	1	2,128
Drugo (navedi)	2	4,255
SKUPAJ	47	100
8. Menite, da je računovodstvo preobremenjeno z izpolnjevanjem izjav o notranjem nadzoru (npr. zaradi nevednosti o pomembnosti vzpostavitve nadzora predstojnika?)		
Da	30	65,22
Ne	16	34,78
SKUPAJ	46	100