

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
FAKULTETA ZA UPRAVO**

**Diplomsko delo  
visokošolskega programa**

**NOTRANJA REVIZIJA V JAVNEM ZAVODU**

**Ana Gabor**

**Ljubljana, junij 2009**

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo  
visokošolskega programa

**NOTRANJA REVIZIJA V JAVNEM ZAVODU**

Študent: Ana Gabor  
Številka indeksa: 04031866

Mentor: prof. dr. Marko Hočevar

Ljubljana, junij 2009

## **Povzetek**

Diplomsko delo obravnava teoretični in praktični vidik organiziranja notranje revizije v javnem zavodu. Notranja revizija se izvaja v najrazličnejših pravnih in kulturnih okoljih ter organizacijah, ki se razlikujejo po namenu, obsegu in ustroju. Ker v javnem sektorju, kamor spadajo tudi javni zavodi, dejavnike v glavnem predstavlja javni denar, in ker se vse pogosteje zahteva njihovo smotrno porabo, je potrebno vzpostaviti učinkovito notranjo revizijsko dejavnost. Naloga notranje revizijske dejavnosti je vzpostaviti neodvisen in strokovne nadzor nad poslovanjem javnega zavoda ter pomoč pri uresničevanju zastavljenih ciljev. Način organiziranja notranje revizijske dejavnosti je prepuščen samemu javnemu zavodu, in sicer v obliki organiziranja lastne notranje revizijske službe, skupne notranje revizijske službe ali z najemom zunanjega izvajalca notranje revizije.

Ključne besede: javni sektor, javni zavod, revidiranje, notranje revidiranje, notranji revizor, lastna notranje revizijska služba, skupna notranje revizijska služba, zunanji izvajalec notranje revizije.

## **Zusammenfassung**

Die Diplomarbeit umfasst die theoretischen und praktischen Gesichtspunkte der Organisation der internen Revision in einem öffentlichen Amt. Die interne Revision wird in verschiedensten Juristischen und Kulturellen Umgebungen, die sich in der Absicht, Größe und dem Aufbau unterscheiden, ausgeführt. Weil es sich bei öffentlichem Sektor, wohin auch Ämter dazugehören, größtenteils um öffentliche Gelder handelt, werden auch Tendenzen immer stärker, dass diese Zweckmäßig verbraucht werden. Deswegen ist es notwendig, dass eine wirksame interne Revisionstätigkeit auch in Ämtern aufgebaut wird. Die Aufgabe der Revisionstätigkeit ist es, eine unabhängige und fachgemäße Kontrolle der Geschäftstätigkeit, sowie auch Hilfestellung bei dem Erreichen der gesetzten Ziele zu leisten. Das Organisieren der Revisionstätigkeit ist dem Amt selbst überlassen und kann in Form der eigenen internen Revisionsabteilung, einer gemeinsamen internen Revisionsabteilung oder in Form eines externen Revisionsunternehmens, der die interne Revision ausführt, vorkommen.

Schlüsselwörter: öffentlicher Sektor, öffentlicher Amt, Revidieren, internes Revidieren, interner Revisor, eigene interne Revisionsabteilung, gemeinsame interne Revisionsabteilung, externes Revisionsunternehmen.

## KAZALO

POVZETEK .....	ii
ZUSAMMENFASSUNG.....	iii
<b>1 UVOD .....</b>	<b>1</b>
1.1 IZHODIŠČE DIPLOMSKEGA DELA.....	1
1.2 NAMEN IN CILJI RAZISKAVE.....	1
1.3 METODE DELA .....	2
1.4 STRUKTURA DIPLOMSKEGA DELA .....	2
<b>2 OPREDELITEV REVIDIRANJA, NOTRANJEGA REVIDIRANJA, JAVNEGA SEKTORJA IN JAVNEGA ZAVODA .....</b>	<b>4</b>
2.1 REVIDIRANJE .....	4
2.2 NOTRANJE REVIDIRANJE .....	6
2.3 JAVNI SEKTOR.....	8
2.4 JAVNI ZAVOD.....	10
2.4.1 Splošne značilnosti .....	10
2.4.2 Ustanovitev in prenehanje delovanja javnih zavodov .....	11
2.4.3 Organi upravljanja v javnih zavodih .....	12
2.4.4 Sredstva za poslovanje javnih zavodov .....	14
<b>3 PRAVNI IN STROKOVNI OKVIR NOTRANJE REVIZIJE V JAVNEM SEKTORJU.....</b>	<b>17</b>
3.1 PRAVNI OKVIR.....	17
3.2 STROKOVNI OKVIR.....	18
<b>4 NAČIN ORGANIZIRANJA IZVAJANJA NOTRANJE REVIZIJE V JAVNEM ZAVODU .....</b>	<b>21</b>
4.1 LASTNA NOTRANJE REVIZIJSKA SLUŽBA .....	22
4.2 SKUPNA NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA .....	25
4.3 ZUNANJE IZVAJANJE NOTRANJE REVIZIJE .....	27
<b>5 POTEK NOTRANJE REVIZIJE .....</b>	<b>30</b>
5.1 CILJ IN NAMEN NOTRANJE REVIZIJE.....	30
5.2 POSTOPEK IZVEDBE IN POTEK NOTRANJE REVIZIJE .....	30
5.2.1 Priprava načrta.....	32
5.2.1.1 Dolgoročni načrt – strateški načrt.....	33
5.2.1.2 Kratkoročni načrt – letni program dela.....	34
5.2.2 Izvajanje revizije.....	35
5.2.3 Poročanje .....	35
5.2.4 Spremljanje izvajanja priporočil .....	37

<b>6 PRAKTIČNA PREDSTAVITEV IZVEDBE NOTRANJE REVIZIJE IN REVIZIJSKO POROČILO .....</b>	<b>38</b>
6.1 ZAČETEK REVIDIRANJA .....	38
6.2 NAČRTOVANJE REVIZIJE .....	38
6.2.1 Metode revidiranja .....	39
6.3 OCENA TVEGANJA IN NOTRANJE KONTROLIRANJE .....	39
6.4 PODROČJE NOTRANJE REVIZIJE .....	39
6.4.1 Revizija računovodskih izkazov javnega zavoda za leto 2005 .....	40
6.4.1.1 Revizija finančnega načrta .....	42
6.4.2 Revizija pravilnosti poslovanja v letu 2005 .....	42
6.4.2.1 Revizija obračuna plač in delovne uspešnosti .....	43
6.4.2.2 Revizija oddajanja javnih naročil .....	45
6.4.2.3 Revizija delitve dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti .....	46
6.4.2.4 Revizija namenske porabe sredstev .....	47
6.4.2.5 Revizija organizacije in delovanja računovodstva .....	47
6.4.2.6 Revizija spremljanja poslovanja po stroškovnih nosilcih .....	48
6.4.2.7 Revizija denarnega toka in evidenčnega prometa .....	48
6.4.2.8 Revizija področja davkov .....	48
6.4.2.9 Revizija dodatnih programov .....	48
6.5 ZAKLJUČEK REVIDIRANJA IN REVIZORJEVO POROČILO .....	50
<b>7 ZAKLJUČEK .....</b>	<b>52</b>
LITERATURA .....	54
VIRI .....	56
SEZNAM SLIK .....	57
IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA .....	58

# **1 UVOD**

## **1.1 IZHODIŠČE DIPLOMSKEGA DELA**

Javni denar je občutljiva tema in bo vedno ostal, saj gre za porabo denarja davkoplačevalcev. V gospodarstvu je merilo uspešnosti dosežen dobiček, v javnem sektorju pa ni tako. Tako mora vodstvo v javnem sektorju vzpostaviti sistem spremljanja in nadzora, da organizacija deluje gospodarno in smotrno. Pojavlja pa se tudi vse več zahtev po učinkovitem in odgovornem delovanju javnega sektorja.

Temeljni pogoj dobrega upravljanja v javnem sektorju je vzpostavitev primerne in učinkovitega nadzora. Poslovodstvo organizacije oziroma predstojniki uporabljajo različne instrumente, s katerimi zagotavljajo zanesljivost, stvarnost in neoporečnost računovodskih in drugih informacij. Pomembno vlogo med temi instrumenti ima notranje revidiranje. Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno in nepristransko svetovanje poslovodstvu za boljše obvladovanje tveganj, izvajanje notranjih kontrol in postopkov poslovanja, zlasti pri razvoju novih sistemov in metod.

Notranja revizija ima vedno večji pomen tudi zaradi hitrih sprememb okolja v katerem delujejo organizacije (tudi proračunski uporabniki). Notranja revizija s svojim svetovanjem, s proučevanjem notranjih kontrol in dajanjem zagotovil o delovanju organizacije, poslovodstvu pomaga, da organizacija doseže zastavljene cilje.

Predstojniki proračunskih uporabnikov se morajo zavedati, da je urejeno finančno poslovanje in notranji nadzor nujen za gospodarno, učinkovito in uspešno delovanje organizacije glede na njihove naloge in cilje ter vire financiranja.

V diplomski nalogi bo obravnavan pomen notranje revizije v javnem sektorju. Podrobneje bo predstavljen praktični primer izvedene notranje revizije v javnem zavodu. Nadalje se želi ugotoviti, ali je sam potek ter način notranje kontrole in notranje revizije dovolj učinkovit, da lahko prepreči morebitne pomanjkljivosti, napake in zlorabe pri poslovanju s sredstvi javnih financ.

## **1.2 NAMEN IN CILJI RAZISKAVE**

Namen diplomske naloge je predstaviti značilnosti ureditve, prakso in razvojne trende na področju notranje revizije v javnem sektorju s poudarkom na javnih zavodih.

Cilj diplomskega dela:

- predstaviti temeljne značilnosti notranje revizije, javnega sektorja in javnega zavoda,

- prikazati institucionalni okvir (pravno in strokovno ureditev) notranje revizije v javnem sektorju,
- prikazati način organiziranja izvajanja notranje revizije v javnem zavodu,
- predstaviti postopek izvedbe in potek notranje revizije,
- prikazati praktični primer izvedene notranje revizije v javnem zavodu.

### **1.3 METODE DELA**

Ker je diplomsko delo osredotočeno na notranjo revizijo kot nadzorno funkcijo neodvisnega in nepristranskega svetovanja ter namenjeno izboljšanju poslovanja proračunskega uporabnika, govorimo o poslovni raziskavi.

Diplomska naloga predstavlja teoretično raziskavo notranje revizije v javnem sektorju ter praktični prikaz izvedene notranje revizije v javnem zavodu. Pri raziskovanju smo uporabili deskriptivni pristop (prednost dajemo opisu določenih stanj).

Metode dela uporabljene pri izdelavi diplomske naloge temeljijo na študiji strokovne literature, pravnih predpisih na področju notranje revizije v javnem sektorju in proučitvi praktičnega primera izvedene notranje revizije.

### **1.4 STRUKTURA DIPLOMSKEGA DELA**

V Uvodu je povzeto izhodišče in namen diplomskega dela, predstavljeni so cilji in metode dela.

V drugem poglavju so predstavljeni pojmi revidiranje, notranje revidiranje, javni sektor in javni zavod.

V naslednjem poglavju je opredeljena pravna in strokovna podlaga za izvedbo notranje revizije v javnem sektorju.

Način organiziranja notranje revizije je opredeljen v četrtem poglavju, in sicer se lahko notranja revizija organizira v okviru lastne notranje revizijske službe, lahko se ustanovi skupna notranje revizijska služba za več organizacij ali pa se najame zunanja organizacija za izvedbo zunanje revizije.

V naslednjem poglavju so opredeljeni cilji in nameni notranje revizije ter sam potek notranje revizije, ki je razdeljen na pripravo načrta, samo izvedbo notranje revizije in na poročanje o izvedeni notranji reviziji.

Praktični predstavitvi izvedbe notranje revizije v javnem zavodu je namenjeno šesto poglavje. V tem poglavju je predstavljena izvedba notranje revizije na praktičnem



primeru od začetka načrtovanja izvedbe notranje revizije, sam postopek izvedbe notranje revizije, področja notranje revizije ter poročilo o izvedeni notranji reviziji.

Temu poglavju sledi zaključek, v katerem so predstavljene vse bistvene ugotovitve diplomskega dela.

## **2 OPREDELITEV REVIDIRANJA, NOTRANJEGA REVIDIRANJA, JAVNEGA SEKTORJA IN JAVNEGA ZAVODA**

### **2.1 REVIDIRANJE**

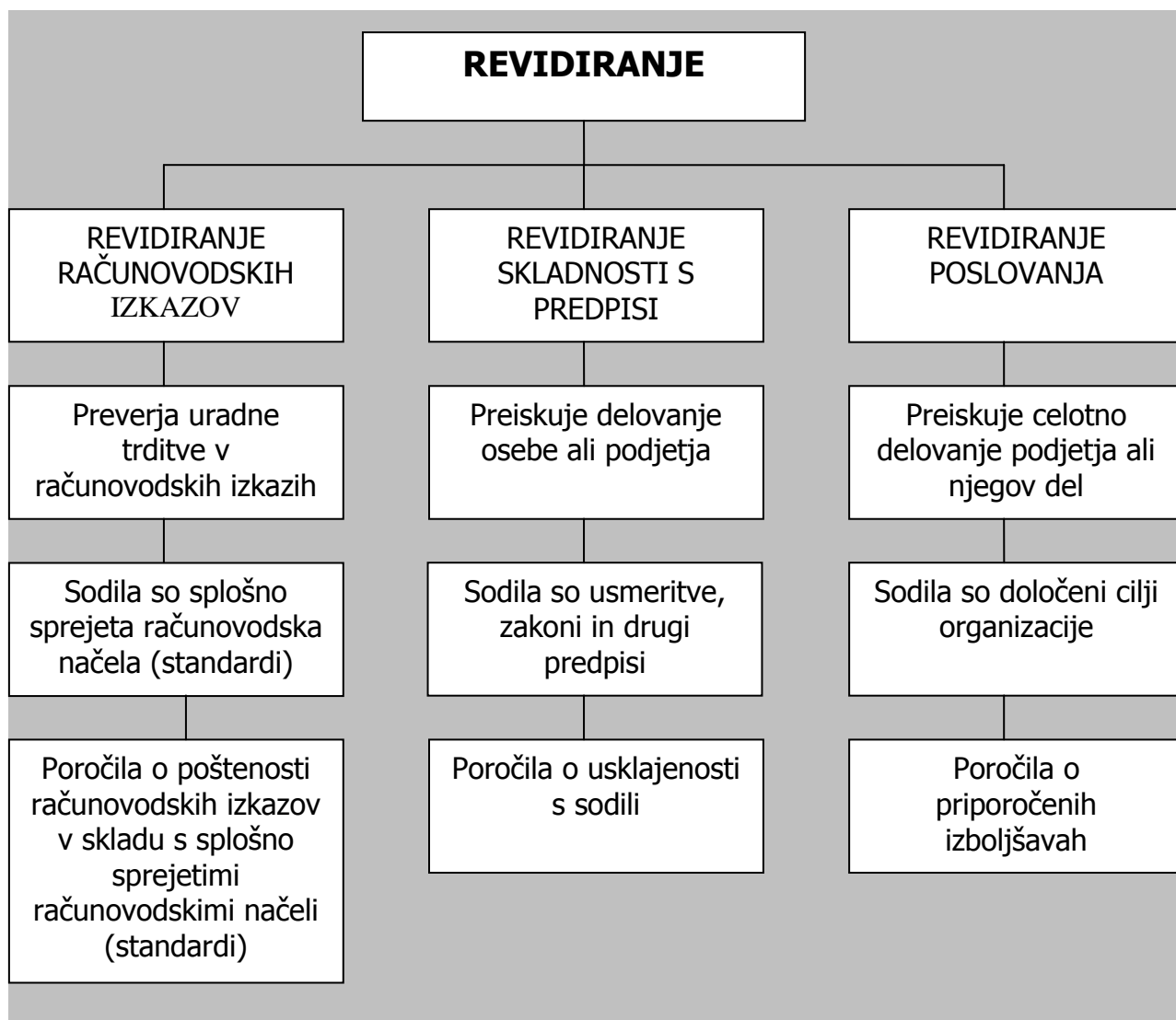
Zakon o revidiranju (3. člen) opredeljuje revidiranje kot revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področja revidiranja, dajanja zagotovil in etike. Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega menja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Širše lahko revidiranje opredelimo kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

V ožjem pomenu lahko revidiranje razvrstimo glede na cilje njegovega delovanja (Taylor, Glezen, 1996, str. 33):

- *revidiranje računovodskih izkazov* je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi temelji računovodstva,
- *revidiranje skladnosti s predpisi* je ugotavljanje upoštevanja usmeritev, zakonov ali drugih predpisov,
- *revidiranje poslovanja* je sistematično pregledovanje delovanja organizacije glede na določene cilje, katerega nameni so oceniti dosežke, ugotoviti možnosti za izboljšave razviti priporočila za izboljšave ali nadaljnje delovanje.

**Slika 1: Razvrstitev revidiranja glede na cilje delovanja**



Vir: Taylor, Glezen, 1996, str. 35

Posamezne vrste revidiranja se lahko med seboj prepletajo in dopolnjujejo. Tako se lahko hkrati revidirajo računovodski izkazi in pa pravilnost poslovanja.

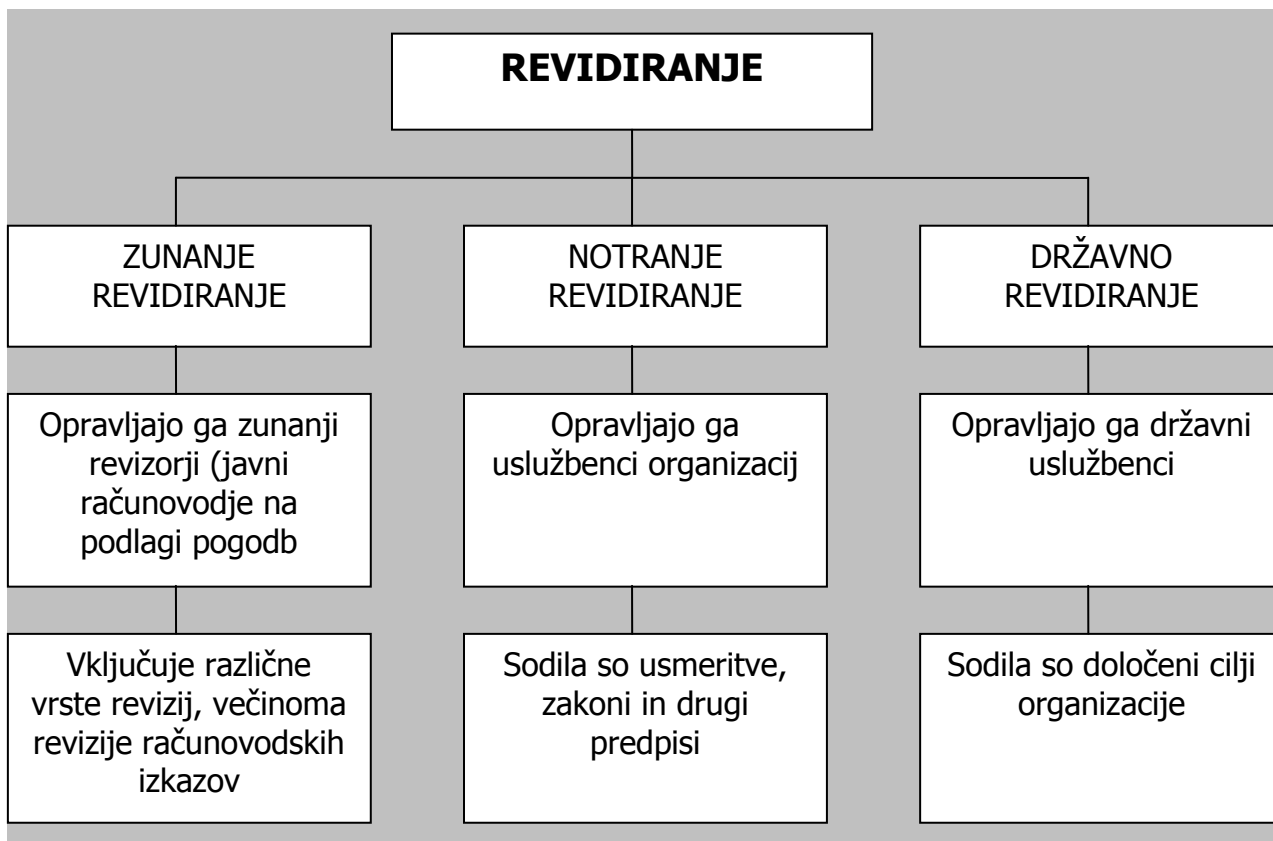
Revidiranje pokriva dve temeljni vrsti revizij, in sicer (Vidovič, 2001, str. 25):

- revizije pravilnosti poslovanja (računovodski izkazi in druga finančna poročila – npr. poročilo o uresničitvi finančnega načrta) in
- revizije smotrnosti poslovanja (poslovanja z vidika gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti).

Glede na povezanost oseb v postopku revidiranja ločimo (Taylor, Glezen, 1996, str. 35):

- *zunanje revidiranje*, ki ga izvajajo zunanji revizorji, ki niso uslužbenci organizacij, katerih uradne trditve ali predstavitve revidirajo,
- *notranje revidiranje*, ki ga izvajajo notranji revizorji, ki so uslužbenci organizacij, katerih delovanje ocenjujejo,
- *državno revidiranje*, ki ga izvajajo državni uslužbenci.

**Slika 2: Razmerje med zunanjim, notranjim in državnim revidiranjem**



Vir: Taylor, Glezen, 1996, str. 38

## 2.2 NOTRANJE REVIDIRANJE

Taylor in Glezen (1996, str. 65) opredeljujeta notranje revidiranje kot neodvisno presojanje, vzpostavljeno v organizaciji za preverjanje in vrednotenje njenega delovanja kot storitev za organizacijo. Cilj notranjega revidiranja je pomoč članom organizacije pri uspešnem opravljanju njihovih nalog. V ta namen jih tudi notranja revizija seznanja z analizami, presojami, priporočili, nasveti in informaciji o pregledanih dejavnostih.

Notranja revizija je namenjena k izboljšanju poslovanja, saj zajema neodvisno in nepristransko naknadno preverjanje poslovanja ter svetovanje. Z notranjo revizijo dobi poslovodstvo iz neodvisnega vira zagotovilo, da notranje kontrole izpolnjujejo cilje notranjih kontrol.

Notranje revidiranje je neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja; namenjena je povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem preišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja (Lešnik-Korbar, 2004, str. 98).

Notranje revidiranje je dejavnost neodvisnega in nepristranskega preverjanja ter svetovanja, namenjena izboljšanju poslovanja proračunskega uporabnika. Notranje revidiranje pomaga proračunskemu uporabniku doseči njegove cilje tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za izboljšanje obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja. Notranje revidiranje je pripomoček, s katerim predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, da notranje kontrole obvladujejo tveganja na še sprejemljivi ravni. Navedena opredelitev notranjega revidiranja je zapisana v Usmeritvah za državno notranje revidiranje, ki jih je sprejel minister za finance na podlagi Zakona o javnih financah in Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ.

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 (Urad RS za nadzor proračuna).

Notranje revidiranje je torej namenjeno za izboljšanje poslovanja, saj zajema neodvisno in nepristransko naknadno preverjanje poslovanje in svetovanje. Z notranjim revidiranjem dobi poslovodstvo iz neodvisnega vira zagotovilo, da notranje kontrole izpolnjuje cilje notranjega kontroliranja in se obvladujejo tveganja na še sprejemljivi ravni.

Notranje revidiranje mora biti neodvisno od dejavnosti, ki se revidira, da se lahko sprejema nepristranske sklepe in daje nepristranska priporočila.

Notranje revidiranje se je prav tako kot zunanje revidiranje razvilo iz preproste uradniške naloge v zelo strokovno delovanje. Notranje revidiranje je pred časom pomenilo revidiranje skladnosti z notranje računovodskimi postopki, sedaj pa se je razširilo tudi na vrednotenje učinkovitosti in uspešnosti tako pri nefinančnih kot pri finančnih zadevah.

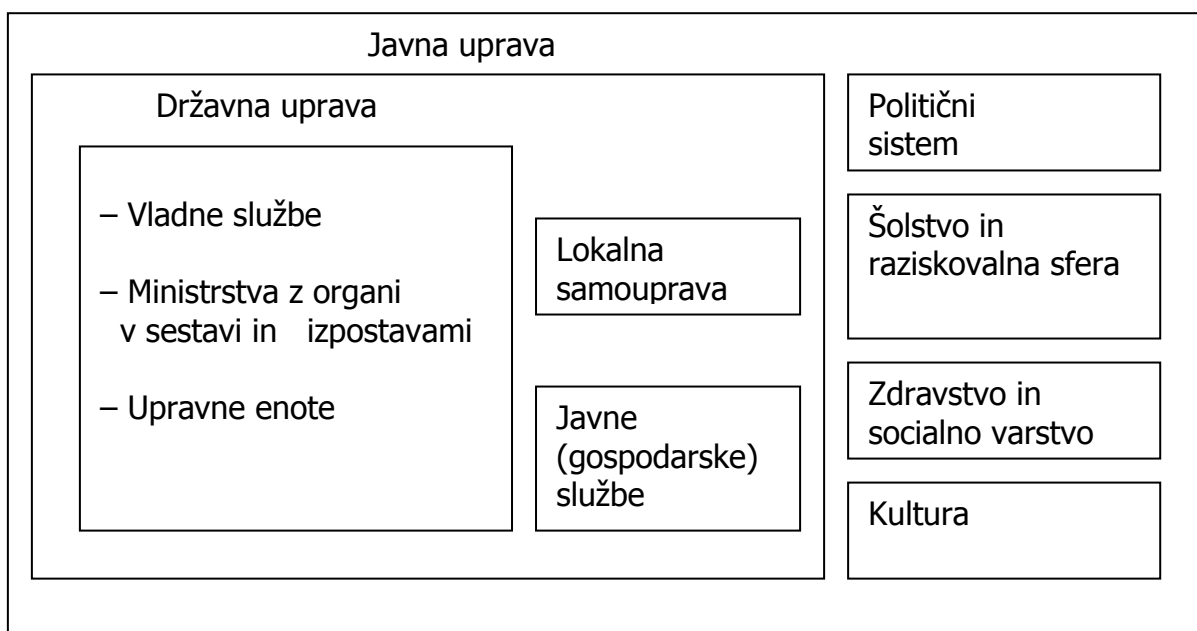
Naloge notranjega revidiranja opravljajo notranji revizorji javnega sektorja v različnih okoljih, ki ga določa pravna oblika organizacije (organ v državni ali lokalni samoupravi, zavod, javni gospodarski zavod idr.), velikost in ustroj organizacije (enovita organizacija, organizacija z enotami v sestavi, razporejenimi v več krajih po državi) ter dejavnosti, s katerimi se ukvarjajo (ena ali več vrst dejavnosti; javna služba pridobitna dejavnost). Postavitev notranjega revidiranja kot funkcije v posamezni organizaciji je odvisna od različnosti in posebnosti njega okolja (Vidovič, 2001, str. 15).

## **2.3 JAVNI SEKTOR**

Gospodarski sistem vsake razvite države je sestavljen iz zasebnega in javnega sektorja. Za zasebni sektor velja, da je sestavljen iz različnih posameznikov in organizacij na strani ponudbe in povpraševanja, ki delujejo zaradi dobička. Za javni sektor pa je značilno, da ga upravlja država in je hkrati država tudi njegov večinski lastnik. Zaradi medsebojne odvisnosti javnega in zasebnega sektorja v vseh razvitih državah lahko govorimo o obstoju mešanega gospodarstva, v katerem javni sektor predvsem v svojimi politikami in omejitvami vpliva na aktivnosti v zasebnem sektorju.

Opredelitev javnega sektorja, posebno v smislu ločitve od zasebnega, v teoriji in praksi ni povsem jasna. Na splošno bi lahko javni sektor opredelili kot zbir vseh javnih organizacij, ki opravljajo družbene in gospodarske javne dejavnosti, pri čemer gre za dejavnosti, ki delujejo po netržnih načelih, kar se kaže predvsem v njihovem proračunskem financiranju. Javni sektor obstaja zato, da bi se zadovoljile tiste potrebe skupnosti in posameznikov, ki jih tržni mehanizmi ne morejo zadovoljiti. Običajno pojmovanje javnega sektorja v slovenski literaturi se nanaša na skupno ime za javno upravo, politični sistem izobraževalno, raziskovalno, zdravstveno in kulturno sfero (Setnikar-Cankar et al., 2005, str. 29).

**Slika 3: Javni sektor**



Vir: Setnikar-Cankar et tal. (2005, str. 30)

Javni sektor torej obsega celotno državno upravo, lokalno samoupravo in javne službe (gospodarske in negospodarske), razen tega pa še Državni zbor, Državni svet, predsednika Republike Slovenije, obrambni in pravosodni sistem, Računsko sodišče, varuha človekovih pravic in centralno banko.

Zakon o javnih financah (1999) kot subjekte javnega sektorja uvršča vse pravne osebe, ki spadajo v širši sektor države. Na podlagi tega so proračunski uporabniki razdeljeni na:

- 1. neposredne uporabnike državnega proračuna oz. občinskih proračunov**  
– to so državni ter občinski organi in organizacije, vključno z občinsko upravo, ki so ustanovljeni z zakonom, občinskim odlokom ali drugim pravnim aktom;
- 2. posredne uporabnike državnega proračuna oz. občinskih proračunov** – to so javni zavodi in drugi izvajalci javnih služb, javne agencije, javni skladi in drugi izvajalci obveznega socialnega zavarovanja (Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod za zaposlovanje ...).

Javni skladi upravljajo in razpolagajo z namenskim premoženjem, ki ga je država ali lokalna skupnost namenila za zagotavljanje javnega interesa.

Javne agencije se ustanovijo za opravljanje razvojnih, regulatornih, strokovnih in nadzorstvenih nalog, če je s tem omogočeno smotrnejše opravljanje nalog, kot če bi to opravljal upravni organ.

Javni zavodi opravljajo negospodarske dejavnosti, ki so navedene v 1. členu Zakona o zavodih. Cilj opravljanja teh dejavnosti ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnega interesa.

Javne gospodarske zavode ustanovi država ali lokalna skupnost za opravljanje gospodarskih javnih služb, kadar se v celoti izvajajo kot neprofitne.

Javno podjetje prav tako ustanovi država ali lokalna skupnost z namenom zagotavljanja javnih dobrin za področje gospodarske infrastrukture: promet in zveze, komunalno in vodno gospodarstvo, energetika, itd.

## **2.4 JAVNI ZAVOD**

### **2.4.1 Splošne značilnosti**

Pod pojmom javni zavod razumemo nepridobitno organizacijo, ki deluje z izključno religioznimi, dobrodelnimi, znanstvenimi, izobraževalnimi, socialnovarstvenimi in drugimi nameni, in ima te značilnosti (Freeman et al. v: Aristovnik, 2001, str. 171):

- cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje javnih dobrin,
- običajno so državna last in ne zasebna last,
- njihovo delovanje se večinoma financira iz javnih sredstev in ne s prodajo blaga in storitev na trgu,
- temeljne cilje njihovega delovanja določa parlament.

Zavod je tipična pravno-organizacijska oblika za opravljanje neprofitnih družbenih dejavnosti, kot gospodarski zavod pa tudi za opravljanje druge dejavnosti.

Zavod je lahko zasebni, javni ali zavod s pravico javnosti. Razlike med njimi so predvsem v namenu ustanovitve in kdo jih lahko ustanovi. Javni zavod je praviloma ustanovljen za opravljanje javne službe. Javna služba deluje po pravilih, ki jih predpiše država. Organiziranost javne službe mora zagotoviti nemoteno tehnično izvajanje službe na eni strani in ustrezno pravno varstvo pravic in interesov občanov na drugi strani.

Pravila javne službe so (Šmidovnik v: Kamnar, 1999, str. 77):

1. vezanost na zavestno usmerjeno pobudo družbe, ki nadomešča tržni mehanizem;



2. vezanost na ozemlje, na katerem se zadovoljujejo potrebe občanov; praviloma ima vsaka izvajalska organizacija na svojem področju monopol;
3. vezanost na naloge; vsaki organizaciji je natančno določena vrsta in obseg nalog, ki se ne morejo spreminjati; storitve se nudijo neprekinjeno, skladno z naravo dejavnosti in pod enakimi pogoji za vse uporabnike;
4. vezanost na organizacijski status; pravnega statusa organizacije ni mogoče poljubno spreminjati niti ni mogoče poljubno spreminjati obsega dejavnosti;
5. vezanost glede razpolaganja z materialnimi sredstvi;
6. vezanost na sistem financiranja; sredstva za delovanje organizacije ne ustvarijo same, dobijo jih iz proračuna, po fiskalni poti.

Javni zavodi so pri nas pretežna organizacijska oblika, v kateri se izvajajo družbene dejavnosti, tako tisti del, ki pomeni javno službo, kot tisti del, ki pomeni ponudbo na trgu, in na ta način pomembno vplivajo na kvaliteto življenja prebivalcev (Kamnar, 1999, str. 10).

Javni zavodi imajo status samostojnih pravnih oseb. Javni zavodi lahko realizirajo presežek prihodkov nad odhodki, ki pa ga lahko uporabijo le za nadaljnji razvoj in širitev dejavnosti, ki jo opravljajo. Javni zavodi pa lahko poleg nepridobitne dejavnosti tudi pridobitno dejavnost, vendar morajo strogo ločevati obe dejavnosti (ločeno spremljanje sredstev posamezne dejavnosti, ločeno spremljanje poslovnega izida itd.).

Dejavnost zavodov je regulirana na različnih ravneh. Prva najsplošnejša, izhaja iz ustave in zakona o zavodih. Druga raven predstavlja področja zakonodaja ter drugi predpisi in pravila, ki urejajo opravljanje posamezne dejavnosti. Tretjo raven pa predstavljajo ustanovitveni akti in statuti.

Zavodi so organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička (ZZ, 1. člen). Z opravljanjem omenjenih dejavnosti se zagotavljajo nematerialne dobrine prebivalcem, ki pomembno vplivajo na kvaliteto njihovega življenja.

#### **2.4.2 Ustanovitev in prenehanje delovanja javnih zavodov**

Javni zavod lahko ustanovijo država, občina, mesto in tudi druge z zakonom pooblašene pravne osebe, samoupravna narodnostna skupnost pa ima pravico soustanoviti ali sama ustanoviti javni zavod, ki opravlja dejavnost, pomembno za uresničevanje pravic narodnosti. Soustanovitelj zavoda so lahko tudi druge pravne in fizične osebe (ZZ, 3. člen).

Javni zavod se ustanovi za opravljanje javne službe, lahko pa tudi za opravljanje druge nepridobitne družbene dejavnosti, če se opravlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo.

Za ustanovitev javnega zavoda je potrebno zagotoviti sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda. Morajo pa biti izpolnjeni še drugi z zakonom določeni pogoji. Minimalni znesek za ustanovitev javnega zavoda ni zakonsko določen. Z vpisom akta o ustanovitvi v sodni register pridobi javni zavod pravno sposobnost. Ustanovitveni akt javnega zavoda mora vsebovati (ZZ, 8. člen):

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnost zavoda,
- določbo o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje za pridobivanje sredstev za delo zavoda,
- način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem pomenu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja zavoda.

Za nemoteno delovanje javnega zavoda pa mora vsak javni zavod sprejeti tudi statut oziroma pravila, kjer so določeni način dela zavoda, organizacija, organi upravljanja in njihove pristojnosti, način odločanja ter druga vprašanja, ki so pomembna za opravljanje dejavnosti. Statut oziroma pravila javnega zavoda sprejme svet javnega zavoda, ustanovitelj pa mora podati soglasje k statutu oziroma pravilom javnega zavoda.

Prenehanje delovanja javnega zavoda opredeljuje 54. člen Zakona o zavodih, ki določa, da zavod preneha delovati:

- če se s pravnomočno odločbo ugotovi ničnost vpisa zavoda v sodni register,
- če je zavodu izrečen ukrep prepovedi opravljanja dejavnosti, ker ne izpolnjuje pogojev za opravljanje dejavnosti, pa v roku, določenem v izrečenem ukrepu, ne izpolni pogojev za opravljanje dejavnosti,
- če ustanovitelj sprejme akt o prenehanju zavoda, ker so prenehale potrebe oziroma pogoji za opravljanje dejavnosti, za katero je bil zavod ustanovljen,
- če se pripoji drugemu zavodu ali spoji z drugim zavodom ali razdeli v dvoje ali več zavodov,
- če se organizira kot podjetje,
- v drugih primerih, določenih z zakonom ali aktom o ustanovitvi.

### **2.4.3 Organi upravljanja v javnih zavodih**

Zakon o zavodih določa naslednje organe upravljanja v zavodih:

- svet zavoda ali drug kolegijski organ upravljanja,
- direktor ali drug individualni organ,
- strokovni vodja in

- strokovni svet.

Javni zavod upravlja svet zavoda ali drug kolegijski organ upravljanja, ki ga sestavljajo predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev javnega zavoda ter predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Kakšna so razmerja med vsemi tremi predstavniki, je prepuščeno ustanovitvenemu aktu ali področnemu predpisu. Prav tako naloge sveta niso zakonsko natančno predpisane in se med dejavnostmi in med posameznimi zavodi razlikujejo glede na področno zakonodajo, ustanovitveni akt in statut.

Poslovodni organ javnega zavoda je direktor, ki organizira in vodi delo in poslovanje javnega zavoda, predstavlja in zastopa javni zavod in je odgovoren za zakonitost delovanja javnega zavoda. Direktor vodi tudi strokovno delo javnega zavoda, razen če je z zakonom ali z aktom o ustanovitvi določeno, da sta poslovodna funkcija in funkcija vodenja strokovnega dela javnega zavoda ločeni. Direktorja zavoda imenuje in razrešuje ustanovitelj, razen če ni z zakonom ali z aktom o ustanovitvi za to pooblaščen svet zavoda.

Javni zavod ima tudi strokovni svet, ki obravnava vprašanja s področja strokovnega dela javnega zavoda.

Delovanje javnih zavodov opredeljujejo tudi zakoni, ki urejajo posamezna področja dejavnosti (vzgoja in izobraževanje, znanost, kultura, šport, zdravstvo, socialno varstvo, otroško varstvo, invalidsko varstvo, socialno zavarovanje ipd.). Ti vsebujejo podrobnejše določbe o izvajanju samih dejavnosti zavodov, določene so odgovornosti, pooblastila odgovornih oseb za ravnanje s sredstvi javnih financ kakor organov zavodov, ki sprejemajo odločitve o porabi sredstev javnih financ (potrjujejo finančne načrte, letna poročila).

Pri svojem delovanju morajo javni zavodi kot posredni uporabniki proračunskih sredstev upoštevati tudi predpise s področja javnih financ in računovodstva.

Tako že zakon o javnih financah (1. člen) določa pravila, ki se uporabljajo za Zavod za zdravstveno zavarovanje in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, oba v obveznem delu zavarovanja, za javne sklade, javne zavode in agencije pri:

- sestavi in predložitvi finančnih načrtov,
- upravljanju z denarnimi sredstvi, premoženjem,
- zadolževanju,
- dajanju poroštev,
- računovodstvu,
- predložitvi letnih poročil in
- proračunskemu nadzoru.

Javni zavodi morajo voditi poslovne knjige ter izdelati letno poročilo v skladu z Zakonom o računovodstvu, ki se je pričel uporabljati s 1. januarjem 2000.

#### **2.4.4 Sredstva za poslovanje javnih zavodov**

Zakon o zavodih (48. člen) določa na kakšne načine lahko zavod pridobiva sredstva za svoje delo:

- iz sredstev ustanovitelja,
- s plačili za opravljene storitve,
- s prodajo blago in storitev na trgu,
- iz drugih virov.

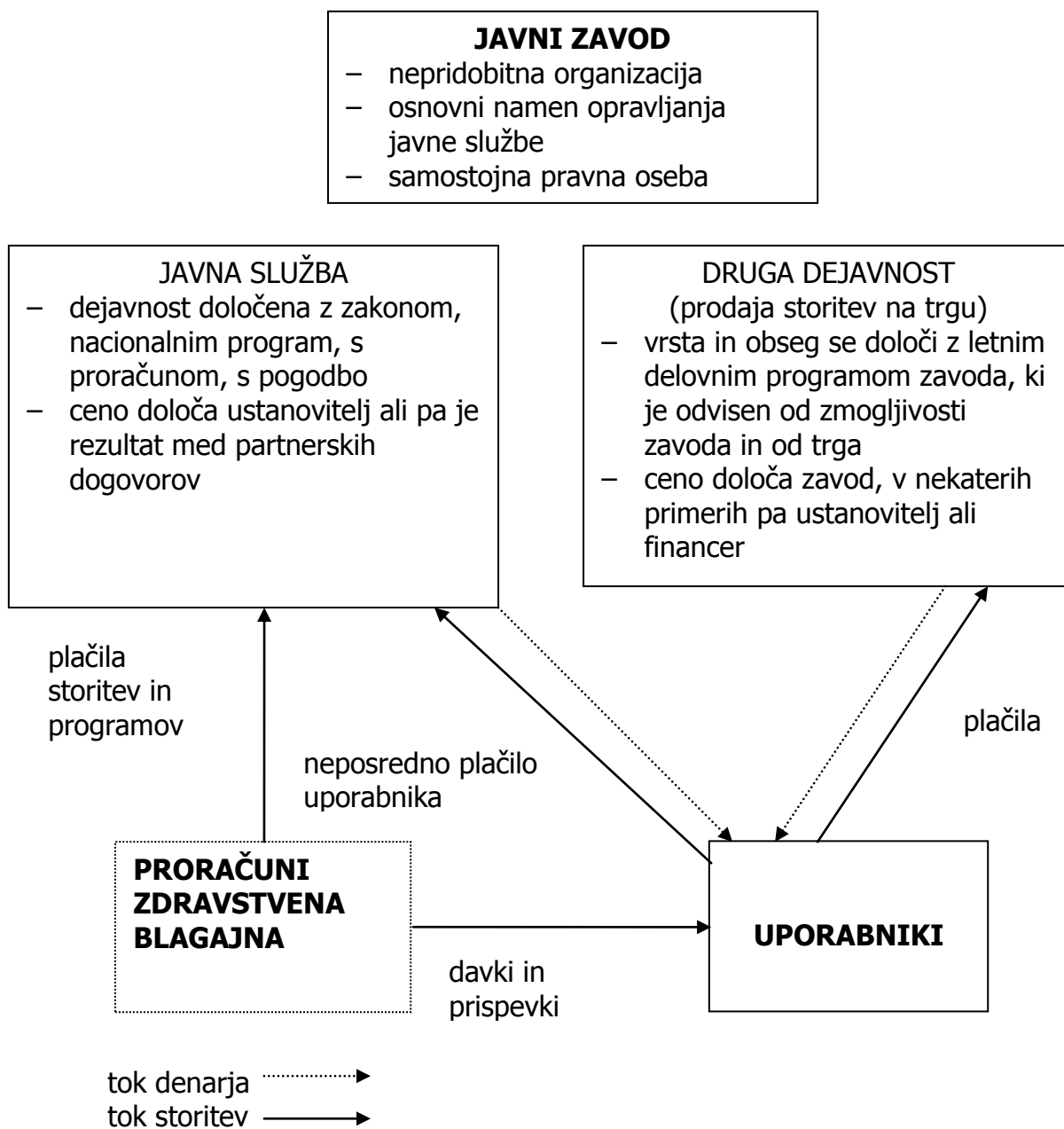
Sredstva ustanovitelja so sredstva, ki naj bi javnemu zavodu omogoča začetek njegovega delovanja in jih zagotovi ustanovitelj zavoda. Pri plačilih za opravljene storitve gre za sredstva, ki jih javni zavod pridobi od financerja ali pa kot neposredno plačilo ali doplačilo k ceni storitve, ki jo plača kupec. Javni zavod lahko prodaja svoje storitve na trgu, če te storitve ne sodijo v javno službo. Lahko pa pridobi tudi druge vire, kot so donacije, volila in podobno.

Glede na vire financiranja lahko razvrstimo dejavnosti javnih zavodov v tri skupine (Zver, 2003, str. 10):

- dejavnost javne službe, ki je financirana iz javnih virov (obseg dela, cene, vsebina javne službe so določene v pogodbi z ustanoviteljem),
- dejavnost javne službe, s katero javni zavod nastopa na trgu oziroma je financirana iz zasebnih virov (ustanovitelj določa vsebino in cene storitev javne službe, obseg ni nujno določen),
- tržna dejavnost oziroma prodaja blaga in storitev na trgu, ki ne sodijo v javno službo. Vsebino in obseg tržne dejavnosti določi javni zavod sam z letnim delovnim programom, ki je odvisen od zmogljivosti javnega zavoda in trga. Tudi cene določa večinoma zavod sam, le v redkih primerih ustanovitev ali financer.

Proračunska sredstva se nakazujejo posredno iz državnega ali občinskih proračunov v obliki transferov prek pristojnih ministrstev ali občinskih uprav.

**Slika 4: Financiranje javnega zavoda**



Vir: Kamnar (1999, stran 122)

Javni zavodi so dolžni vsako leto predložiti ustanovitelju oz. financerju finančni načrt, ki se nato uporablja kot kvantitativna opredelitev programa dela za dodeljena proračunska sredstva. Finančni načrt je pomemben dokument, na katerem temeljijo dodeljena proračunska sredstva. Predstavlja pa tudi osnovo za kontrolo v prihodnje.

Drug pomemben dokument o poslovanju javnega zavoda je letno poročilo javnega zavoda, ki je sestavljeno iz poslovnega in računovodskega poročila, v katerem so predstavljeni doseženi cilji in rezultati poslovanja javnega zavoda za preteklo leto. Poslovno poročilo vsebuje poročilo o doseženih ciljih in rezultatih zavoda in izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ, ki je sedaj obvezna priloga za vse uporabnike enotnega kontnega načrta. Računovodsko poročilo pa sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila k izkazom.

### **3 PRAVNI IN STROKOVNI OKVIR NOTRANJE REVIZIJE V JAVNEM SEKTORJU**

#### **3.1 PRAVNI OKVIR**

Pravne podlage za izvajanje notranje revizije v javnem sektorju so določene v naslednjih zakonih in pravnih predpisih:

- Zakon o javnih financah (Ur. list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01 in 30/02),
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur. list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01 in 30/02),
- Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Ur. list RS, 112/02, 13/03, 23/05 in 83/07),
- Usmeritve za državno notranje revidiranje,
- Usmeritve za notranje kontrole.

Notranji nadzor javnih financ je uvedel Zakon o javnih financah (Ur. list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01 in 30/02), ki določa, da notranji nadzor javnih financ obsega na enotnih temeljih zasnovan sistem finančnega poslovanja (menežmenta) in kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih ter stalno preverjanje tega sistema. Notranji nadzor javnih financ mora zagotoviti, da finančno poslovanje (menežment) in sistem kontrol deluje v skladu z načeli zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti.

100. čl. ZJF določa, da je predstojnik neposrednega in posrednega uporabnika odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega finančnega poslovanja (menežmenta) in kontrol ter notranjega revidiranja ter da notranjo revizijo izvajajo notranji revizorji, ki morajo biti pri svojem delu neodvisni in samostojni.

V ZJF ( 101. čl.) je določeno, da je ministrstvo, pristojno za finance, odgovorno za razvoj, usklajevanje in preverjanje delovanja sistema notranjega nadzora javnih financ, tako da:

- predpisuje usmeritve za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ,
- predpisuje smernice in metodiko notranjih kontrol in notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih,
- predpisuje pravila in pogoje za imenovanje in razreševanje ter preverja njihovo izvajanje,
- preverja izvajanje usmeritev, metodik in standardov iz 1. in 2. točke tega člena ter o tem poroča vladi,
- spremlja in proučuje ugotovitve in priporočila notranje revizijskih služb za izboljšanje finančnega poslovanja (menežmenta) in notranjih kontrol ter o ugotovitvah poroča vladi in računskemu sodišču,

- izvaja notranje revidiranje pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov, ki niso dolžni ustanoviti lastne notranje revizijske službe in niso najeli zunanjšega izvajalca in
- certificira letna poročila ter usklajuje in/ali izvaja notranje revidiranje pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oziroma občinskega proračuna, ki jih sofinancira evropska unija v skladu z mednarodnimi sporazumi.

Na podlagi Zakona o javnih financah sta bila sprejeta še dva podzakonska akta, ki podrobneje urejata državno notranje revidiranje, in sicer Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ in Usmeritve za državno notranje revidiranje.

V Sloveniji je torej celotni pravni okvir notranje revizijske dejavnosti v javnem sektorju že vzpostavljen. Pravni predpisi natančno opredeljujejo notranje revizijsko dejavnost in njene naloge, za koga je obvezna, njeno organiziranost, kdo izvaja nadzor nad notranje revizijskim delovanjem in strokovno podlago za izvajanje notranje revizije.

### **3.2 STROKOVNI OKVIR**

Notranje revizijsko delovanje se izvaja v različnih pravnih in kulturnih okoljih ter v organizacijah, ki se razlikujejo po namenu, obsegu in ustroju; izvajajo ga ljudje v organizaciji ali zunaj njih. Te razlike pa lahko vplivajo na ravnanje pri notranjem revidiranju v vsakem okolju. Vendar pa morajo ne glede na vse te raznolikosti, notranji revizorji uporabljati standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, če hočejo uresničiti svoje naloge in izpolniti svoje poslanstvo (Majič, 2002, str. 5).

Notranji revizorji pri svojem delu, poleg pravnih pravil, morajo upoštevati naslednja pravila stroke:

- mednarodne splošne sprejete revizijske standarde,
- revizijske standarde INTOSAI,
- evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI,
- mednarodne standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju,
- kodeks notranjerevizijskih načel,
- kodeks poklicne etike za revizorje,
- INTOSAI kodeks etike za revizorje v javnem sektorju.

**Mednarodni splošno sprejeti revizijski standardi**, so standardi, po katerih se morajo ravnati revizorji med revizijo. Mednarodno splošno sprejeti standardi zagotavljajo kakovost izvajanja revizije.



**Revizijski standardi INTOSAI** predstavljajo smernice revizorjem pri revizijskem delu in postopku. Sestavljeni so iz štirih delov in sicer: osnovna načela, splošni standardi, standardi področja dela in standardi poročanja.

**Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI** naj bi pomagale državam članicam Evropske Unije poenotiti metodoko, izdelati revizijske priročnike in sestaviti dodatne lastne izvedbene revizijske standarde. Smernic je 15 in so razdeljene v pet skupin, in sicer: priprava revizija, pridobivanje revizijskih dokazov, zaključevanje revizije, revizija izvajanja nalog in druge zadeve.

**Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju**, ki določajo temeljna načela, ki predstavljajo ravnanje pri notranjem revidiranju, podlago za izvajanje in pospeševanje širokega razpona notranjerevizijskega delovanja, ki povečuje korist. Vzpostavljajo podlago za vrednotenje notranjerevizijskih dosežkov. Standardi so sestavljeni iz standardov lastnosti, standardov dela in standardov izvedbe.

**Kodeks notranjerevizijskih načel** vsebuje izhodiščna pravila za pravilno, odgovorno in učinkovito delo notranjega revizorja. Načela so notranjemu revizorju vodila za delovanje, tako da je glede na cilje in naloge, pristojnosti in odgovornosti, strokovno usposobljeno, organiziranost, izvajanje nalog in poročanje o izsledkih na zadovoljivi strokovni ravni (Kodeks notranjerevizijskih načel, 2004, str. 1).

Notranji revizorji v javnem sektorju pri izvajanju notranje revizije morajo še upoštevati naslednje usmeritve in vodila:

- usmeritve za državno notranje revidiranje,
- priročnik za notranje revidiranje,
- usmeritve za notranje kontrole idr.

**Usmeritve za državno notranje revidiranje** je na podlagi Zakona o javnih financah in Pravilnika za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ izdal Urad za nadzor proračuna decembra 2003. Namen teh usmeritev je opredeliti notranje revidiranje v sistemu notranjega nadzora javnih financ, opisati strukturo notranjega revidiranja, ki se vzpostavi pri proračunskem uporabniku, ter usmerjati in pomagati notranjim revizorjem pri organiziranju in izvajanju njihovega dela.

**Priročnik za notranje revidiranje** pripravi in vzdržuje vodja notranje revizijske službe ter mora biti prilagojen potrebam posameznega proračunskega uporabnika. V priročniku se določijo usmeritve in postopki notranjega revidiranja. Priročnik mora najmanj vsebovati vlogo in organiziranost notranje revizijske službe, metodiko revidiranja, postopke, standarde ali standardne podlage za pripravo dokumentov in delovnih gradiv, standarde poročanja in cilje, zahteve in pričakovanja glede

usposabljanja notranjih revizorjev ter merila in kazalnike za ocenjevanje opravljenega revizijskega dela (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 17).

**Usmeritve za notranje kontrole**, katerih namen je opredelitev notranje kontrole kot del notranjega nadzora javnih financ in predstavljajo začetno stopnjo razvoja sistema notranjih kontrol. Ta zajema vzpostavitev pregledne strukture, za katero so značilni jasna določitev odgovornosti in ločitev nalog, ustrezno kontrolno okolje ter izvajanje premišljenih postopkov za zagotovitev in vzdrževanje ustreznih in učinkovitih notranjih kontrol (Usmeritve za notranje kontrole, 2004, str. 4).

## **4 NAČIN ORGANIZIRANJA IZVAJANJA NOTRANJE REVIZIJE V JAVNEM ZAVODU**

Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ določa naslednje možne oblike organiziranja notranjega revidiranja:

- lastna notranje revizijska služba,
- skupna notranje revizijska služba,
- zunanji izvajalci notranje revizije.

Določenih je torej več možnih organizacijskih oblik in načinov za izvajanje notranjega nadzora.

Zakon o javnih financah (100. člen) določa, da morajo lastno notranje revizijsko službo oblikovati predlagatelji finančnih načrtov, ki so določeni v drugem odstavku 19. člena Zakona o javnih financah, to so:

- ministrstva – za organe in organizacije v njihovi sestavi,
- Urad predsednika Vlade Republike Slovenije – za vladne službe, za katerih organizacijo skrbi generalni sekretar,
- ministrstvo, pristojno za upravo – za upravne enote;
- Vrhovno sodišče Republike Slovenije – za sodišča skladno z določili zakona o sodiščih,
- Senat za prekrške Republike Slovenije – za samostojne državne organe za postopek o prekrških in
- Državno tožilstvo Republike Slovenije – za državna tožilstva.

Smisel take določbe je v tem, da potrebnost lastne notranje revizijske službe obstaja zaradi stalnega preverjanja procesa upravljanja s tveganji, delovanja sistema notranjih kontrol in finančnega poslovanja. Gre za največje ali pomembne državne oziroma pravosodne organe (Korpič-Horvat, CD-ROM, 4\_1.htm).

Občine in ostali neposredni in posredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna, ki zaradi gospodarnosti ne organizirajo lastne notranje revizijske službe, lahko te naloge poverijo zunanjim pooblaščenim za notranje revidiranje, ki morajo te naloge opravljati skladno s predpisi, ali pa ministrstvu za finance (ZJF, 100. člen).

Občine in ostali neposredni in posredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna, katerih letni proračun presega 2.086.463 EUR, so dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja vsako leto z lastno notranje revizijsko službo, z organiziranjem skupne notranje revizijske službe ali z najemom zunanjih izvajalcev. Vsi ostali proračunski uporabniki pa so dolžni na enak način zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.

Javni zavodi kot posredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna so dolžni torej zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanje vsako leto, če letni proračun presega 2.086.463 EUR. Vsi ostali javni zavodi, katerih letni prihodki ne presegajo 2.086.463 EUR, so dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.

Javni zavodi lahko zagotovijo notranjo revizijo z organiziranjem lastne notranje revizijske službe, s skupno notranje revizijsko službo ali z najemom zunanjih izvajalcev.

#### **4.1 LASTNA NOTRANJE REVIZIJSKA SLUŽBA**

Poslanstvo notranje revizijske službe je zagotoviti neodvisno in objektivno revidiranje in svetovanje, da se izboljša poslovanje organizacije. Notranje revizijska služba je organizirana kot posebna služba v organizaciji. Pomembno je, da deluje neodvisno in da je ločena od ostalih služb v organizaciji, kar pomeni, da organizacijsko ne sme biti vključena v katerokoli drugi službo v organizaciji, saj tako ne bi bila popolno neodvisna.

Za vzpostavitev notranjega revidiranja je odgovoren predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika. Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika sprejme odločitev, ali se bo za notranje revidiranje oblikovala lastna notranje revizijska služba ali se bo notranje revidiranje opravljalo v sklopu skupne notranje revizijske službe ali pa z najemom zunanjega izvajalca.

Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih finančah (10. člen) določa, da morajo pri organiziranju in izvajanju notranjega revidiranja in pri ustanovitvi notranje revizijske službe proračunski uporabniki upoštevati zlasti:

- usmeritve za državno notranje revidiranje,
- obseg prevzetih proračunskih obveznostih proračunskega uporabnika,
- obseg postavk finančnega načrta (vrednost, število transakcij),
- obseg razvojnih programov,
- organiziranost proračunskega uporabnika,
- obseg in zahtevnost specifičnih nalog, ki jih proračunskim uporabnikom nalagajo zakoni in drugi predpisi,
- število zaposlenih,
- način poročanja o doseženih ciljih in rezultatih po zakonu in
- tveganja, katerim je proračunski uporabnik vzpostavljen.

Pri izračunu predvidenih stroškov za organiziranje lastne notranje revizijske službe oziroma zaposlitve notranjega revizorja je potrebno upoštevati stroške delovnega mesta, kot so: prostor, računalnik, pisarniški material, energija itd., stroške

dodatnega izobraževanja, saj se mora notranji revizor stalno strokovno izpopolnjevati, stroški plač in drugih izdatkov za zaposlene v notranji revizijski službi.

Pred pričetkom dela notranjega revizorja je sicer težko ovrednotiti koristi, ki jih ima proračunski uporabnik ob zaposlitvi notranjega revizorja oziroma z organiziranjem lastne notranje revizijske službe. Lahko se jih le oceni, glede na to, da notranji revizorji dajejo zagotovilo, da notranje kontrole izpolnjujejo cilje notranjega kontroliranja in da se tveganja obvladujejo na še sprejemljivi ravni.

Če je odločitev o zaposlitvi notranjega revizorja oziroma ustanovitvi lastne notranje revizijske službe pozitivna, potem mora proračunski uporabnik ustrezno spremeniti interni akt o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest ter sistemizira novo delovno mesto notranjega revizorja.

Notranje revizijska služba pomaga predstojniku pri izvajanju njegovih vodstvenih nalog. Da lahko notranji revizorji uspešno in učinkovito opravljajo svoje naloge, morajo med ravnateljstvom in notranje revizijsko službo obstajati dobri medsebojni odnosi, ki jih pogojuje položaj notranje revizijske službe v organizaciji. Ustrezen položaj te službe povečuje njeno neodvisnost in preko večje podpore ravnateljstva tudi učinkovitost delovanja. Notranje revizijska služba mora biti postavljena čim bližje predstojniku in čim višje v hierarhiji organizacije. Vodja notranje revizijske službe je praviloma podrejen predstojniku organizacije (npr. ministru, direktorju) (Vidovič, 2001, str. 19).

Notranje revizijska služba je za svoje delo odgovorna predstojniku oziroma poslovodnemu organu proračunskega uporabnika, vendar mora biti pri svojem delu dovolj neodvisna, da lahko doseže svoje cilje na način, ki zagotavlja učinkovito in nepristransko presojo in dajanje priporočil.

Za organiziranje notranje revizijske službe ne obstaja omejitev glede minimalnega števila sistemiziranih delovnih mest, zato se lahko organizira tudi z enim samim sistemiziranim delovnim mestom notranjega revizorja.

V nadaljevanju so opredeljene prednosti in slabosti lastne notranje revizijske službe.

Prednosti organiziranja LNRS so predvsem naslednje:

- dobro poznavanje organiziranosti in izvajanja nalog, zato so ocene tveganj bolj zanesljive,
- možnost hitrejšega prilagajanja programa dela glede na potrebe uporabnika,
- možnost neposrednega komuniciranja med poslovodstvom oziroma predstojnikom ves čas izvajanja nalog, možnost posvetovanj,
- možnost stalnega preverjanja delovanja notranjih kontrol in finančnega poslovođenja.

Slabosti organiziranja LNRS:

- če je zaposlen samo en revizor, je sam pri načrtovanju in izvrševanju ter preverjanju kvalitete svojega dela,
- ni možnosti timskega dela, izmenjav mnenj in izkušenj,
- pri malih proračunskih uporabnikih je strošek izvajanja nalog LNRS prevelik,
- večja možnost vpliva posloводства oziroma predstojnika na revizorjevo delo,
- manjše možnosti zagotavljanja neodvisnosti notranjih revizorjev zaradi statusa javnega uslužbenca, kot podrejene stranke v pogodbi o zaposlitvi (Korpič Horvat, CD ROM, 4\_4.htm).

Vsak proračunski uporabnik mora sam presoditi glede na svojo organiziranost, izvajanje nalog in velikost, kakšna oblika organiziranja notranje revizije je zanj najbolj primerna. Stroški notranje revizijske službe ne smejo biti večji od koristi.

Za vse velike in kompleksne javne zavode je ustanovitev lastne notranje revizijske službe verjetno najracionalnejša pot za zagotovitev notranje revizije. Notranji revizorji, ki so del organizacije, imajo boljše pogoje za spoznavanje poslovnih procesov in delovnih postopkov, lažje prepoznavajo in analizirajo tveganja ter dolgoročno načrtujejo revidiranje.

Lastna notranje revizijska služba naj bi štela 4–5 uslužbencev, da bi se zagotavljala kakovost pri notranjem revidiranju. V velikem številu lastnih notranje revizijskih služb je zaposlen en sam notranji revizor, tako da je onemogočeno sprotno notranje zagotavljanje kakovosti. V teh primerih bi bilo smiselno uvesti zunanje ocenjevanje kakovosti, kot to zahtevajo standardi notranjega revidiranja.

V primeru, da ima notranje revizijska služba premalo kadrov, iz ekonomskih ali drugih razlogov, se lahko najame zunanji izvajalec notranjega revidiranja in se lahko posebne naloge notranjega revidiranja poverijo zunanjemu izvajalcu, vendar je tudi v tem primeru notranje revizijska služba odgovorna za nadziranje celotne revizijske naloge.

Lastna notranje revizijska služba deluje v skladu s pravilnikom o delovanju notranje revizijske službe. S pravilnikom o delovanju notranje revizijske službe se predvsem določa:

- vzpostavitev dejavnosti notranjega revidiranja,
- opredelitev in namen notranjega revidiranja,
- področje dela,
- organizacija notranjega revidiranja,
- pooblastila in odgovornosti izvajalcev notranjega revidiranja,
- naloge dejavnosti notranjega revidiranja,
- proces in postopki notranjega revidiranja in
- usposobljenost notranjih revizorjev.

Pravilnik postavlja širši okvir delovanja notranje revizijske službe, določa njen položaj ter strokovne standarde in smernice za vodenje notranje revizijske službe. Službi

prav tako zagotavlja stopnjo neodvisnosti ter določa pristojnosti in pooblastila notranjim revizorjem (Vidovič, 2001, str. 16).

## **4.2 SKUPNA NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA**

Če je za proračunskega uporabnika organiziranje notranje revizijske službe bodisi finančno bodisi organizacijsko prezapleteno, ima proračunski uporabnik na voljo dve možnosti: ali več javnih zavodov organizira skupno notranje revizijsko službo ali se za izvedbo notranje revizije izbere zunanega revizorja.

Podlaga za ustanovitev skupne notranje revizijske službe je v 11. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, ki določa, da več proračunskih uporabnikov lahko organizira skupno notranje revizijsko službo. Pri tem določa tudi, da izvajalci revidiranja v skupni notranji revizijski službi o svojih ugotovitvah poročajo predstojnikom oziroma poslovnim organom proračunskih uporabnikov.

Proračunski uporabniki se lahko prosto odločajo glede ustanavljanja skupne notranje revizijske službe. Zakonsko ni opredeljeno, kateri proračunski uporabniki in kolikšno število let lahko ustanovi skupno notranje revizijsko službo. Skupno notranje revizijsko službo lahko organizirajo neposredni uporabniki državnega proračuna med seboj, kot tudi neposredni uporabniki občinskih proračunov. Skupno notranje revizijsko službo lahko organizirajo posredni uporabniki državnega proračuna med seboj, kot tudi posredni uporabniki občinskih proračunov. Prav tako je lahko skupna notranje organizacijska služba organizirana med neposrednim uporabnikom državnega proračuna in več posrednih uporabnikov državnega proračuna, kakor tudi med neposrednim uporabnikom občinskega proračuna in več posrednimi uporabniki občinskega proračuna.

Ne glede na to, med katerimi proračunskimi uporabniki se ustanavlja skupna notranje revizijska služba, je postopek za začetek ustanovitve enak. Predstojniki proračunskih uporabnikov sklenejo dogovor oziroma sporazum o ustanovitvi skupne notranje revizijske službe. V dogovoru oziroma sporazumu o ustanovitvi skupne notranje revizijske službe se podrobneje določijo pravice in obveznosti, način financiranja, sedež službe, naloge in organizacija dela ter sredstva za delo. Pri pripravi kalkulacije stroškov je potrebno upoštevati, ali gre za proračunskega uporabnika z manj prihodkov od 2.086.463 EUR, ki se revidira najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let, ali pa gre za proračunskega uporabnika, ki mora opravljati revidiranje vsako leto.

Proračunski uporabniki, ki z odlokom ali drugim aktom ustanovijo skupno notranje revizijsko službo, ustrezno spremenijo tudi interni akt o organizaciji in sistemizaciji dela.

Skupna notranje revizijska služba deluje v skladu s Pravilnikom o delovanju skupne notranje revizijske službe, ki ga pripravi vodja službe, sprejmejo pa ga vsi predstavniki ustanoviteljev. Prav tako predstojniki ustanoviteljev sprejmejo tudi strateški in letni plan dela, ki ga pripravi vodja skupne notranje revizijske službe in je podlaga za delo notranjih revizorjev.

Prednosti skupno notranje revizijske službe so predvsem naslednje:

- prednosti, ko gre za opravljanje enakih dejavnosti (npr. v zdravstvu, šolstvu ipd.) Tveganja pri poslovanju pri proračunskih uporabnikih, ki opravljajo enako dejavnost, so enaka ali zelo podobna, zato je mogoče hitro in kvalitetno izvesti določene prečne revizije;
- revizorji SNRS praviloma bolje poznajo organiziranost in poslovanje kot zunanji revizorji. To je pomembno predvsem pri ocenjevanju tveganj poslovanja proračunskega uporabnika, pri načrtovanju revizij ter izvajanju revizij;
- cena storitev revizorjev SNRS bi praviloma morala biti nižja od cene storitev zunanjih revizorjev zaradi poznavanja okolja revidiranja, skupnega načrtovanja, možne specializacije dela;
- kvaliteta dela revizorjev SNRS bi morala biti dobra, saj bodo revizorji lahko predvsem v prečnih revizijah z metodo komparacije ugotavljali najboljše učinke pri poslovanju posameznih proračunskih uporabnikov in na podlagi ugotovitev svetovali drugim, kako lahko boljše poslujejo; primeri dobre prakse se lahko tudi hitro uveljavijo;
- revizijsko delo zahteva timsko delo, to pa se lahko izvaja v SNRS, kjer bo zaposlenih več revizorjev, mogoča je tudi specializacija dela. Lažje se bodo pripravili priročniki in druge strokovne podlage za delo revizorjev (načrtovanje, izvrševanje, poročanje ali za revidiranje posameznih segmentov: javna naročila plače in drugi stroški dela, transferi, računovodski izkazi idr.);
- revizorji bodo skupaj lažje razvijali revizijsko stroko in prakso, predvsem metode in tehnike revidiranja, poenotili revizijske pojme in mnenja ter stališča o javnofinančnih vprašanjih, večja je možnost neposrednih izmenjav izkušenj;
- večje so možnosti za stalno razvijanje in vzdrževanja programov zagotavljanja kakovosti v vseh fazah revizijskega postopka, drug revizor – sodelavec preveri opravljeno delo sodelavca;
- lažje je poenotiti strokovne podlage za načrtovanje oz. njihove vsebine;
- lažje se bodo določala merila za preverjanje smotrnosti poslovanja (gospodarnosti, učinkovitosti, uspešnosti);
- ugotovitve posameznih revizij se lahko predstavijo tudi proračunskim uporabnikom, pri katerih poslovanje ni bilo revidirano (z varovanjem tajnih podatkov), kar bo imelo pozitivne učinke pri ostalih proračunskih uporabnikih (generalna prevencija);
- v SNRS je mogoče zagotoviti večjo samostojnost in neodvisnost notranjih revizorjev;
- zaradi večjega števila zaposlenih notranjih revizorjev v SNRS je omogočena večja fleksibilnost pri zaposlovanju in razporejanju nalog v primerih daljše odsotnosti posameznega revizorja.



Negativne strani organiziranja SNRS:

- možnost manjšega vpliva na načrtovanje revizij,
- večja zahtevnost pri koordinaciji oziroma načrtovanju revizijskega dela, ker gre za bolj kompleksno organizacijo,
- vprašanje razmejevanja pristojnosti in odgovornosti med vodjo SNRS in predstojnikom oziroma poslovodjo,
- obstoja tveganje, da posamezni proračunski uporabniki ne bodo zadovoljni z obsegom, ceno, kvaliteto ali odzivnostjo storitev SNRS (Korpič Horvat CD-ROM, 4\_4.htm).

Premajhno število notranjih revizorjev v lastnih notranje revizijskih službah je mogoče rešiti tudi z združevanjem notranjih revizorjev v skupno notranje revizijsko službo. V tej obliki organiziranja je mogoče v celoti zadostiti zahtevam standardov o zagotavljanju kakovosti notranjega revidiranja. S stališča prispevka notranjega revidiranja k doseganju ciljev organizacije in podpore vodstvu pri ocenjevanju in obvladovanju tveganj, kar je tudi predmet zagotavljanja kakovosti, pa ima ta oblika organiziranja prednosti in slabosti. Po eni strani skupna notranje revizijska služba, ki ima večje število revizorjev, omogoča specializacijo po področjih in večjo neodvisnost, po drugi strani pa je poznavanje posebnosti poslovanja in predvsem mehkih tveganj določene organizacije lahko manjše, kot je pri lastni notranje revizijski službi. To slabost je mogoče zmanjšati z notranjim organiziranjem skupne notranje revizijske službe (namesto specializacije po področjih se lahko uvede specializacija za določeno organizacijo) (Horvat Korpič, CD-ROM, 6\_5.htm).

### **4.3 ZUNANJE IZVAJANJE NOTRANJE REVIZIJE**

Usmeritve za državno notranje revidiranje (str. 17) navajajo: »V primeru, ko izvajanje funkcije notranjega revidiranja v organizaciji ne opravičuje stroškov zaposlovanja in usposabljanja ter stroškov za prostore in delovno opremo, potrebno za izvajanje te funkcije, se lahko celotna funkcija notranjega revidiranja prenese na zunanjega izvajalca«.

Za zunanje izvajanje notranje revizije se lahko odločijo tako neposredni kot posredni uporabniki državnega ali občinskih proračunov. Prav tako tudi ni omejitve, ali se za zunanje izvajanje notranje revizije odločijo tisti proračunski uporabniki, ki morajo zagotoviti notranje revidiranje svojega poslovanja vsako leto ali tisti proračunski uporabniki, ki morajo zagotoviti notranje revidiranje svojega poslovanja najmanj v enkrat v obdobju treh let.

Za zunanje izvajanje notranje revizijske dejavnosti se lahko odločijo torej tisti proračunski uporabniki, ki nimajo ustanovljene notranje revizijske službe (lastne ali skupne). Pod določenimi pogoji pa tudi tisti, ki imajo ustanovljeno notranje revizijsko službo, pa ocenijo pomanjkanje kadra ali pa zaradi izvedbe notranje revizije na

posebno zapletenih strokovnih področij, kot je na primer izvedba revizije informacijskih sistemov.

Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranje nadzora javnih financ v 12. členu določa le pogoje, ki jih morajo izpolnjevati zunanji revizorji. Ti pogoji so, da:

- imajo zunanji izvajalci notranje revizije znanje, veščine in sposobnosti, potrebne za izvajanje revidiranja, zunanji izvajalec ima potrebno znanje, veščine in sposobnosti, če ima vsaj vodja revizijske skupine potrdilo za naziv preizkušeni notranji revizor Slovenskega inštituta za revizijo in/ali potrdilo za naziv državni notranji revizor, ali potrdilo za naziv preizkušeni državni revizor ali državni revizor,
- so vpisani v register državnih notranjih revizorjev pri ministrstvu za finance,
- imajo strokovne izkušnje pri podobnih delih in
- pri izvajanju revizije upoštevajo usmeritve za finančno poslovanje in notranje kontrole ter usmeritve za državno notranje revidiranje.

Proračunski uporabnik mora v internem aktu opredeliti, da se notranje revizijska dejavnost zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca za notranjo revizijo. Prav tako mora revizijsko storitev načrtovati v proračunu oziroma v letnem planu.

Proračunski uporabnik z izbranim zunanjim izvajalcem sklene pogodbo za zunanje izvajanje notranje revizije. Izbiro zunanjega izvajalca notranje revizije izvede v skladu z določili javnega naročanja.

Za javne zavode, ki ne nameravajo organizirati lastne notranje revizijske službe ali skupne notranje revizijske službe, je izvajanje notranje revizije z zunanjimi izvajalci najprimernejši način zagotavljanja zakonskih obveznostih s tega področja. Najem zunanjih izvajalcev se izvede v skladu s predpisi javnega naročanja. Zunanji izvajalci morajo imeti primerno znanje, sposobnosti in strokovne izkušnje.

Nadomeščanje notranjega izvajalca z zunanjim pri notranjem revidiranju mora potekati ob upoštevanju stroškov in spoštovanju načela gospodarnosti. Kadar se organizacija odloči za zunanjega izvajalca, mora najprej proučiti ponudbo trga s tovrstnimi storitvami (Vidovič, 2001, str. 36).

Pozitivne in negativne strani zunanjega izvajalca so:

Pozitivne strani zunanjega izvajalca:

- možnost izbire najugodnejšega ponudnika,
- možen odstop od pogodbe, če delo ni kvalitetno in strokovno opravljeno,
- v primeru večje konkurenčnosti možnost določanja nižjih cen in večje kvalitete,

- z notranjimi revizorji se ne sklepa pogodba o zaposlitvi, zato ne obstojajo obveznosti in odgovornosti proračunskega uporabnika kot delodajalca.

Negativne strani zunanjega izvajalca:

- težje se uresničujejo temeljni cilji notranje revizije: spremljanje doseganja ciljev, ugotavljanje in ocenjevanje tveganj, preverjanje pravilnosti poslovanja, preverjanje smotrnosti poslovanja, obveščanje vodstva, dajanje priporočil, svetovanje poslovodstvu,
- zunanji izvajalci dobijo dostop do tajnih podatkov (Horvat Korpič, CD-ROM, 4\_4.htm).

Pri zunanjem izvajalcu organizacija torej lažje spreminja in uravnava porabo sredstev za notranje revidiranje. Pogodbeni izvajalec je motiviran za dobro izvajanje nalog, saj s tem ohranja pogodbeno razmerje, ker je izvajalca možno zamenjati, v kolikor organizacija ni zadovoljna z opravljenimi storitvami. Storitve zunanjega izvajalca so praviloma cenejše od stroškov, ki bi jih imela organizacija z lastno notranje revizijsko službo. Zunanji izvajalec lahko ob izvajanju storitev tudi usposablja in prenaša svoje izkušnje na zaposlene v organizaciji.

Slabost zunanjega izvajalca notranje revizije je, da slabše pozna poslovanje organizacije, poslovnih dogodkov in drugih zadev, ki se nanašajo na poslovanje.

Pri zunanjem izvajalcu notranjega revidiranja so za zagotavljanje kakovosti dolžni poskrbeti zunanji izvajalci, poročila o opravljenih ocenah kakovosti pa posredovati vodstvu organizacije. Ne glede na to mora tudi vodstvo organizacije občasno opraviti oceno funkcije notranjega revidiranja, predvsem s stališča njenega prispevka k doseganju ciljev organizacije in podpore vodstvu pri ocenjevanju in obvladovanju tveganj (Horvat Korpič, CD-ROM, 6\_5.htm).

Ne glede na to, v kakšni obliki je organizirano notranje revidiranje, poslovodstvo ostaja odgovorno za učinkovito delovanje sistema notranjih kontrol, vključno s funkcijo notranjega revidiranja.

## **5 POTEK NOTRANJE REVIZIJE**

### **5.1 CILJ IN NAMEN NOTRANJE REVIZIJE**

Namen notranjega revidiranja je svetovati in pomagati vodstvu pri preprečevanju in odkrivanju morebitnih problemov pri upravljanju sredstev in obveznosti do virov sredstev. V modernih organizacijah postaja vedno bolj pomembno obvladovanje organizacije in s tem tudi zagotavljanje informacij, ki jih vodstvo potrebuje za polaganje računov oziroma za pridobitev razrešnice. Zato je vloga notranjega revizorja, ki za vodstvo priskrbi neodvisne in strokovno raziskane informacije, bistvena. Menim, da se danes organizacija, ki nima notranje revizijske funkcije, izpostavlja tveganju izgube sredstev oziroma slabemu in nepravilnemu upravljanju z njimi. Notranje revidiranje je zelo pomemben del finančnega in poslovnega nadzora organizacije in zato je pomembno tudi, da se notranje revidiranje izvaja uspešno in učinkovito (Henderson, CD-ROM, F:\1.htm).

V Usmeritvah za državno notranje revidiranje so določeni naslednji cilji notranjega revidiranja:

- da se na podlagi ocene tveganj, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev organizacije, pripravi ustrezen načrt notranjega revidiranja,
- da se opredeli in ovrednoti vodstvene in kontrolne mehanizme, namenjene doseganju ciljev organizacije, z vidika njihove smotrnosti (gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti),
- da se obvešča vodstvo o svojih ugotovitvah in daje priporočila.

Predmet notranjega revidiranja so lahko vsi sistemi, postopki, dogodki in dejavnosti proračunskega uporabnika.

Glavni cilj notranje revizije je, da se zagotovi učinkovito in uspešno delovanje notranjih kontrol in finančnega poslovanja v celotnem poslovanju organizacije.

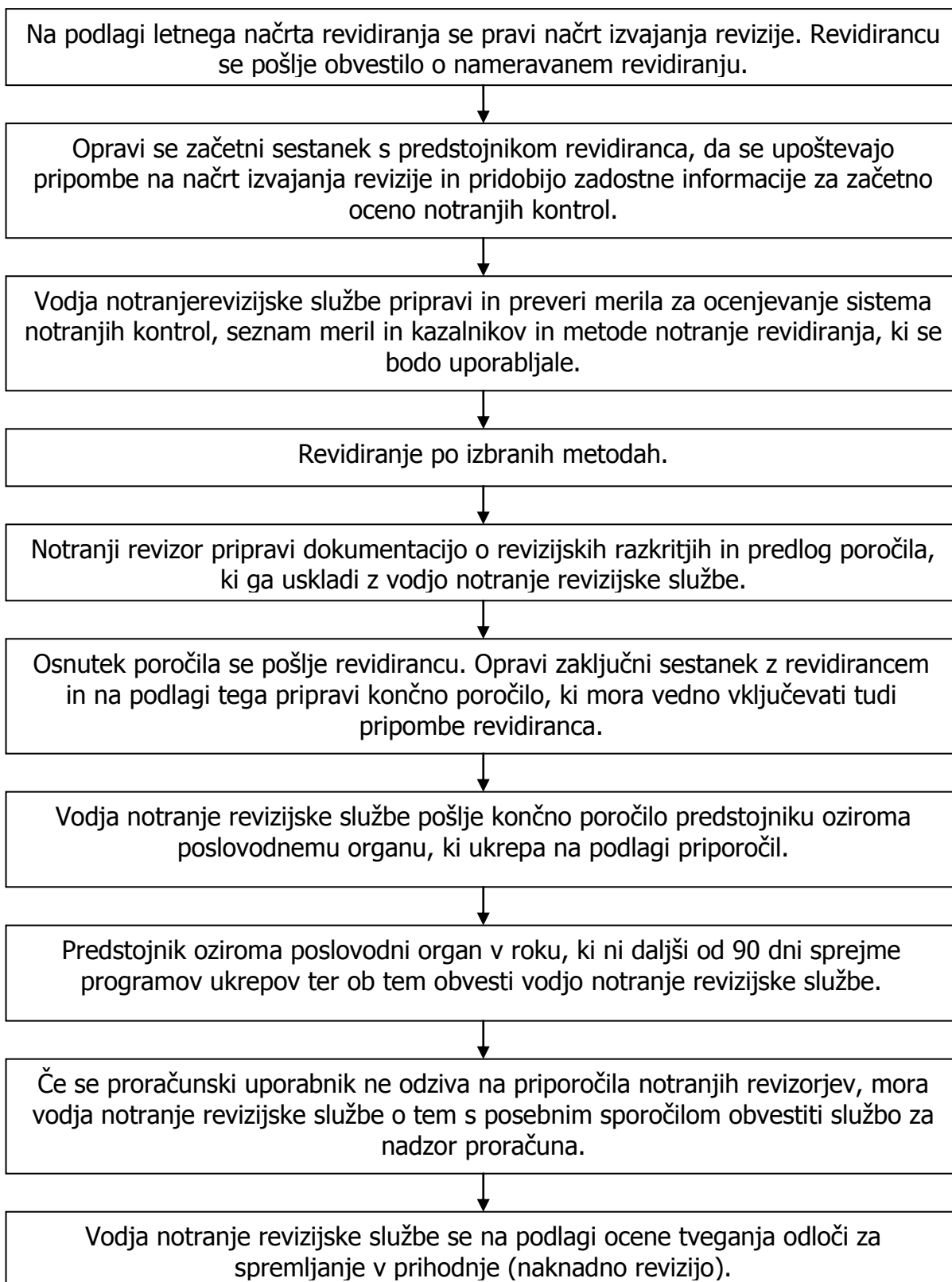
### **5.2 POSTOPEK IZVEDBE IN POTEK NOTRANJE REVIZIJE**

Proces notranje revizije obsega:

- pripravo načrta,
- izvajanje revizija,
- poročanje in
- spremljanje izvajanja priporočil.

V vseh fazah je potrebno zagotavljati ustrezno kakovost notranjega revidiranja.

### Slika 5: Metodika izvajanja revizij



Vir: Usmeritve za državno notranje revidiranje (2003, str. 26)

### 5.2.1 Priprava načrta

Za vsako posamezno revizijsko nalogo je treba pripraviti načrt, ki podrobno določa in opredeljuje cilje, naloge, zahteve po virih sredstev, učinke notranjega revidiranja. V načrtih je tudi opredeljeno sodelovanje zaposlenih ter komu vse bodo poročila posredovana.

Načrtovanje revizije zajema (Lešnik Korbar, 2001, str. 101):

- opredelitev revizije,
- pridobivanje temeljnih informacij o aktivnosti, ki se bo revidirala,
- načrtovanje potrebnih resursov,
- najava revizije vodstvu organizacijske enote,
- seznanitev s postopki dela,
- ocenitev tveganj v delovanju revidirane enote,
- pripravljanje revizijskega programa,
- določiti naslovnike revizorjevega poročila,
- odobritev načrta s strani predstojnika notranje revizijske službe.

Načrtovanje je v standardih notranjega revidiranja za proračunske uporabnike obravnavano na več mestih.

Usmeritve za državno notranje revidiranje določajo, da mora notranji revizor pri načrtovanju revidiranja, upoštevati naslednje dejavnike:

- **cilj proračunskega uporabnika:** načrtovanje revidiranja se mora začeti s pregledom in razumevanjem cilja (ali je načrtovani cilj mogoče doseči in ali ta cilj, ko je dosežen, zagotavlja razvoj proračunskega uporabnika in izboljšuje splošno kvaliteto poslovanja javnega sektorja);
- **seznanitev s ciljem:** pridobitev potrebnega razumevanja strukture, postopkov in notranje organizacije dela proračunskega uporabnika;
- **določitev revizijskih ciljev:** področje revidiranja in način izvajanja revizije (revizijske metode, ki se bodo uporabljale) sta odvisna od revizijskih ciljev, v katerih opredelimo, kaj želimo doseči;
- **tveganje, povezano s predmetom revidiranja:** ugotoviti in oceniti naravo tveganj v zvezi s predmetom revidiranja. Notranji revizor mora posvetiti več pozornosti delom sistema, ki so izpostavljeni visokemu tveganju ali ki so bolj ranljivi;
- **potrebe vodstva:** prednostna področja (interesi) predstojnika oziroma poslovnega organa proračunskega uporabnika v zvezi z določenim delom (deli) sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol se morajo odražati v strategiji notranjega revidiranja;
- **rezultati predhodno izvedenih revizij:** pri načrtovanju revidiranja je treba upoštevati rezultate predhodno izvedenih notranjih in zunanjih revizij;

- **osebne izkušnje notranjega revizorja:** pri izvajanju revizije lahko notranji revizor upošteva predhodne izkušnje s problemi, ki so nastali v podobnih sistemih, delih sistema ali okoliščinah;
- **podpora vodstva:** ob odkriti podpori predstojnika oziroma poslovnega organa proračunskega uporabnika se stroški revidiranja zmanjšajo, ker ni treba prepričevati zaposlencev o obstoju problemov ali o potrebi po notranji revidiranju, da bi preprečili probleme v prihodnje;
- **dostopnost dokumentacije:** če se dostop do dokumentacije izkaže za resen problem in zato notranji revizor ne more opraviti svojih delovnih nalog, kot je bilo načrtovano, mora to navesti v končnem poročilu. V določenih primerih se lahko uvede ločena preiskava goljufij;
- **bistvenost:** informacije je bistvena, kadar njena napačna navedba ali opustitev vpliva na poslovne odločitve proračunskega uporabnika;
- **čas, ki je na razpolago za izvajanje revije:** pri izvajanju revizije je treba upoštevati, da je revizija tem bolj temeljita, čim več časa je na razpolago, hkrati pa, več časa kot je porabljenega za revidiranje enega dela sistema, manj časa ostane za revidiranje drugega dela sistema;
- **dovzetnost in obveščanje javnosti:** notranji revizor mora upoštevati velikost interesa javnosti, medijev in zunanjih teles, vsa zunanja poročila ali korespondenco o dejavnostih proračunskega uporabnika, ki ga pregleduje.

Načrtovanje se običajno razčleni na:

- dolgoročni – strateški načrt,
- kratkoročni – letni program dela,
- načrt izvajanja posamezne revizije – program dela.

#### ***5.2.1.1 Dolgoročni načrt – strateški načrt***

Dolgoročni – strateški načrt se pripravi za obdobje 4–5 let in vsebuje načrt razvoja notranje revizijske službe in področja, ki bodo v tem obdobju revidirana.

Usmeritve za državno notranje revidiranje določajo, da strateški načrt vsebuje:

- opis dela notranje revizijske službe,
- načrte za razvoj revidiranja,
- področja, na katera se mora usmeriti notranje revidiranje v danem obdobju (določijo se na podlagi ocene tveganj),
- pogostost izvajanja revizij na vsakem od teh področij,
- vire, ki jih potrebuje notranje revizijska služba (človeški viri, čas in drugi viri, finančni načrt),
- dodatno izpopolnjevanje in strokovno usposabljanje notranjih revizorjev, možne razširitve ali omejitve področja revidiranja zaradi sprememb v strukturi in poslovanju organizacije.

Strateški načrt potrdi predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika. Strateški načrt je potrebno vsako leto posodobiti in poleg analize tveganj upoštevati tudi priporočila Urada za nadzor proračuna.

Vsako leto posodobljen strateški načrt potrdi predstojnik oziroma poslovodstvo proračunskega uporabnika, skupaj z letnim programom dela za naslednje leto najkasneje do 15. januarja tekočega leta.

Izjemoma ni treba pripravljati strateškega načrta proračunskim uporabnikom, katerih letni proračun ne presega 17 tisoč EUR. Revizija njihovega poslovanja naj bi temeljila na oceni tveganja. Strateški načrt ni potreben, če se vsake 3 leta z notranjo revizijo preveri celotno poslovanje, kar bi bilo za manjšo organizacijo mogoče. Vendar pa je v tem primeru treba zahtevo, da revizija temelji na oceni tveganja, razumeti tako, da se ocenjuje posamična tveganja in njihovo obvladovanje, ne pa tveganja po področjih oziroma organizacijskih enotah, ki so osnova za strateško načrtovanje (Korpič Horvat, CD-ROM).

#### ***5.2.1.2 Kratkoročni načrt – letni program dela***

Kratkoročni načrt – letni program dela izhaja iz dolgoročnega načrta, tako da se določijo tiste revizije, ki bodo izvedene v naslednjem letu. Letni načrt revidiranja na predpisan način pripravi vodja notranje revizijske službe.

Na podlagi rangiranja področij po tveganosti se določijo vse posamezne revizije za posamezno leto veliko podrobneje, kot je to bilo v strateškem načrtu. Tako je že v letnem programu dela za vsako revizijo določen okvirni načrt, ki vsebuje revizijske cilje, predvideno trajanje nalog, potrebne vire (predvsem čas revizorjev) in roke za končno poročilo.

Pri izbiranju predmetov revizij, ki se vključijo v letni načrt revizij, je potrebno upoštevati pomembnost porabe sredstev za določene programe. Vodja notranje revizijske službe nadzira izpolnjevanje nalog iz letnega načrta revizij.

Za vsako posamezno revizijo se kot faze pri izvajanju revizije izdelata podrobni izvedbeni načrt, ki ima naslednje obvezne sestavine (Vidovič, 2001, str. 27):

- predmet revizije,
- cilje in obseg revizije,
- povzetek ugotovitev iz prejšnjih revizij (tudi revizij zunanjih revizorjev in proračunske inšpekcije),
- dejavnike, ki vplivajo na revizijo,
- osnovne informacije o revidirani enoti, področju in predmetu revidiranja,
- oceno tveganj,
- postopke, metode in tehnike revidiranja, ki jih bo uporabil notranji revizor pri izvedbi revizije,
- potrebna sredstva (kadri in finančna sredstva),



- obliko in vsebino poročanja,
- čas izvedbe revizije in rok za predložitev poročila,
- zagotavljanje kakovosti.

### **5.2.2 Izvajanje revizije**

Pri opravljanju revizijskih nalog mora notranji revizor:

- pridobiti zadostne, pomembne in uporabne informacije, da doseže cilje revizijske naloge,
- pripraviti sklepe na podlagi ustreznega vrednotenja in analize,
- shraniti informacije in dokazila, na katerih temeljijo zaključki revizije.

Preiskovanje in vrednotenje informacij – izvajanje revizije zajema (Lešnik Korbar, 2001, str. 102):

- izvajanje postopkov preiskovanja in vrednotenja (zbiranje in razpoložljivost informacij, primerjanje, preučevanje razmerij),
- pojasnjevanje in vrednotenje informacij,
- vzorčenje (izbira vzorcev),
- oblikovanje (listninjenje informacij) delovnega gradiva.

Notranji revizorji morajo analizirati, ovrednotiti in zabeležiti dovolj informacij, da dosežejo cilje revizije.

Notranji revizor vodi postopek revidiranja tako, da z zbiranjem podatkov in informacij pridobi zadostne dokaze za svoje izsledke, ki jih ustrezno ovrednoti in dokumentira v zapisih. Vsak zapis vsebuje predstavitev dejanskega stanja, obsega preveritve in rezultate revidiranja ter presojo pravilnosti, kjer se navedejo dokazi, ki podpirajo revizorjeve ugotovitve. V delovnem zapisu notranji revizor navede priporočila, ki na izvedljiv način omogočajo odpravljanje ugotovljenih slabosti in pomanjkljivosti pri poslovanju.

Revidirana organizacija mora notranjemu revizorju na njegovo zahtevo priskrbeti pisne dokaze, potrebne za izvedbo revizijske naloge ter ga obvestiti o dogodkih in okoliščinah, ki kakorkoli vplivajo na predmet revizije in delo notranjega revizorja.

### **5.2.3 Poročanje**

Poročanje o ugotovitvah revizije je eden od najpomembnejših vidikov dela notranjih revizorjev. Standardi notranjega revidiranja (2003) določajo, da morajo biti poročila točna, objektivna, jasna, jedrnata, konstruktivna, popolna in pravočasna.

Namen poročil, ki jih pravijo notranji revizorji, je zagotoviti pravočasno in nepristransko informacijo ter podatki razumna priporočila predstojniku organizacije, ki naj bi omogočila sprejemanje kakovostnih in pravočasnih poslovnih odločitev.

Sporočanje revizijskih izidov in priporočil ima naslednje faze (Lešnik Korbar, 2001, str. 102):

- zaključni sestanek z vodstvom revidirane enote,
- priprava osnutka poročila,
- priprava končnega poročila,
- pošiljanje revizorjevega poročila.

Po opravljeni reviziji sledi torej zaključni sestanek z vodstvom revidirane enote. Nato revizor pripravi osnutek revizijskega poročila in ga pošlje vodstvu revidirane organizacije, ki ga preuči in običajno na skupnem sestanku ali pa tudi v pisni obliki poda morebitne pripombe na poročilo. Revizor lahko na podlagi pripomb ustrezno spremeni poročilo. Kadar pa s pripombami ne soglaša, jih lahko v poročilu navede in pojasni svoje stališče do njih. V kolikor revidirana organizacija na osnutek poročila nima pripomb, izda notranji revizor končno poročilo. Končno poročilo prejme predstojnik organizacije. Katerim drugim osebam se še lahko da poročilo, določi vodja notranje revizijske službe v soglasju s predstojnikom organizacije.

Če revizor pri notranji reviziji ugotovi pomanjkljivosti in nepravilnosti pri poslovanju revidirane organizacije, ugotovitve zapiše v poročilo. Vodstvo revidirane organizacije je dolžno v roku treh mesecev sprejeti program (ukrepe) za odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti v poslovanju. V primeru, da notranji revizor ugotovi večjo kršitev, ki kaže na povzročitev škode ali pa se sumi, da gre za kaznivo dejanje mora o tem takoj obvestiti vodstvo revidirane organizacije ter Ministrstvo za finance in Urad za nadzor proračuna. V primeru hujših kršitev mora vodstvo revidirane organizacije sprejeti ukrepi za zaustavitev takšnih dejanj ter uvesti disciplinske postopke proti osebam, ki so odgovorni za povzročitev napake ali nepravilnosti, odkrite pri notranji reviziji. Preveritev izvajanja sprejetih ukrepov lahko izvede notranji revizor, Ministrstvo za finance in Urad za nadzor proračuna.

V primeru, da notranji revizor ugotovi nezakonita dejanja in sume prevar ali če gre za zaupne informacije, izda posebno poročilo, ki ga preda predstojniku oziroma, če je v dejanje vpleten on, njemu nadrejeni osebi.

V točki 5.9.1 standardov notranjega revidiranja (mednarodni standard 2410) je določeno, da morajo poročila vsebovati:

- cilje revizijske naloge,
- obseg revizijske naloge,
- uporabne zaključke (ugotovitve),
- priporočila.

V poročilu, ki ga izda notranji revizor, morajo biti tudi zabeležene pomanjkljivosti, nepravilnosti in priporočila, za katere je revidirana organizacija dolžna v roku v treh mesecev sprejeti program ukrepov za odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju.

#### 5.2.4 Spremljanje izvajanja priporočil

Spremljanje v prihodnje zajema (Lešnik Korbar, 2001, str. 102):

- določitev organizacije spremljanja v prihodnje,
- preverjanje izvajanja ukrepov in ocenjevanje tveganj,
- poročanje vodstvu in/ali nadzornemu svetu.

Notranji revizor spremlja rezultate svoje dela v prihodnje, in sicer ugotavlja ali, so:

- bili sprejeti ustrezni ukrepi za odpravljanje slabosti in doseženi načrtovani rezultati in
- uresničena dana priporočila.

Notranji revizor prav tako spremlja odpravljanje nepravilnosti in uresničevanje priporočil, ki jih v svojem poročilu predstavi zunanji revizor (npr. državni revizor računskega sodišča) ali drug nadzorni organ (npr. davčni inšpektor, proračunski inšpektor).

V kolikor končni rezultati revidiranja niso privedli do želenih učinkov, notranji revizor ugotovi, ali je predstojnik prevzel tveganje, če ni ukrepal v skladu z ugotovitvami revizije.

Z naknadnim revizijskim pregledom se preveri, če so bili izvedeni potrebni ukrepi in na kakšen način. Prav tako se preverja tudi učinek ukrepov ter se po potrebi pripravijo dodatna priporočila.

Spremljanje uresničevanja revizorjevih priporočil je tudi merilo za ocenjevanje uspešnosti notranjega revidiranja. Notranji revizor vodi evidenco o danih priporočilih, in sicer (Vidovič, 2001, str. 31):

- kdaj je bilo izdano revizijsko poročilo, v katerem je zapisano priporočilo,
- kdaj je predstojnik prejel revizorjevo priporočilo,
- kdaj je predstojnik pristopil k uresničevanju priporočila,
- kdaj je bilo priporočilo uresničeno,
- revizorjevo potrdilo o zadovoljivosti uresničitve danega priporočila.

O uresničevanju priporočil se lahko notranji revizor prepriča tako, da opravi posebno revizijo, v kateri preveri ukrepanje predstojnika in oceni njihovo zadovoljivost ali pa da zagotovi ustrezno ukrepanje na podlagi izdanega poročila, zato zahteva od predstojnika odgovor v določenem roku v obliki odzivnega poročila.

## **6 PRAKTIČNA PREDSTAVITEV IZVEDBE NOTRANJE REVIZIJE IN REVIZIJSKO POROČILO**

V tem poglavju diplomskega dela bo predstavljena opravljena revizija poslovanja javnega zavoda s področja socialnega varstva za leto 2005.

Javni zavodi kot posredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna so dolžni organizirati notranjo revizijo svojega poslovanja vsako leto, če letni prihodki presegajo 2.086.463 EUR. Vsi ostali javni zavodi, kateri letni prihodki ne presegajo 2.086.463 EUR, so dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.

Ker prihodki predstavljenega javnega zavoda ne dosegajo 2.086.463 EUR, je javni zavod dolžan zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let. Izvedbo notranje revizije lahko javni zavod zagotovi z ustanovitvijo lastne notranje revizijske službe, skupne notranje revizijske službe ali z najemom zunanjšega izvajalca notranje revizije. V skladu z 10. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ je javni zavod ugotovil, da ni smotrno ustanoviti lastne revizijske službe oziroma zaposliti notranjega revizorja, ampak da zagotovi opravljanje notranje revizije z najemom zunanjšega izvajalca.

### **6.1 ZAČETEK REVIDIRANJA**

Proces zagotovitve notranje revizije je javni zavod začel z razpisom o izvedbi notranje revizije v skladu z zakonom o javnih naročilih. Tako je bil izveden postopek javnega naročila male vrednosti z zbiranjem ponudb. Na osnovi tega postopka je bil izbran najugodnejši ponudnik za izvedbo notranje revizije. Z najugodnejšim ponudnikom za izvedbo notranje revizije je podpisana pogodba o izvedbi notranje revizije, v kateri so določeni cilji in obseg revizije, določene obveznosti izvajalca notranje revije in javnega zavoda, potek izvedbe revizije ter dogovorjena cena za izvedbo revizijo.

Notranja revizija je obsegala revijo računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja javnega zavoda za leto 2005.

### **6.2 NAČRTOVANJE REVIZIJE**

Za izvajanje notranje revizije je notranji revizor pripravil načrt izvajanja notranje, v katerem, je v skladu s sklenjeno pogodbo, določil področje in revizijske cilje, metode revidiranja, izbiro in velikosti ter vrste vzorcev, časovni raspored poteka notranje revizije, katere dokumente, podatke mora imeti pripravljene za pregled, omogočiti mora dostop s strani predstojnika in navesti roke za izvedbo posameznih faz notranje

revizije. V tej fazi so potekale aktivnosti v zvezi s spoznavanjem poslovanja javnega zavoda, spoznavanje zakonodaje, okolja, v katerem deluje javnih zavod, ter njegovo osnovno poslanstvo.

### **6.2.1 Metode revidiranja**

Pri izvedbi revizije so bile uporabljene splošne revizijske metode:

- revizijsko intervjuvanje,
- revizijsko vzorčenje,
- proučevanje in pregledovanje dokumentacija,
- analitično preiskovanje,
- opazovanje.

## **6.3 OCENA TVEGANJA IN NOTRANJE KONTROLIRANJE**

Notranje kontrole so sestavni del poslovanja in upravljanja organizacij. Vodstvo mora razumeti cilje organizacije, zato so notranje kontrole v bistvu neke vrste orodje, saj z njihovim delovanjem vodstvo uresničuje cilje organizacije. Za oblikovanje, izvajanje in pregledovanje uspešnosti delovanja notranjih kontrol je odgovorno vodstvo organizacije.

Preverjanje delovanja notranjih kontrol spada med osrednje naloge notranje revizije. Pravilnost in zanesljivost podatkov je odvisna predvsem od vgrajenih notranjih kontrol.

Ključni dejavnosti za učinkovito kontrolno strukturo so:

- učinkovitost organizacijske strukture,
- smotrnost strategije in tekočih ciljev posloводства,
- obstoj ustreznih postopkov za tekoče kontroliranje,
- ozaveščenost posloводства.

Jasna organizacijska shema je ključni pogoj za notranje informiranje in pretoka informacij navzdol in navzgor.

Zaradi pomembnosti delovanja notranjih kontrol so notranji revizorji dolžni dati organizaciji priporočila za izboljšanje delovanja notranjih kontrol.

## **6.4 PODROČJE NOTRANJE REVIZIJE**

Notranja revizija javnega zavoda je za leto 2005 zajemala:

- revizijo računovodskih izkazov za leto 2005 in
- revizijo pravilnosti poslovanja v letu 2005.

#### **6.4.1 Revizija računovodskih izkazov javnega zavoda za leto 2005**

Pravilna in ustrezna računovodska poročila in izkazi kažejo finančni položaj nadzorovane osebe in rezultate njega delovanja; obstoj notranjega nadziranja pa zmanjša tveganje, da lahko nastanejo napake in nepravilnosti. Ustrezno organiziran sistem načrtovanja, spremljanja in izvajanja poslovnih dejavnosti, pravočasnega in natančnega evidentiranja poslovnih dogodkov ter poročanja o njih daje temeljne informacije, potrebne za odločanje. Dober sistem deluje tako, da sproti opozarja na morebitne odmike od načrtanih ciljev in omogoča pravočasno sprejemanje ustreznih ukrepov in dejavnosti. Računovodske informacije rabijo za spremljanje poslovanje nadzorovane osebe, zato mora računovodska služba dati relevantne, zanesljive in pravočasne informacije – torej tiste, ki jih potrebujejo vodstvo, organi upravljanja, financer in ustanovitelj (Jamnik, 2000, str. 73).

Revizije računovodskih izkazov ugotavljajo (Taylor, Glezen, 1996, str. 103):

- ali računovodski izkazi revidirane pravne osebe pošteno predstavljajo finančni položaj, izide poslovanja in finančne tokove v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ter
- ali je pravna oseba spoštovala zakone in druge predpise pri poslih in dogodkih, ki bi lahko pomembno vplivali na računovodske izkaze.

Pri reviziji računovodskih izkazov je glavni cilj ugotoviti, ali računovodski izkazi odražajo resnično in pošteno stanje poslovnih dogodkov v določenem letu, pri čemer resnično in pošteno stanje pomeni:

- da so poslovni dogodki dejansko nastali,
- da so bili pravilno vknjiženi,
- da so v računovodskih izkazih pravilno predstavljeni in
- da nedvoumno pripadajo revidirani organizaciji.

Tako so lahko ugotovljene napake, ki jih vsebujejo računovodski izkazi:

- računske,
- računovodske,
- napake z vidika evidentiranja računovodskih kategorij,
- napake z vidika priznavanja poslovnih dogodkov v skladu z veljavnimi predpisi.

V obravnavanem javnem zavodu so bili revidirani računovodski izkazi javnega zavoda za leto 2005. Tako je bila revidirana bilanca stanja javnega zavoda na dan 31. 12.

2005 in izkaz prihodkov in odhodkov javnega zavoda za leto 2005 s ciljem, da se ugotovi, ali so podatki v navedenih izkazih pravilno evidentirani in izkazani.

Javni zavod je bil v letu 2005 dolžan voditi poslovne knjige po določitih Zakona o računovodstvu, Zakona o javnih financah, Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, Slovenskih računovodskih standardov, Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev ter drugih podzakonskih predpisov in navodil.

Javni zavod ima sprejet tudi Pravilnik o računovodstvu, ki ureja organizacijo računovodstva in način vodenja poslovnih knjig, način sestavljanja knjigovodskih listin, vrste knjigovodskih listin, odgovornosti za sestavo, gibanje in kontrolo knjigovodskih listin ter njihovo hranjenje, kakor tudi naloge in organizacijo računovodstva in odgovornosti pooblaščenih oseb.

V postopku revizije je bila revidirana bilanca stanja javnega zavoda na dan 31. 12. 2005 in izkaz prihodkov in odhodkov javnega zavoda za leto 2005.

V letu 2001 je Ministrstvo za finance na podlagi 62. člena Zakona o javnih financah, izdalo Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. V letu 2002 je Ministrstvo za finance na podlagi 28. člena Zakona o računovodstvu izdalo Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Naveden pravilnik opredeljuje računovodsko in poslovno poročilo kot sestavna dela letnega poročila. Računovodsko poročilo sestavljajo bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pojasnila k obema računovodskima izkazoma. Poslovno poročilo so informacije o poslovanju proračunskega uporabnika, njegov sestavni del je tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih.

V postopku revidiranja je bilo preverjeno, ali je javni zavod pripravil letno poročilo v skladu s predpisi Ministrstva za finance.

V 20. členu Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava so opredeljene pisne računovodske informacije, ki jih je potrebno razkriti.

Vsebina poročila o doseženih ciljih in rezultatih je podrobno določena v 10. in 16. členu navodil o pripravi zaključenega računa ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna.

Za določanje obsega notranjega revidiranja računovodskih poročil je pomembno ali so vgrajene računovodske kontrole in če dobro delujejo. Če delujejo dobro, je obseg preizkušanja in presojanja postavk v računovodskih izkazih manjši.

Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih je najbolj znano od poročil, ki jih pripravlja notranji revizor.

#### **6.4.1.1 Revizija finančnega načrta**

Pripravo finančnih načrtov določajo številni zakoni in podzakonski akti, ki jih javni zavodi morajo upoštevati pri pripravi finančnega načrta. To so predpisi s področja javnih financ in računovodenja. Pomembni so tudi zakoni, statuti, ki urejajo posamezna področja dejavnosti. Ti vsebujejo podrobnejše določbe o izvajanju samih dejavnosti javnih zavodov, določene so odgovornosti, pristojnosti, pooblastila odgovornih oseb za ravnanje s sredstvi javnih financ kakor organov javnih zavodov, ki sprejemajo odločitve o porabi sredstev javnih financ, potrjujejo finančne načrte (Možič, 2008, str. 5).

V postopku revizije je bilo preverjeno, če je finančni načrt javnega zavoda za leto 2005 pripravljen v skladu z zakonodajo, ki ureja pripravo finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov.

Javni zavod je pripravil finančni načrt prihodkov in odhodkov po stroškovnih mestih in obračunskih kontih z natančnimi pojasnili. Prihodki in odhodki so prikazani po načelu denarnega toka in po načelu nastanka poslovnega dogodka. Prav tako so ločeno prikazani prihodki in izdatki javnega zavoda iz naslova opravljanja javne službe ter iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. V okviru finančnega načrta je javni zavod pripravil tudi kadrovski načrt, plan izobraževanja, plan investicijskih vlaganj in plan investicijsko vzdrževalnih del.

Finančni načrt javnega zavoda je bil sprejet in potrjen s strani sveta javnega zavoda, kot organa upravljanja javnega zavoda.

Prav tako je bilo preverjeno uresničevanje finančnega načrta in če je finančni načrt javnega zavoda usklajen z njegovim programom dela.

#### **6.4.2 Revizija pravilnosti poslovanja v letu 2005**

Podlaga za revidiranje pravilnosti poslovanja so bili odhodki javnega zavoda, izkazani v izkazu prihodkov in odhodkov za leto 2005. Skladnost poslovanja s predpisi se je preverjala hkrati s preizkušanjem podatkov iz računovodskih izkazov.

Odhodki oz. izplačila so bila razdeljena na dva segmenta:

- plače in drugi osebni prejemki,
- stroški materiala in storitev ter nabava osnovnih sredstev.



Pri presoji skladnosti poslovanja s predpisi na področju plač in drugih osebnih prejemkov so se upoštevali predpisi, ki urejajo posamezna področja, predvsem pa Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in organih lokalnih skupnosti, Zakon o delovnih razmerjih, Zakon o javnih uslužbencih, Zakon o sistemu plač v javnem sektorju, Kolektivno pogodbo za negospodarske dejavnosti in Kolektivno pogodbo za dejavnost zdravstva in socialnega varstva Slovenije.

Pri presojanju pravilnosti stroškov materiala in storitev ter nabave osnovnih sredstev so se upoštevale določbe Zakona o javnih naročilih, Zakona o višini povračil stroškov v zvezi z delom in nekaterih drugih prejemkov, predpisi s področja davčne zakonodaje in drugi predpisi.

#### ***6.4.2.1 Revizija obračuna plač in delovne uspešnosti***

Pri presoji pravilnosti poslovanja na področju obračuna plač, delovne uspešnosti, drugih prejemkov zaposlenih in povračil stroškov v zvezi z delom se je preverjalo upoštevanje predpisov, ki urejajo področje obračunov in izplačil plač, povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov zaposlenih, ki so veljali za javne zavode za leto, ki je bilo revidirano.

Ti predpisi so:

- Zakon o delovnih razmerjih (ZDR),
- Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in organih lokalni skupnosti (ZRPJZ),
- Zakon o javnih uslužbencih (ZJU),
- Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (ZSPJS),
- Zakon o višini povračil stroškov v zvezi z delom in nekaterih drugih prejemkov (ZPSDP)
- Kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti (KPND),
- Kolektivna pogodba za dejavnost zdravstva in socialnega varstva (KPDZSV).

Pri reviziji obračuna plač in delovne uspešnosti je bilo pri vseh zaposlenih preverjeno, če izpolnjujejo pogoje za zasedbo delovnega mesta v skladu z aktom o sistemizaciji delovnih mest.

S sistemizacijo so v javnem zavodu določena delovna mesta z izhodiščnim koeficientom (vrednostjo), številom izvajalcev ter pogoji za zasedbo posameznih delovnih mest (Jamnik, 2000, str. 72).

Prav tako je bilo preverjeno, če je pravilno določena osnovna plača in dodatki k osnovni plači. Na izbranem vzorcu je bila preverjena pravilnost obračuna in izplačil plač, dodatkov k plačam in del plače iz delovne uspešnosti. Preverjena je bila plača za mesec april in maj 2005.

V ZRPJZ (3. člen) je določeno, da je plača zaposlenih v javnih zavodih sestavljena iz osnovne plače, dodatkov, ki pripadajo zaposlenemu in dela plače iz delovne uspešnosti.

Osnovna plača se določa na podlagi sistemizacije delovnih mest. Osnovna za obračun plače je izhodiščna plača za I. tarifni razred in je dogovorjena s kolektivno pogodbo za negospodarske dejavnosti. Zaposleni lahko napreduje v okviru delovnega mesta, ob izpolnjevanju določenih pogojev (dodatno funkcionalno znanje, interdisciplinarna usposobljenost za opravljanje dela na različnih delovnih mestih, samostojnost, zanesljivost, ustvarjalnost in nadpovprečna delovna uspešnost pri delu v daljšem časovnem obdobju).

Osnovna plača in posamezni dodatki za posamezno delovno mesto so določeni v KPDZVS.

Nadomestilo plače v skladu z določili 90. člena KPDZSV pripada zaposlenemu zaradi odsotnosti z dela v naslednjih primerih: zaradi bolezni in poškodb v zvezi z delom in izven dela, letnega dopusta in določenih drugih odsotnosti z nadomestilom plače, na dela prost dan po zakonu, zaradi napotitve na strokovno izobraževanje in v nekaterih drugih primerih. V navedenih primerih pripada delavcu namestilo plače v višini 100 odstotkov od osnovne, razen ob boleznih in poškodbah izven dela, ko zaposlenemu pripada nadomestilo v višini 90 odstotkov od osnove. Osnova za obračun je nadomestila plače je plača zaposlenega za pretekli mesec. Razen za delo na prost dan določen z zakonom, ko je osnova za obračun na podlagi četrtega odstavka 90. člena KPDZSV plača delavca, kakršno bi prejel v tekočem mesecu za polni delovni čas, če bi delal.

V postopku revizije je bilo ugotovljeno, da je javni zavod pravilno obračunaval nadomestila plač ter da nepravilnosti niso bile ugotovljene.

Uspešnost je instrument nagrajevanja nadpovprečnih delovnih rezultatov zaposlenih. ZRPJZ v 17. členu določa, da v masi sredstev za plače lahko znašajo namenska sredstva za izplačilo uspešnosti skupno 3 odstotke, posameznik pa lahko prejme za uspešnost največ 20 odstotkov plače. Osnova za ugotavljanje uspešnosti mora biti akt, ki določa, kako se uspešnost ugotavlja, spremlja in meri. Če javni zavod ustvarja prihodke tudi na trgu, se poleg 3 odstotkov mase sredstev za plače lahko nameni za uspešnost tudi več sredstev. Za izplačilo te dodatne uspešnosti mora dati soglasje ustanovitelj.

Revidirani javni zavod v revidiranem letu ni ustvaril prihodkov na trgu, tako so znašala realizirana sredstva za izplačilo uspešnosti v višini 3 odstotkov mase sredstev za plače.

Povračila stroškov v zvezi z delom, ki jih ureja kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti, predstavljajo naslednja povračila stroškov: prehrane, prevoz na delo in z

dela, terensko delo, dnevnice in prenočevanje na službenem potovanju ali na izobraževanju, nadomestilo za ločeno življenje in selitvene stroške.

V postopku notranje revizije je bilo preverjeno ali so bila povračila stroškov v zvezi z delom obračunane in izplačane v skladu z veljavno zakonodajo. Tako je bilo preverjeno ali javni zavod vodi evidenco o prisotnosti vseh zaposlenih. Na podlagi vzorcev je bilo preverjeno ali je zaposlenim obračuna prehrana med delom v skladu s 102. členom Kolektivne pogodbe za dejavnost zdravstva in socialnega varstva (KPZSV). Znesek prehrane med delom je bil usklajen s Količnikom rasti cen prehrablenih izdelkov. Prevoz na delo in iz dela je bil obračunan v skladu s 103. členom Kolektivne pogodbe za dejavnost zdravstva in socialnega varstva.

61. a členom KPDZSV določa, da javni zavod sklene nezgodno zavarovanje za delavce, ki so pri opravljanju svojih nalog posebej izpostavljeni in ogroženi, in sicer za zaposlene, ki morajo v okviru rednih delovnih dolžnosti opravljati delo na terenu. V postopku revizije je bilo ugotovljeno, da je javni zavod sklenil nezgodno zavarovanje samo za zaposlene, ki v okviru rednih delovnih dolžnosti opravljajo delo na terenu, tako da nepravilnosti niso bile ugotovljene.

#### **6.4.2.2 Revizija oddajanja javnih naročil**

Javni zavodi so dolžni pri nabavi materiala in oddaji storitev ter drugih del ravnati po postopku in na način določen v predpisih, ki urejajo javna naročila.

Javno naročilo je celotni skupek dejanj, ki jih opravi naročnik za nabavo blaga ali oddaje storitev po Zakonu o javnih naročilih. Revidirani javni zavod je v revidiranem letu izvedel le javna naročila male vrednosti.

Revizija oddajanja javnih naročil in naročil male vrednosti je zajemala presojo ustreznosti vzpostavljenega sistema oddaje javnih naročil. Pri čemer se je preverjalo poznavanje predpisov s področja javnih naročil, ustreznost prepoznavanja in oddajanja javnih naročil s pravilno izbranim postopkom in z upoštevanjem rokov, ustreznost dokumentacije postopkov in ustreznost izbire najugodnejšega ponudnika.

Cilj revizije oddajanja javnih naročil so bili tako usmerjeni na naslednje segmente:

- skladnost poslovanja z veljavnim Zakonom o javnih naročilih,
- skladnost poslovanja s Pravilnikom o izvajanju javnih naročil male vrednost javnega zavoda,
- zagotavljanje gospodarne rabe javnih sredstev.

Kot temeljna cilja revizije sta opredeljena spoštovanje zunanje in notranje regulative na področju javnih naročil. Revizija je tudi usmerjena v gospodarno rabo javnih sredstev.

Cilj izvedene revizije je dodana vrednost v smislu podanih priporočil, ki bodo javnemu zavodu omogočile doslednejše spoštovanje zunanje in notranje regulative ter izboljšale notranje kontrole na področju oddaje javnih naročil male vrednosti.

Temeljna pravila za presojanje pravilnosti poslovanja na področju oddaje javnih naročil male vrednosti so bila:

- sprejeti letni plan javnega zavoda,
- veljavni Zakon o javnih naročilih,
- Pravilnik o izvajanju javnih naročilih male vrednosti.

V postopku notranje revizije so bile pregledane vse nabave osnovnih sredstev, storitev in materiala v letu, za katero se je opravljala notranja revizija.

Pri preveritvi pravilnosti izplačil se je ugotavljalo, ali so opravljena v skladu z določili veljavnega zakona o javnih naročilih in notranjega Pravilnika o izvajanju javnih naročil male vrednosti. Ugotavljalo se je, ali

- je bil izveden pravilen postopek izbire (javni razpis oziroma postopki za oddajo naročil male vrednosti),
- so bila v razpisni dokumentaciji določena merila in opredeljen način njihove uporabe za izbiro dobaviteljev,
- so bila pri izbiri dobaviteljev uporabljena določena merila na opredeljeni način,
- je bilo posamezno izplačilo opravljeno v skladu s pogodbenimi določili in
- je bilo naročilo opravljeno pri izbranem ponudniku.

Tako je bil preverjen celoten postopek oddaje javnih naročil male vrednosti od zbiranja ponudb, izdajanja naročilnic oziroma sklepanja pogodb z izbranim ponudnikom storitev oziroma materiala. Prav tako je bila preverjena celotna razpisna dokumentacija. Preverjalo se je, če je nabava v skladu s finančnim načrtom za preverjeno leto in planom investicij za to leto. Za vsa nabavljena opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva je bil preverjen tudi vir financiranja in knjigovodstvo evidentiranje v glavni knjigi in pomožnih knjigah.

V postopku notranje revizije je ugotovljeno, da je javni zavod pri nabavi blaga oziroma storitev ravnal v skladu z veljavnim Zakonom o javnih naročilih oziroma z internim Pravilnikom o izvajanju javnih naročil male vrednosti ter da je gospodarno ravnal z javnimi sredstvi. Prav tako, da je bila nabava materiala in blaga opravljena v skladu s finančnim načrtom javnega zavoda za preverjeno leto ter planom investicije za to leto.

#### ***6.4.2.3 Revizija delitve dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti***

Javni zavodi razen redne dejavnosti, za katero so bili ustanovljeni, lahko opravljajo tudi tržno dejavnost. Pri tem pa morajo ločeno prikazovati prihodke in odhodke iz naslova opravljanja redne dejavnosti in tržne dejavnosti. Zakon o računovodstvu

določa ločeno spremljanje poslovanja in izida poslovanja po vrstah dejavnostih, in sicer ločeno spremljanje dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti.

V postopku revizije je bilo preverjeno, če javni zavod razen redne dejavnosti opravlja tudi tržno dejavnost. Javni zavod ne opravlja nobene tržne dejavnosti. Vsi prihodki javnega zavoda so doseženi z opravljanjem redne dejavnosti.

#### **6.4.2.4 Revizija namenske porabe sredstev**

V postopku notranje revizije je bilo prav tako preverjeno, če so bila sredstva, ki jih je javni zavod pridobil za namensko porabo, dejansko porabljena v ta namen. Revidirani javni zavod pridobiva sredstva za svoje delovanje iz državnega proračuna, občinskih proračunov, iz doplačil občanov za opravljane storitve in iz donacij. Javni zavod razen redne dejavnosti izvaja storitve po pogodbi za občine, izvaja preventivne programe, ki se financirajo prav tako iz državnega proračuna, občinskih proračunov in iz donacij.

Javni zavod pridobiva sredstva na podlagi sklenjenih pogodb sklenjenih s pristojnim ministrstvom za izvajanje nalog, ki spadajo v redno dejavnost javnega zavoda ter na podlagi sklenjenih pogodb z občinami, na področju katerih deluje javni zavod. Za vsako dejavnost, ki jo javni zavod izvaja, ima vzpostavljene stroškovne nosilce, za vodenje sredstev. Za vsak stroškovni nosilec je bilo preverjeno, če so prihodki prikazani na pravem stroškovnem nosilcu ter če so stroški prikazani na pravem stroškovnem nosilcu.

Javni zavod pa razen redne dejavnosti izvaja tudi dodatne preventivne programe. Za delovanje katerih pa pridobi sredstva na podlagi javnih razpisov tako iz državnih kot iz občinskih virov. V postopku revizije je bilo preverjeno če je javni zavod dobljena sredstva na podlagi javnih razpisov uporabil v skladu s pogoji javnega razpisa in če so bila ta sredstva porabljena namensko za prijavljeni preventivni program.

#### **6.4.2.5 Revizija organizacije in delovanja računovodstva**

Notranja revizija organizacije in delovanje računovodstva je zajemala obstoj in ustreznost notranjih predpisov javnega zavoda, ki urejajo področje računovodstva.

Preverjala se je organizacija računovodstva, opredelitev del in nalog, odgovornost in pooblastila zaposlenih v računovodstvu. Prav tako se je preverjala ustreznost pretoka dokumentov in informacij, ustrezne oblike in vsebine knjigovodskih informacij, vsebinske in formalne pravilnosti računovodskih listin, pravilnost, popolnost in sprotnost vnosa v računalniški sistem ter opredelitev odgovornosti za sredstva in varovanje le-teh pred izgubami in odtujitvami.

Preverjena je bila tudi usklajenost glavnih in pomožnih knjig ter ustreznost računovodskega poročila.

Ugotovljeno je bilo, da ima javni zavod ustrezne notranje akte s področja računovodstva, da so opredeljena dela in naloge, odgovornost in pooblastila zaposlenih v računovodstvu.

#### ***6.4.2.6 Revizija spremljanja poslovanja po stroškovnih nosilcih***

Stroškovni nosilci se vzpostavijo zaradi natančnega spremljanja in vodenja sredstev za posamezno storitev, ki jo izvaja javni zavod oziroma za posamezne vire financiranja javne službe.

Pri notranji reviziji se je preverjalo, ali je vzpostavljen sistem vodenja poslovanja po stroškovnih nosilcih z vidika namena in cilja spremljanja. Revidirala se je ustreznost opredelitve in ustreznost uporabe sodil za razporejanje prihodkov in odhodkov po posameznih stroškovnih nosilcih.

#### ***6.4.2.7 Revizija denarnega toka in evidenčnega prometa***

Zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov morajo javni zavodi pri pripoznavanju prihodkov in odhodkov, ki se knjižijo evidenčno, upoštevati računovodsko načelo denarnega toka – plačane realizacije. Takšno evidenčno izkazovanje naj bi zagotavljalo primerljive podatke, ki so potrebni za spremljanje gibanja javnofinančnih sredstev na ravneh države in občin (Čizman, 2008, str. 42).

Z revizijo denarnega toka in evidenčnega prometa se je preverjala pravilnost pripoznavanja prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka z vidika upravičenosti, točnosti in časovne ustreznosti.

#### ***6.4.2.8 Revizija področja davkov***

Notranja revizija je obsegala revizijo obračuna in plačevanja davka na dodano vrednost, davka od dobička pravnih oseb ter celotno področje dohodnine. Preverjalo se je, če javni zavod pravilno ločuje in evidentira obdavčeno in neobdavčeno (oproščeno dejavnost). Javni zavod je davčni zavezanec. Storitve, ki jih javni zavod opravlja kot javno pooblastilo, so oproščene obračunavanja in plačevanja davka na dodano vrednost. Za opravljene storitve, ki niso oproščene plačila davka na dodano vrednost, je bil davek obračunan in plačan v skladu z Zakonom o davku na dodano vrednost. Preverjalo se je, če je javni zavod pravilno obračunal in plačal davek od dobička pravnih oseb. Ker javni zavod v revidiranem letu ni opravljal tržne dejavnosti, ni bil zavezan za plačilo davka od dobička pravnih oseb. S področja revizija davkov se je preverjalo tudi, ali je javni zavod obračunaval in plačeval akontacije dohodnine od osebnih prejemkov v skladu z Zakonom o dohodnini.

#### ***6.4.2.9 Revizija dodatnih programov***

Revidirani javni zavod razen redne dejavnosti izvaja tudi dodatne programe. To so enoletni ali večletni programi izvajani na podlagi prijave na javne razpise. Za vsak

dodatni program javni zavod oblikuje posebni stroškovni nosilec, na katerem spremlja prihodke in odhodke posameznega programa. Tako je bilo za vsak dodatni program, ki ga izvaja javni zavod preverjeno, če so bili prihodki pravilni pripoznani in uporabljeni za namene v skladu s prijavo na javni razpis.

## 6.5 ZAKLJUČEK REVIDIRANJA IN REVIZORJEVO POROČILO

Izvajalec notranje revizije je s svojimi ugotovitvami pri reviziji poslovanja javnega zavoda sproti obveščal predstojnika tega zavoda o svojih ugotovitvah. Sprotno obveščanje o ugotovitvah je pripomoglo k takojšnji razjasnitvi okoliščin. Po opravljeni notranji reviziji je notranji revizor izdal osnutek poročila. Osnutek poročila je prejel predstojnik javnega zavoda, ki je o ugotovitvah ustno obvestil odgovorne osebe in ostale zaposlene ter podal pripombe na osnutek revizijskega poročila.

Revizorjevo poročilo je formalni dokument o opravljeni reviziji in revizorjevih ugotovitvah. Po opravljeni reviziji izda revizor končno pisno poročilo, lahko pa izdaja tudi vmesna pisna poročila. Oblika in vsebina revizijskega poročila sta usklajeni s temeljni zahtevami iz standardov notranjega revidiranja in se lahko razlikujeta glede na vrsto revizije. Revizorjevo poročilo notranje revizijske službe javnega sektorja je pisno in ima najmanj naslednje sestavine (Vidovič, 2001, str. 28):

- **Uvod** – navedba osnovnih informacij o reviziji (predstavitev revidiranja, čas izvedbe revizije, razlog za uvedbo revizije, obseg in metode preiskovanja, sklicevanje na prejšnje revizije);
- **Cilji in predmet revizije** – navedba ciljev, ki jih z revizijo zasledujemo in obsega revidiranja (v primeru omejitev v obsegu preiskovanja se navede vrsta in razlogi);
- **Povzetek ugotovitev** – izpostavijo se pomembnejše ugotovitve, ki so kasneje podrobneje predstavljene v poročilu in z navajanjem točk, povezave z ugotovitvenim delom poročila;
- **Priporočila** – navedejo se dana priporočila, ki prispevajo k odpravi razkritih nepravilnosti, pomanjkljivosti in slabosti v poslovanju;
- **Mnenje (ali drugače oblikovani sklepni del revizije)** – predstavijo se zaključki revizije, ki se neposredno nanašajo na cilje in predmet notranjega revidiranja ter poda revizorjevo mnenje;
- **Ugotovitve** – notranji revizor predstavi svoje delo podrobneje v ugotovitvenem delu. Vsaka posamezna ugotovitev vsebuje naslednje sestavine: predmet, obseg preiskovanja oz. preskušanja, razkritje, pojasnilo ravnateljstva, presojo;
- **Priloge** – nekatere podrobnosti, ki so podpirale revizorjeve ugotovitve, predstavi revizor v prilogah. S tem zmanjša obseg poročila, zagotovi, da je poročilo za bralce prijetnejše, tiste, ki jih podrobnosti zanimajo, pa znotraj poročila napoti k ustrezni prilogi.

V poročilu revizor poda strokovno mnenje o poslovanju organizacije. Revizorjeva poročila morajo biti celovita, jasna, razumljiva in nedvoumna, da jih je naročnik revizije sposoben pravilno razumeti. Revizijski proces je zahteven, preverja se veliko informacij, medtem ko lahko revizor v poročilu predstavi le kratko zgoščeno informacijo o poslovanju organizacije. Prav tako uporabniki teh informacij imajo različna znanja s tega področja in se tako velikokrat pojavlja dilema, kako oblikovati



poročilo, da bi doseglo svoj namen. Revizor mora podati poročilo tako, da so bistvene informacije razkrite, razumljive, nedvoumne, tako da uporabnike poročila ne navedejo k napačnemu sklepanju.

Namen poročanja notranjega revizorja je, da bi se napake oziroma nepravilnosti pravočasno odkrile in odpravile. Poročilo je končni izdelek vsake notranje revizije.

Poročilo o izvedeni notranji reviziji javnega zavoda za leto 2005 vsebuje cilje, področje in rezultate revidiranja. Vsebuje tudi mnenje o ustreznosti, zanesljivosti in uspešnosti notranjih kontrol ter priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti.

K osnutku revizijskega poročila je direktorica javnega zavoda podala nekatere pripombe (popravke), ki so bile upoštevane v revizijskem poročilu.

V poročilu notranji revizor poda ugotovitve in mnenje o opravljeni notranji reviziji.

Revidirana je bila bilanca stanja javnega zavoda na dan 31. 12. 2005, izkaz prihodkov in odhodkov javnega zavoda od 1.1. 2005 do 31. 12. 2005 ter pravilnost poslovanja javnega zavoda v letu 2005. Naloga notranjega revizorja je bilo po opravljeni notranji reviziji izreči mnenje o teh izkazih in o pravilnosti poslovanja v letu 2005.

Po mnenju notranjega revizorja v bilanci stanja na dan 31. 12. 2005 in izkazu prihodkov in odhodkov javnega zavoda za leto 2005 ni pomembnejših napačnih navedb, kar se lahko šteje, da izkaza v vseh pomembnih pogledih prikazujeta resnično in pošteno, to je v skladu z Zakonom o računovodstvu, Zakonom o javnih financah in Slovenskimi računovodskimi standardi, stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev na dan 31. 12. 2005 ter prihodke in odhodke javnega zavoda za leto 2005.

Pri presoji pravilnosti poslovanja javnega zavoda je notranji revizor podal mnenje, da nepravilnosti pri plačah in drugih osebnih prejemkih niso ugotovljene. Javni zavod je v vseh primerih nabav blaga in storitev ter osnovnih sredstev ravnal v skladu s svojim pravilnikom o oddaji naročil male vrednosti. Tudi z vidika potrebnosti stroškov ni bilo ugotovljene nenamenske in negospodarne rabe sredstev.

Javni zavod ima sprejete akte, v katerih so opisani postopki in pravila poslovanja. Notranji akti so skladni z nadrejenimi predpisi.

Na vseh področjih, ki je bil v postopku notranjega revidiranja pregledan, je vzpostavljen pregleden notranje kontrolni sistem, zaradi česar je poslovanje javnega zavoda zelo transparentno. Hkrati se ugotavlja, da javni zavod s svojimi sredstvi ravna gospodarno in smotrno.

V postopku revidiranja niso ugotovljene nepravilnosti pri poslovanju javnega zavoda, zato odzivno poročilo na revizijsko poročilo ni bilo potrebno.

## 7 ZAKLJUČEK

V Sloveniji je notranje revizijska dejavnost v javnem sektorju je še zelo mlada in že od samega začetka njenega vzpostavljanja se v zakonodaji in strokovnih usmeritvah poudarja funkcija svetovanja kot ena izmed pomembnejših notranje revizijskih nalog. Notranje revizijska dejavnost v javnem sektorju vedno bolj pridobiva na pomenu. Vedno bolj je pomembno, kako se v javnem sektorju uporablja denar davkoplačevalcev.

Notranji nadzor javnih financ opredeljujejo Zakon o javnih financah, Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema nadzora javnih financ, Pravilnik o izdajanju potrdil za naziva državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor, Usmeritve za državno notranje revidiranje in Usmeritve za notranje kontrole.

V skladu z navedenim zakonskimi okviri in usmeritvami je predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja. Za izvajanje notranjega nadzora je določenih več možnih organizacijskih oblik in načinov, in sicer se lahko ustanovi lastna notranje revizijska služba, skupna notranje revizijska služba ali se najame zunanji izvajalec notranje revizije. Zunanji izvajalec mora pri svojem delu upoštevati pravni okvir notranjega nadzora javnih financ vključno z usmeritvami za državno notranje revidiranje, ki vključuje tudi kodeks poklicne etike notranjega revizorja in standarde notranjega revidiranja. Oseba, ki izvaja notranje revidiranje mora imeti strokovni naziv državni notranji revizor.

Namen notranjega revidiranja je, da poslovodstvo s strani neodvisnega in nepristranskega vira na podlagi sistematičnega in strokovnega preizkušanja notranjih kontrol dobi zagotovilo, da se tveganja obvladujejo na sprejemljivi ravni in notranje kontrole dosegajo svoje cilje, ki so:

- poslovanje skladno s predpisi in navodili,
- pravočasnost, celovitost in zanesljivost informacij,
- gospodarna, učinkovita in smotrna uporaba sredstev.

Notranje revidiranje ni omejeno samo na računovodsko ali finančno poslovanje, ampak se nanaša na celotno poslovanje proračunskega uporabnika.

Notranja revizija praviloma poteka skozi naslednje faze:

- priprava načrta,
- izvajanje revizije,
- poročanje in
- spremljanje izvajanja priporočil.

Notranja revizija se zaključí z revíjskim poročílo, katerega prejme predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika, ki je tudi pristojen za sprejemanje ukrepov za odpravo slabosti oziroma izboljšave. Revíjsko poročílo mora biti točno, popolno, jasno, jedrnato, nepristransko, konstruktívno in pravočasno.

Usmeritve za državno notranje revidiranje opredeljujejo naslednje vsebine, ki jih mora vsebovati poročílo o posameznem revízijskem pregledu:

- področje pregleda in cilje revízijske naloge,
- navedba kriterijev za presojanje napak, nepravilnosti in smotrnosti ter rezultati preverjanja,
- pregled napak, nepravilnosti in nesmotrnosti, razloge za njihov pojav in njihove posledice ter dana priporočíla, ki jih je potrebno razvrstiti po stopnjah tveganja oziroma po pomembnosti.

Predpisana je naslednja struktura poročíla:

- povzetek sklepov,
- področje revidiranja,
- metode revidiranja,
- ugotovitve,
- ocena ugotovitev,
- priporočíla za prihodnje.

Javni zavod je izvedel notranjo revízijo v skladu s sprejeto zakonodajo, saj je notranja revízija bila opravljeno v obdobju treh letih z najemom zunanje izvajalca. Za manjše javne zavode je pomembno, da revizor deluje tudi (ali predvsem) kot svetovalec.

Pri opravljeni notranji revíziji večje nepravilnosti niso bile ugotovljene, manjše nepravilnosti so bile sproti odpravljene.

Z opravljeno notranjo revízijo je poslovodstvo dobilo zagotovilo, da javni zavod posluje v skladu z zakonodajo in z navodili ter da gospodari z javnim denarjem racionalno in smotno.

Kljub ugotovitvam notranjega revizorja, da nepravilnosti pri poslovanju javnega zavoda, niso bile ugotovljene, je pomen notranje revizije pomemben, saj je javni zavod dobil potrdilo, da je njegovo poslovanje pravilno, da so sredstva uporabljena namensko in gospodarno.

Javni zavod mora v skladu z določili Zakona o javnih financah organizirati izvedbo notranje revizije spet v obdobju treh let ter tako ponovno preveriti pravilnost svojega poslovanja.

## LITERATURA

1. ARISTOVNIK, Aleksander. Finančni management javnega zavoda (nepridobitne organizacije). V: GRAD, Janez (ur.): Zbornik znanstvenih razprav 2001. Visoka upravna šola, Ljubljana, 2001, str. 169-188.
2. ČIZMAN, Milenka. Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Iks. 2008, let. 35, št. 3, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2008, str. 10-53.
3. HENDERSON, Kate. Notranje revidiranje v javnem sektorju. Creativ Plus, Ljubljana, CD-ROM.
4. HORVAT KORPIČ, Etelka. Notranje revidiranje v javnem sektorju. Creativ Plus, Ljubljana, CD-ROM.
5. KAMNAR, Helena. Javni zavodi med državo in trgom. Znanstveno in publicistično središče, Ljubljana, 1999.
6. KOLETNIK, Franc. Kontroling in notranje revidiranje. V: TURK, Ivan (ur.): Zbornik referatov, 7. letna konferenca notranjih revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Otočec, 2004, str. 75-96.
7. KOLETNIK, Franc. Soodvisnost in različnost notranje in zunanje revizije. V: TURK, Ivan (ur.): Zbornik referatov, 5. letna konferenca revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1999, str. 31-44.
8. LEŠNIK KORBAR, Boža. Sistem kakovosti in notranje revidiranje. V: TURK, Ivan (ur.): Zbornik referatov 4. letne konference preizkušenih notranjih revizorjev. Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana, 2001, str. 93-102.
9. LEŠNIK KORBAR, Boža. Obnovitev revizijskih postopkov v skladu s standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. V: TURK, Ivan (ur.): Zbornik referatov 7. letne konference notranjih revizorjev. Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana, 2004, str. 97-110.
10. MAJIČ, Mojca. Prednosti in slabosti zunanjih izvajalcev notranjerevizijskih storitev. V: TURK, Ivan (ur.): Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih notranjih revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2000, str. 45-52.
11. MAJIČ, Mojca. Standardi notranjega revidiranja: 1000, 1100-1130. V: TURK, Ivan (ur.): Zbornik referatov 5. letne konference notranjih revizorjev, Ljubljana, 2002, str. 5-17.
12. MOŽIČ, Cecilija. Priprava letnega poročila za leto 2006. Skupnost Centrov za socialno delo Slovenije, Ljubljana, 2007.
13. JAMNIK, Silva. Revidiranje neposrednih in posrednih proračunskih porabnikov. V: BORAK, Neven, Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Zveza ekonomistov Slovenije, Portorož, 2000, str. 69-90.
14. POTOČNIK, Ivan. Notranje kontroliranje in notranja revizija pri uporabnikih proračunskih sredstev. V: BORAK, Neven, Državno revidiranje in novosti v javnih financah, Zveza ekonomistov Slovenije, Portorož, 2000, str. 57-68.
15. SETNIKAR-CANKAR. e tal., Ekonomika javnega sektorja in proračunsko financiranje. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2005.
16. TAYLOR H., Donald, GLEZEN G., Wiliam. Revidiranje, zasnove in postopki. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1996.

17. VIDOVIČ, Zdenka. Strokovna pravila pri delovanju notranjega revizorja v javnem sektorju, V: TURK, Ivan, Zbornik referatov 4. letne konference preizkušenih notranjih revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2001, str. 13-50.
18. VIDOVIČ, Zdenka. Ozaveščenost posloводства glede notranje revizije pri uporabnik javnih sredstev. V: BORAK, Neven, 32. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, finančah in reviziji. Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2000, str. 307-324.
19. ZVER, Eva. Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002. Delovni zvezek Urada RS za makroekonomske analize in razvoj. Urad za makroekonomske analize in razvoj, Ljubljana, 2003.

## VIRI

1. Kolektivna pogodba za dejavnost zdravstva in socialnega varstva (KPDZSV). Ur. list RS, št. 15/94, 18/94, 57/95, 19/96, 40/97, 56/98, 76/98, 39/99, 102/00, 62/01, 77/07, 60/08, 75/08.
2. Kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti (KPND). Ur. list RS, št. 34/93, 57/08.
3. Poročilo o notranjem revidiranju poslovanja Centra za socialno delo Lendava za leto 2005. Munera d.o.o, Ljutomer, 2006
4. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. Ur. list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02.
5. Odar, Zunanja revizija. URL:« [http://www.pf.uni-mb.si/datoteke/zunanja\\_revizija.doc](http://www.pf.uni-mb.si/datoteke/zunanja_revizija.doc)«. 22.06.2008
6. Kodeks notranjerevizijskih načel. URL:»[http://www.si-revizija.si/notranji\\_revizorji/dokumenti/Kodeks\\_nr\\_nacel.pdf](http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/dokumenti/Kodeks_nr_nacel.pdf)«, 16.11.2008
7. Notranji nadzor, Urad RS za nadzor proračuna. URL: »[http://www.unp.gov.si/slov/notranji\\_nadzor.htm](http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor.htm)«. 11.12.2007
8. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Ministrstvo za finance, Ljubljana, 2003
9. Usmeritve za notranje kontrole. Ministrstvo za finance, Ljubljana, 2004
10. Zakon o delovnih razmerjih (ZDR), Ur. list RS, št. 42/02, 46/07, 103/07.
11. Zakon o javnih financah. Ur. list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02.
12. Zakon o javnih uslužbencih (ZJU). Ur. list RS, 63/07, 65/08.
13. Zakon o računovodstvu. Ur. list RS, št. 23/99.
14. Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih, državnih organih in organih lokalni skupnosti (ZRPJZ). Ur. list RS, 18/94, 36/96.
15. Zakon o revidiranju (ZRev-2). Ur. list RS, št. 65/08.
16. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (ZSPJS). Ur. list RS, št. 95/07, 17/08, 58/08, 80/08.
17. Zakon o višini povračil stroškov v zvezi z delom in nekaterih drugih prejemkov (ZPSDP). UR. list RS, št. 7/97, 89/98, 48/01, 61/05, 71/06, 78/06, 79/06, 3/07, 62/07, 64/07, 66/07, 5/08, 19/08, 24/08, 67/08, 71/08, 3/09.
18. Zakon o zavodih. Ur. list RS, št. 12/91, 17/91, 5/92, 13/93, 66/93, 45/94, 8/96, 31/00, 36/00.

## SEZNAM SLIK

Slika 1: Razvrstitev revidiranja glede na cilje delovanja

Slika 2: Razmerje med zunanjim, notranjim in državnim revidiranjem

Slika 3: Javni sektor

Slika 4: Financiranje javnega zavoda

Slika 5: Metodika izvajanja revizij

## IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Študentka Ana Gabor izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočvarja in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

Diplomsko delo je lektorirala mag. Gabriela Zver.

V Ljubljani, dne 25.5.2009

Podpis: \_\_\_\_\_