



**NOVA
UNIVERZA**

DIGNITAS

Revija za človekove pravice

Slovenian journal of human rights

ISSN 1408-9653

Revizijski odbori: ali so v javnem sektorju potrebni?

Erna Štefe, Etelka Korpič-Horvat

Article information:

To cite this document:

Štefe, E., Korpič-Horvat, E. (2018). Revizijski odbori: ali so v javnem sektorju potrebni?, Dignitas, št. 55/56, str. 283-301.

Permanent link to this document:

<https://doi.org/10.31601/dgnt/55/56-14>

Created on: 07. 12. 2018

To copy this document: publishing@nova-uni.si

For Authors:

Please visit <http://revije.nova-uni.si/> or contact Editors-in-Chief on publishing@nova-uni.si for more information.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.



© Nova univerza, 2018



**NOVA
UNIVERZA**

FAKULTETA ZA SLOVENSKE
IN MEDNARODNE ŠTUDIJE



**NOVA
UNIVERZA**

EVROPSKA PRAVNA
FAKULTETA



**NOVA
UNIVERZA**

FAKULTETA ZA DRŽAVNE
IN EVROPSKE ŠTUDIJE

Revizijski odbori: ali so v javnem sektorju potrebni?

Erna Štefe, Etelka Korpič-Horvat

1. Uvod

Gospodarska kriza, s katero se soočamo že nekaj let, slabe napovedi gospodarskih gibanj za prihodnja leta, velika zadolženost države in še vrsta drugih negativnih ekonomskih kazalnikov nas vedno bolj silijo k razmišljanju, kako na eni strani pospešiti gospodarsko rast in kako na drugi strani ustvarjeno čim bolj smotrno potrošiti. Subjekti v realnem sektorju že po svoji naravi razmišljajo in ravna jo racionalno, saj uporabljajo zasebni kapital, katerega najpomembnejši motiv je ustvarjanje dobička. Na drugi strani so subjekti v javnem sektorju,¹ ki upravljajo z javnimi sredstvi in so prvenstveno odgovorni, da poslujejo zaradi zadovoljevanja javne koristi. Ti se bodo morali podjetniške miselnosti, racionalnega ravnanja in upoštevanja načel dobrega upravljanja šele naučiti. K takšnemu ravnanju jih sicer že vrsto let poziva tako strokovna kot laična javnost, vendar doslej niso bili preveč uspešni, saj nadzorne institucije in mediji skoraj dnevno odkrivajo nepravilnosti in nesmotrnosti pri porabi javnih sredstev. Kje so vzroki za takšno stanje v javnem sektorju in kako bi ga lahko izboljšali, sta vprašanji, ki nimata preprostega odgovora. V tem prispevku ne bomo iskali celovitega odgovora na omenjeni vprašanji, temveč bomo obravnavali le eno izmed možnosti, ki bi morda lahko prispevala k boljšemu upravljanju

¹ Ker v Sloveniji nimamo enotne opredelitve javnega sektorja, bomo za namen naše obravnave v javni sektor šteli subjekte, kot jih določata 1. člen Zakona o javnih uslužbencih (Uradni list RS, št. 56/02 in nasl.) ter 2. in 3. člen Pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03). Poimenovali jih bomo proračunski uporabniki, ki jih delimo na neposredne in posredne. Neposredni proračunski uporabniki so državni in občinski organi, vključno z občinsko upravo, ki so ustanovljeni z zakonom, občinskim odlokom ali drugim pravnim aktom, ter ožji deli občin, ki so pravne osebe. Posredni proračunski uporabniki pa so javne agencije, javni skladi in javni zavodi, katerih ustanovitelj in lastnik je država oziroma občina in izvajajo negospodarsko javno službo, dejavnost v javnem interesu ali druge naloge, s katerimi se izvajajo javne funkcije, sredstva za financiranje pa pridobivajo iz državnega ali občinskega proračuna.

subjektov v javnem sektorju ter posledično k pravilnejši in smotrnejši porabi javnih sredstev. Gre za uvedbo revizijskih odborov, ki jih v Sloveniji v javnem sektorju ni, v gospodarskih družbah pa se vedno bolj uveljavljajo in med drugim skrbijo za spremljanje učinkovitosti notranjega kontrolnega sistema, notranje revizije in sistemov za obvladovanje tveganj.

V prispevku bomo preverjali:

1. ali bi revizijski odbori pripomogli h krepitvi notranjega kontrolnega sistema in notranjega revidiranja v javnem sektorju ter
2. ali bi revizijski odbori vplivali na boljše poslovanje proračunskih uporabnikov ter na pravilnejšo in smotrnejšo porabo javnih sredstev.

2. Revizijski odbori v gospodarstvu

Na razvoj in obstoj podjetja pomembno vpliva kakovostno nadziranje poslovanja, ki ga opravlja nadzorni organ. Zaradi računovodskih in finančnih prevar, ki jih pooblaščen revizorji kljub revidiranju letnih poročil niso predčasno odkrili, niti jih niso zaznali nadzorni organi družb, je v preteklosti vse več držav zahtevalo, da se v gospodarskih družbah ustanovijo revizijski odbori, ki bodo z usposobljenimi člani v pomoč nadzornemu svetu oziroma upravnemu odboru pri nadziranju poslovanja podjetja.² V Sloveniji so revizijski odbori od leta 2008 obvezni le za družbe, ki s svojimi vrednostnimi papirji trgujejo na organiziranem trgu, za vse ostale družbe pa 279. člen Zakona o gospodarskih družbah³ nadzornemu svetu družbe prepušča odločitev, ali bo revizijski odbor ustanovil ali ne.⁴

Revizijski odbor ustanovi nadzorni svet, če gre za dvotirni sistem upravljanja, oziroma upravni odbor v primeru enotirnega sis-

²Tako v Kanadi revizijski odbori delujejo že od leta 1974, v ZDA morajo od leta 1978 vse gospodarske družbe, ki kotirajo na borzi, imeti revizijski odbor, v sredini sedemdesetih let so jih začeli ustanavljati tudi v Angliji, v preostalem delu Evrope pa se ti odbori ustanavljajo šele v zadnjem desetletju (Koletnik, Notranje revidiranje, 2007, str. 120–121). Revizijske komisije so v Evropi manj znane, verjetno zaradi dvotirnega sistema upravljanja in sorazmerno manjšega števila manjših gospodarskih družb. Razpravo o ustanovitvi revizijskih odborov in njihovi vlogi so spodbudile šele direktive Evropske unije (Duhovnik, Ustanovitev in delovanje revizijske komisije, Revizor, 2009, str. 25).

³Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06 (60/06 popr.), 26/07, 33/07, 67/07 (100/07 popr.), 10/08, 68/08, 23/09, 42/09, 65/09, 83/09, 33/11, 91/11, 100/11).

⁴Zakon o gospodarskih družbah (prav tam, 280. člen) uporablja termin revizijska komisija, vendar bomo v prispevku uporabljali termin revizijski odbor, ki je organizacijsko bolj utemeljen slovenski izraz (Tušek, Sodelovanje zunanjih in notranjih revizorjev z revizijskim odborom, Revizor, 2008, str. 23).

tema upravljanja.⁵ Z njegovo ustanovitvijo lastniki podjetij dobijo organ, ki je neodvisen od posloводства ter je glavni pogovorni partner zunanjega in notranjega revizorja. Revizijski odbori delujejo na treh temeljnih področjih:⁶

- na področju računovodenja in računovodskih informacij;
- na področju obvladovanja poslovnih tveganj in sistema notranjih kontrol;⁷

- na področju notranjega⁸ in zunanjega⁹ revidiranja.

Lück¹⁰ in Koletnik¹¹ opredeljujeta naslednje naloge revizijskega odbora, povezane z notranjim revidiranjem in notranjim kontrolnim sistemom:

- razpravlja o notranjem nadzornem sistemu in njegovih sestavinah, o organizacijskih ukrepih za zagotavljanje primerne varnosti ter o kontrolah in notranji reviziji;

- skrbi za neodvisno, nepristransko, učinkovito, gospodarno in uspešno delovanje notranjerevizijske dejavnosti;

- skrbi za neoporečno načrtovanje, organiziranje, kadrovanje, koordiniranje in nadziranje dela nosilcev notranjerevizijske dejavnosti;

- razpravlja o vsakokratnih načrtih dela notranjih in zunanjih revizorjev, predvsem z vidika usklajevanja in sodelovanja med njimi;

- razpravlja o izsledkih notranjega revidiranja in popravljalnih ukrepih, ki naj jih posloводство sprejme, da bi se izboljšal notranji kontrolni sistem;

⁵ Pri dvotirnem sistemu upravljanja, ki izhaja iz nemškega pravnega sistema, imamo upravo, ki samostojno opravlja funkcijo vodenja, in nadzorni svet, ki izvaja nadzorno funkcijo. Pri enotirnem sistemu upravljanja, ki izhaja iz anglo-ameriškega pravnega sistema, imamo upravni odbor, ki izvaja funkciji vodenja in nadziranja, pri čemer lahko pristojnosti vodenja delegira na izvršne direktorje. V Sloveniji prevladuje dvotirni sistem upravljanja.

⁶ Pogačar v: Turk (ur.): Zbornik referatov: 13. letna konferenca notranjih revizorjev, 2010, str. 151.

⁷ Obvladovanje tveganj in notranje kontrole so del notranjega kontrolnega sistema, ki ga vzpostavi posloводство, da mu omogoča kakovostno upravljanje in zagotavlja doseganje poslovnih ciljev na področjih: dolgoročne uspešnosti delovanja, smotrne uporabe virov, skladnosti poslovanja s predpisi in zanesljivosti poročanja (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004, str. 3).

⁸ Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, 2010) notranje revidiranje opredeljujejo kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, ki je namenjena povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja.

⁹ Pod pojmom zunanje revidiranje je mišljeno predvsem revidiranje računovodskih izkazov, pri katerem revizor poda neodvisno strokovno mnenje o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja ter poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja (Zakon o revidiranju, Uradni list RS, št. 65/08).

¹⁰ Lück v: Koletnik: Notranje revidiranje, 2007, str. 288–289.

¹¹ Prav tam.

- skrbi za to, da ima nadzorni svet oziroma upravni odbor pregled nad urejenostjo, zakonitostjo in zanesljivostjo delovanja vseh dejavnosti in njihovih odgovornih nosilcev.

Da bo lahko revizijski odbor svojo vlogo dobro opravljal, mora biti ustrezno in celovito informiran, zato je pomembno, da ima možnost neposrednega sodelovanja z notranjim revizorjem, in sicer mimo uprave. Vendar pa notranjerevizijska služba običajno organizacijsko ni podrejena revizijskemu odboru, temveč poslovodstvu. Vloga notranjerevizijske službe namreč je, da podpira vodenje podjetja v njegovi kontrolni funkciji, zato je v organizacijskem smislu podrejena organu, ki je pristojen za vodenje, torej v dvotirnem sistemu upravljanja upravi, v enotirnem sistemu upravljanja pa upravnemu odboru. V sistemu dvotirnega upravljanja se zato neposredno sodelovanje med notranjim revizorjem in nadzornim svetom oziroma revizijskim odborom zavrača, ker je v nasprotju z nedeljeno odgovornostjo uprave za vodenje družbe. Izjema se dopušča le, če obstaja sum težjih kršitev dolžnosti uprave ali v primeru podjetniške krize, zaradi katere je ogrožen nadaljnji obstoj družbe.¹²

Kodeks notranjerevizijskih načel in Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju določajo, da svet potrjuje večletni in letni načrt dela notranjerevizijske službe in notranjerevizijsko temeljno listino ter odobrava imenovanje, nagrajevanje in razrešitev vodje notranjerevizijske službe. Da bo nadzorni svet to lahko izvajal, potrebuje korporacijsko-pravno podlago.¹³ Ta izhaja iz Zakona o gospodarskih družbah, ki ureja soglasja nadzornega sveta k posameznim vrstam poslov.¹⁴ Vodenje poslov se torej ne more prenesti na nadzorni svet, se pa s statutom lahko določi, da se smejo posamezne vrste poslov opravljati le z njegovim soglasjem. Najprej je torej treba v statutu določiti, na katere zadeve nadzorni svet daje soglasje, nato pa se lahko uresničujejo navedena določila Kodeksa notranjerevizijskih načel in Mednarodnih standardov strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju.¹⁵ Drugače pa je v enotirnem sistemu upravljanja, kjer so v upravnem odboru združene naloge, pravice in dolžnosti, ki jih imata v dvotirnem sistemu nadzorni svet in uprava. V tem primeru imajo

¹² Podgorelec v: Turk (ur.): Zbornik referatov: 14. letna konferenca notranjih revizorjev, 2011, str. 56.

¹³ Prav tam, str. 58.

¹⁴ Zakon o gospodarskih družbah (gl. op. 3), 281. člen.

¹⁵ Podgorelec (gl. op. 13).

člani upravnega odbora možnost neomejenega in neposrednega dostopa do informacij, torej tudi neposredno od notranjega revizorja. Prav tako upravni odbor potrjuje načrt dela notranjerevizijske službe in temeljno notranjerevizijsko listino ter odobrava imenovanje, nagrajevanje in razrešitev vodje notranjerevizijske službe, notranji revizor pa upravnemu odboru poroča o svojem delu in izsledkih.

Iz analiz izhaja pozitivna povezava med prisotnostjo revizijskega odbora v družbi in kakovostjo njenega poročanja, izvedbo zunanjih in notranjih revizij ter učinkovitostjo notranjih kontrol, čeprav sam obstoj revizijskega odbora še ni zadostno zagotovilo za to.¹⁶ Kljub ustanovljenim revizijskim odborom je namreč v preteklosti prihajalo do prevar in škandalov, ko revizijski odbori niso pravočasno zaznali opozorilnih znakov povečanega tveganja prevare. Zato ključno vprašanje ni, ali je revizijski odbor ustanovljen, temveč ali je pri svojem delovanju uspešen. DeZoort in drugi avtorji menijo, da je uspešnost revizijskega odbora odvisna predvsem od:

- sestave oziroma strokovnega znanja, neodvisnosti, neoporečnosti in objektivnosti članov;
- pristojnosti in odgovornosti revizijskega odbora in njegovih članov;
- virov, ki vključujejo zadostno število članov ter dostop do uprave, zunanjih in notranjih revizorjev, ter
- delavnosti in prizadevnosti članov.¹⁷

3. Notranje revidiranje in revizijski odbori pri proračunskih uporabnikih

V Sloveniji je obvezno zagotavljanje notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih predpisano. Najpomembnejši pravni podlagi sta Zakon o javnih financah¹⁸ in Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ.¹⁹ Oba določata, da je za vzpostavitev in delovanje notranjega nad-

¹⁶ Osterman/Zaman Groff, Ocenjevanje uspešnosti delovanja revizijskih komisij v slovenskih gospodarskih družbah, Revizor, 2010, str. 33–39.

¹⁷ DeZoort in drugi v: prav tam, str. 33.

¹⁸ Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 110/02, 56/02, 127/06, 14/07, 109/08, 49/09, 38/10, 107/10).

¹⁹ Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).

zora javnih financ,²⁰ ki obsega tudi notranje revidiranje, odgovoren predstojnik proračunskega uporabnika. Notranji revizorji v javnem sektorju kot strokovno podlago pri svojem delu upoštevajo Mednarodne standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju,²¹ ki jih je izdal ameriški Inštitut notranjih revizorjev²² in veljajo za vse notranje revizorje ne glede na to, ali gre za javni ali zasebni sektor, ter Usmeritve za državno notranje revidiranje, ki jih je izdalo ministrstvo za finance kot standarde delovanja notranjih revizorjev pri proračunskih uporabnikih.²³

Mednarodni standardi na določenih področjih predvidevajo sodelovanje vodje notranjerevizijske službe²⁴ s poslovodstvom, v določenih primerih pa tudi s svetom oziroma revizijskim odborom²⁵ kot organom upravljanja, medtem ko Usmeritve za državno notranje revidiranje predvidevajo le sodelovanje s predstojnikom kot poslovodnim organom.

Mednarodni standardi določajo, da mora vodja notranjerevizijske službe svetu najmanj enkrat letno potrditi organizacijsko neodvisnost notranjerevizijske službe, mu poročati in z njim neposredno vzajemno delovati, s svetom razpravljati o potrebah po zunanjih presojah, pogostejših kot na pet let, ter poročati o izsledkih programa za zagotavljanje in izboljševanje kakovosti, o pomembni izpostavljenosti tveganjem in drugih zadevah obvladovanja, vključno s tveganji prevar in zadevami upravljanja.²⁶ Vodje notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih vse navedeno sporočajo le predstojniku in le od njegovega razumeva-

²⁰ Notranji nadzor javnih financ obsega sistem finančnega poslovođenja in kontrol ter notranje revidiranje. Gre za t. i. COSO model ogrodja za celovito obvladovanje poslovnih tveganj, ki vsebuje naslednje elemente sistema obvladovanja tveganj: notranje kontrolno okolje, določanje ciljev, prepoznavanje tveganj, ocenjevanje tveganj, odziv na tveganja, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadziranje vzpostavljenih mehanizmov notranjega kontroliranja (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004, str. 3–4).

²¹ Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju – v nadaljevanju: mednarodni standardi.

²² The Institute of Internal Auditors (IIA), Altamonte Springs, USA.

²³ Poleg omenjenih so pravne in strokovne podlage za delovanje notranjih revizorjev pri proračunskih uporabnikih še: Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državnega notranjega revizorja in preizkušene državnega notranjega revizorja ter Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev, ki jih sprejema Inštitut notranjih revizorjev (IIA), Kodeks notranjerevizijskih načel Slovenskega inštituta za revizijo in Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev Slovenskega inštituta za revizijo.

²⁴ V prispevku uporabljamo termin vodja notranjerevizijske službe tudi za primer, ko proračunski uporabnik nima ustanovljene službe, temveč ima le enega zaposlenega notranjega revizorja.

²⁵ Mednarodni standardi uporabljajo izraz svet (board) za upravljalni organ organizacije, npr. upravni svet, nadzorni svet, predstojnik agencije ali zakonodajnega organa, svet upravljavcev ali skrbnikov nepridobitne organizacije ali drug označen organ organizacije, vključno z revizijskim odborom, kateremu poroča notranjerevizijski predstojnik.

²⁶ Practice Advisory 2060-1 – Reporting to Senior Management and the Board, The Institute of Internal Auditors, 2010.

nja notranjega revidiranja je odvisno, kakšno podporo in mesto v organizaciji bo vodji notranjerevizijske službe zagotovil, v kolikšni meri bo notranjerevizijski službi in notranjim revizorjem zagotovil neodvisnost in ustrezne pogoje za delo, kako pogosto bo z vodjo notranjerevizijske službe razpravljal o izpostavljenosti tveganjem, notranjih kontrolah in upravljanju, v kolikšni meri bo upošteval priporočila notranjerevizijske službe itd. Ker je komuniciranje in sporočanje vodje notranjerevizijske službe pri proračunskih uporabnikih vezano le na predstojnika, se ne izvaja dobra praksa mednarodnih standardov, po katerih bi svet oziroma revizijski odbor:

- potrdil notranjerevizijsko temeljno listino;²⁷
- odobril načrt dela notranjerevizijske službe;
- obravnaval notranjerevizijska poročila in letna poročila vodje notranjerevizijske službe o revizijskih ugotovitvah ter se z njim sestajal tudi izven sklicanih sej;
- odločil o ravni preostalega tveganja, ko vodja notranjerevizijske službe oceni, da poslovodstvo ne izvaja priporočil v zadostni meri in je zato sprejelo raven preostalega tveganja, ki je za organizacijo nesprejemljivo;
- odobral odločitve v zvezi z imenovanjem in razrešitvijo vodje notranjerevizijske službe;²⁸
- ugotavljal, ali obstajajo omejitve pri izvajanju nalog notranjerevizijske službe.

Tudi večino navedenih zadev, ki naj bi jih izvajal svet, pri proračunskih uporabnikih opravlja le predstojnik, razen v določenih primerih, ko je potrebna tudi komunikacija oziroma sporočanje Uradu RS za nadzor proračuna.²⁹ Temu je namreč treba poslati kopijo notranjerevizijske temeljne listine, ki je pri proračunskih uporabnikih običajno pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe, da UNP preveri, ali je skladna s pravnimi in strokovnimi podlagami za notranje revidiranje v javnem sektorju, in če ni, poda pripombe. UNP notranjerevizijske službe pošiljajo tudi vsakoletna poročila o delu notranjerevizijske službe, ki jih UNP uporabi za pripravo rednega letnega poročila o stanju na področju notranjega nadzo-

²⁷ Notranjerevizijska temeljna listina je formalna listina, ki opredeljuje namen, pristojnosti in naloge notranjerevizijske službe v okviru organizacije, vključno z naravo razmerij namenskega poročanja vodje notranjerevizijske službe s svetom. Končna potrditev notranjerevizijske temeljne listine pripada svetu (Pojasnilo mednarodnega standarda 1000).

²⁸ Običajno svet odloča tudi o višini plače vodje notranjerevizijske službe.

²⁹ Urad RS za nadzor proračuna (v nadaljevanju: UNP) je organ v sestavi ministrstva za finance, ki je odgovoren za razvoj, usklajevanje in preverjanje delovanja notranjega nadzora javnih financ.

ra javnih financ v Sloveniji. Poročilo pošlje ministru za finance in Vladi RS.³⁰ Poleg navedenega Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ določa, da mora proračunski uporabnik pred zaposlitvijo oziroma razrešitvijo vodje notranjerevizijske službe pridobiti mnenje UNP.³¹ Kot ugotavlja Žnidar, pri tem ni utečene prakse, kar pomeni, da lahko predstojniki brez predhodno pridobljenega mnenja UNP zaposlijo oziroma razrešijo vodjo notranjerevizijske službe.³² Menimo, da je navedena določba podzakonskega akta premalo obvezujoča, saj gre le za mnenje, ki ga predstojniku proračunskega uporabnika ni treba upoštevati, zato lahko ponovno ugotovimo, da je tudi v tem primeru postopanje odvisno le od predstojnika.

Notranjerevizijska služba na podlagi izvedenih notranjih revizij ugotavlja slabosti pri obvladovanju tveganj, notranjih kontrolah in upravljanju ter na podlagi teh ugotovitev poda priporočila za izboljšave. To je bistveno za razvoj notranjega kontrolnega sistema v organizaciji, zato je naloga notranjerevizijske službe tudi, da spremlja in ocenjuje, v kolikšni meri so bila njena priporočila upoštevana. Če vodja notranjerevizijske službe meni, da poslovodstvo ne izvaja priporočil v zadostni meri in je zato sprejelo raven preostalega tveganja, ki je za organizacijo nesprejemljivo, mora o tem z njim razpravljati. Če odločitev o preostalem tveganju ni razrešena, mora vodja notranjerevizijske službe po Mednarodnem standardu 2600 o zadevi poročati svetu, da o njej odloči, po slovenskih Usmeritvah za državno notranje revidiranje in Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ pa mora o tem v posebnem poročilu poročati UNP.³³ Lahko rečemo, da ima v tem primeru UNP vlogo sveta oziroma revizijskega odbora, vendar v praksi te vloge ne izvaja zadovoljivo. Določilo 20. člena navedenega pravilnika je namreč pomanjkljivo, ker ne določa postopanja in pristojnosti UNP po prejemu posebnem poročilu. Menimo, da le pisno opozorilo UNP predstojniku, naj upošteva priporočila notranjerevizijske službe, ne bi bil ustrezen ukrep. To bi lahko

³⁰ Vlada RS po obravnavi poročila o stanju na področju notranjega nadzora javnih financ v Sloveniji to poročilo posreduje tudi državnemu zboru in Računskemu sodišču RS.

³¹ Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (gl. op. 19), 16. člen.

³² Žnidar v: Turk (ur.): Zbornik referatov: 14. letna konferenca notranjih revizorjev, 2011, str. 204.

³³ Usmeritve za državno notranje revidiranje (točka 5.11) in Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (gl. op. 19), 20. člen.

celo negativno vplivalo na odnos predstojnika do vodje notranjerevizijske službe, ki bi mu lahko očital, da je s poročilom škodoval njegovemu ugledu in ugledu proračunskega uporabnika. Posledično bi to lahko vplivalo tudi na varnost zaposlitve vodje notranjerevizijske službe, ki je prav tako odvisna od predstojnika. Najmanj, kar bi bilo potrebno, je, da bi se UNP o tem osebno pogovoril s predstojnikom, ob obvezni hkratni prisotnosti vodje notranjerevizijske službe, in da bi imel tudi pristojnost končne odločitve. Iz letnih poročil UNP o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS izhaja, da vodje notranjerevizijskih služb te možnosti ne »koristijo«, saj UNP od leta 2008 do leta 2010 ni prejel posebnih poročil. Razlog je lahko tudi v tem, da postopek ravnanja UNP v teh primerih ni znan in da v takšnih primerih tudi ni predvidene zaščite vodje notranjerevizijske službe.

Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ določa še en primer komunikacije z UNP.³⁴ Če notranji revizor pri svojem delu ugotovi nepravilnost, ki kaže na povzročitev večje škode, ali sumi, da gre za kaznivo dejanje, mora o tem nemudoma obvestiti predstojnika in UNP s t. i. poročilom o nepravilnostih. Predstojnik proračunskega uporabnika mora takoj sprejeti potrebne ukrepe za zaustavitev takšnih dejanj in njihovo nadaljnjo raziskavo, glede vloge in nadaljnega ukrepanja UNP pa je določilo 18. člena navedenega pravilnika pomanjkljivo, saj ne določa postopanja in pristojnosti UNP po prejetem poročilu o nepravilnostih. Iz letnih poročil UNP o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS izhaja, da so bila od leta 2007 do leta 2010 poslana le tri takšna poročila. UNP je ukrepal tako, da je predstojnika pisno pozval k ukrepanju, vendar odgovora ni prejel.³⁵ V Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ ni predvidene sankcije za tovrstno neodzivanje predstojnika.

Eden izmed ključnih dejavnikov za uspešno delo notranjih revizorjev je njihova neodvisnost, ki jo mora pri proračunskih uporabnikih zagotoviti predstojnik. Če je neodvisnost zmanjšana, mora vodja notranjerevizijske službe o tem obvestiti predstojnika, kar po našem mnenju ni ustrezna rešitev, saj bi pred-

³⁴ Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (gl. op. 19), 18. člen.

³⁵ Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2008. Ministrstvo za finance, UNP, 2009, str. 30.

stojnik neodvisnost notranjerevizijske službe zagotovil, če bi za to imel interes. V zvezi z zagotavljanjem neodvisnosti notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih UNP za leto 2010 ugotavlja, da so vse notranjerevizijske službe neposredno podrejene predstojniku, vendar nekatere notranjerevizijske službe nimajo neoviranega dostopa do predstojnika, kateremu pa v vseh primerih neposredno poročajo.³⁶ Kar 26 odstotkov notranjerevizijskih služb je v letu 2010 imelo težave pri komunikaciji z okoljem,³⁷ medtem ko sta bila obveščenost o pomembnih sestankih in sam dostop na sestanke otežena pri več kot polovici notranjerevizijskih služb.³⁸ Iz navedenega lahko sklepamo, da nekateri predstojniki notranjerevizijsko dejavnost zagotavljajo le zaradi predpisov, ne pa zaradi koristi, ki bi jih notranji revizorji lahko prispevali k boljšemu notranjemu kontrolnemu sistemu in upravljanju ter v končni fazi k boljšemu poslovanju proračunskega uporabnika.

Tudi Računsko sodišče RS ugotavlja, da glede na obstoječo organiziranost notranjerevizijskih služb, predvsem tistih pri državnih organih, obstaja tveganje, da ti organi ne zagotavljajo neodvisnosti notranjerevizijskih služb, saj so te neposredno odgovorne predstojniku oziroma ministru, ki opravlja politično funkcijo, kar ne zagotavlja potrebne strokovnosti pri obravnavanju ugotovitev notranjerevizijskih služb. Ministri vodijo in usmerjajo delo ministrstev, torej so primarno in neposredno odgovorni za oblikovanje politik področja, ki jim je zaupano v upravljanje, obenem pa so odgovorni tudi za pravilno in smotrno porabo proračunskih sredstev, namenjenih izvrševanju politike področja, ki ga vodijo. Računsko sodišče RS meni, da bi to morala biti temeljna naloga in pristojnost strokovno usposobljenega vrhnjega menedžerja kot javnega uslužbenca, ki te naloge strokovno in profesionalno opravlja kot svojo temeljno nalogo. Tako bi tudi notranji revizor s takim strokovnjakom dobil ustreznega sogovornika, ki bi mu dal zagotovila in svetoval glede obvladovanja tveganj za doseganje ciljev.³⁹

³⁶ Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2010. Ministrstvo za finance, UNP, 2011, str. 35.

³⁷ Gre za okolje znotraj proračunskega uporabnika, v katerem bi morali biti notranjerevizijski službi zagotovljeni ustrezni pogoji za izvajanje nalog ter pomoč in sodelovanje vseh odgovornih oseb in drugih zaposlenih pri proračunskem uporabniku.

³⁸ Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2010 (gl. op. 35), prav tam.

³⁹ Poročilo o izvajanju nalog Urada RS za nadzor proračuna, Računsko sodišče RS, 2010, str. 70.

4 Vloga revizijskih odborov v javnem sektorju

Kot smo ugotovili, je uspešnost notranjega kontrolnega sistema in delovanja notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih v največji meri odvisna od predstojnikov. UNP v svojih letnih poročilih ugotavlja, da stanje na področju notranjega revidiranja še vedno ni ustrezno, kljub temu da je notranje revidiranje obvezno že od leta 1999, notranji nadzor javnih financ pa tudi še ni ustrezno razvit. Notranji nadzor javnih financ, vključno z notranjim revidiranjem, bo torej v prihodnje treba še izboljševati. Kot eno izmed možnosti za krepitev notranjerevizijske funkcije ter posredno tudi za izboljšanje notranjega kontrolnega sistema ter boljšega upravljanja in poslovanja proračunskih uporabnikov vidimo v ustanovitvi revizijskih odborov. To prakso poznajo tudi v nekaterih drugih državah.

V Avstraliji je obvezna ustanovitev revizijskih odborov v vladnih službah in agencijah predpisana z zakonom, v Kanadi in Veliki Britaniji so zahteve za ustanovitev revizijskih odborov opisane v politikah, na Nizozemskem pa revizijski odbori sicer niso zahtevani, obstajajo pa smernice, ki to priporočajo. V navedenih državah je osrednja aktivnost revizijskih odborov usmerjena v svetovanje vodstvu glede tveganj, kontrol in vodenja procesov. Revizijski odbori sodelujejo pri notranjerevizijskem načrtovanju, ocenjevanju dela notranjerevizijske službe in spremljanju izvajanja priporočil, ki jih je podala notranjerevizijska služba. Poleg navedenega imajo revizijski odbori v Avstraliji in Veliki Britaniji pomembno vlogo pri imenovanju notranjih revizorjev. V Kanadi in Veliki Britaniji je vloga revizijskih odborov tudi olajšati komunikacijo med poslovodstvom, notranjim revizorjem in zunanjim revizorjem. V številnih organizacijah se postavlja vprašanje, kdo naj bi vodil revizijski odbor. V Veliki Britaniji ministrstvo za finance priporoča neodvisno zunanjo osebo, s čimer se objektivnost delovanja revizijskega odbora poveča. Iz primerjave notranjega revidiranja v javnem sektorju v šestih državah, članicah OECD,⁴⁰ tudi izhaja, da je notranje revidiranje uspešnejše, če so ustanovljeni revizijski odbori.⁴¹

Prakse tujih držav ni mogoče preprosto prenesti v naše okolišje, saj obstajajo razlike v organizaciji javnega sektorja in modelih

⁴⁰ Avstralija, Kanada, Nizozemska, Švedska, Velika Britanija in Združene države Amerike.

⁴¹ Sterck/Bouckaert, *International Audit Trends in the Public Sector*, Internal Auditor, 2006, str. 51–53.

upravljanja. Že samo spoznavanje ureditve upravljanja v javnem sektorju v Sloveniji je zelo zapleteno, saj ne obstaja enotna definicija javnega sektorja, niti upravljanje ni urejeno s sistemskim predpisom, temveč imamo več predpisov, ki urejajo vprašanja na posameznih področjih,⁴² zato se je razvilo tudi več praks in modelov upravljanja.⁴³

Kot izhaja iz proučitve predpisov, ki urejajo statusnopravna vprašanja javnih zavodov, skladov in agencij,⁴⁴ ima vsak navedeni posredni proračunski uporabnik organ, ki izvaja nadzorstveno funkcijo,⁴⁵ vendar pa v predpisih niso posebej opredeljene naloge teh organov pri nadziranju sistema obvladovanja tveganj, notranjega kontrolnega sistema in notranjega revidiranja, zato lahko sklepamo, da se s temi vsebinami sistematično ne ukvarjajo. Neposredni proračunski uporabniki pa nimajo organov, kot jih imajo posredni proračunski uporabniki. Nadzor nad delovanjem vlade izvaja parlament.⁴⁶ Posebno vlogo in naloge pri izvajanju nadzorne vloge parlamenta na področju javnih financ ima Komisija za nadzor javnih financ, ki nadzira javno porabo v Sloveniji in pri tem sodeluje z Računskim sodiščem RS, pa tudi z drugimi nadzornimi organi.⁴⁷ Računsko sodišče RS o svojih ugotovitvah poroča Komisiji za nadzor javnih financ in drugim pristojnim odborom Državnega zbora RS, pač glede na vrsto revizije oziroma uporabnike javnih sredstev. Računsko sodišče z letnim poročilom državnemu zboru obvešča o celoletnih revizijskih razkritjih glede porabe javnih sredstev. Tako dobi državni zbor povratno informacijo o tem, kako se izvajajo sprejeti zakoni glede porabe javnega denarja, in to ne samo z vidika pravilnosti porabe, temveč tudi z vidika smo-

⁴² Temelji upravljanja na ravni državnih organov so opredeljeni z Ustavo RS in Zakonom o državni upravi, upravljanje pri drugih pravnih osebah javnega prava pa je določeno v posameznih zakonih, kot so Zakon o zavodih, Zakon o javnih agencijah in Zakon o javnih skladih. Posebnosti na posameznih področjih (na primer v šolstvu, zdravstvu, kulturi itd.) še posebej urejajo področni zakoni, na primer Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja, Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo, Zakon o socialnem varstvu itd.

⁴³ Več v Pogačar (gl. op. 6), str. 147–165.

⁴⁴ Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91, 451/94, 8/96, 18/98, 36/00, 127/06), Zakon o javnih skladih (Uradni list RS, št. 77/08, 8/10) in Zakon o javnih agencijah (Uradni list RS, št. 51/04, 33/11).

⁴⁵ Javni zavodi imajo svet javnega zavoda, javne agencije svet javne agencije, javni skladi pa nadzorni svet.

⁴⁶ »Nadzor državnega zbora nad delovanjem vlade je vzpostavljen predvsem preko institutov poslanskih vprašanj, interpelacije in glasovanja o nezaupnici, v širšem smislu pa sodi sem tudi »personalni« vpliv na sestavo vlade« (Tičar/Rakar, *Pravo javnega sektorja*, 2011, str. 176).

⁴⁷ Komisija za nadzor javnih financ obravnava tudi poročila nadzornih organov javnih skladov, agencij in javnih zavodov, poročila o inšpekcijskem nadzoru UNP, poročila UNP o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS itd.

trnosti.⁴⁸ Na občinski ravni nad porabo občinskih sredstev bdijo nadzorni odbori občin. Ti so najvišji organi nadzora javne porabe v občinah.⁴⁹

Edini, ki se pri proračunskih uporabnikih sistematično ukvarjajo z nadziranjem sistema obvladovanja tveganj in notranjega kontrolnega sistema, so notranji revizorji, katerih sogovorniki so predstojniki proračunskih uporabnikov. Kakšne težave so s tem povezane in zakaj menimo, da tak način ni učinkovit, smo pojasnili v prejšnjem poglavju. Eno izmed možnih rešitev za izboljšanje vidimo v uvedbi organa, kot je revizijski odbor, ki bi bil na eni strani v pomoč nadzornim organom pri njihovi nadzorni funkciji, predvsem na področjih upravljanja tveganj, notranjih kontrol in notranjega revidiranja, na drugi strani pa bi s svojo prisotnostjo ter delovanjem podpiral in krepil notranjerevizijsko funkcijo, katere cilji so povezani z izboljšanjem upravljanja proračunskih uporabnikov. Tudi Pogačar meni, da bi k učinkovitosti izvajanja notranjega nadzora pri nekaterih subjektih javnega sektorja prispevala vzpostavitev revizijskih odborov, ki bi delovali v sklopu nadzornih svetov in bi imeli podobne pristojnosti kot v gospodarstvu.⁵⁰ Strinjamo se, da bi bilo smiselno oblikovati kriterije, ki bi opredelili, v katerih primerih bi bilo ustanavljanje revizijskih odborov smiselno. Ob tem bi bilo treba odgovoriti tudi na vprašanje, ali bi bilo za subjekte javnega sektorja, ki bi izpolnjevali prej omenjene kriterije, ustanavljanje revizijskih odborov obvezno, ali bi delovali kot del svetov ali kot samostojni organi proračunskega uporabnika, kdo bi imenoval člane revizijskega odbora itd.

Revizijske odbore bi potrebovali tudi v primeru organiziranja skupnih notranjerevizijskih služb, ki zagotavljajo notranje revidiranje za več proračunskih uporabnikov. Nekaj tovrstnih služb sicer že obstaja na ravni občin, Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS za obdobje od 2011 do 2015 pa predvideva organiziranje skupnih notranjerevizijskih služb na vseh ministrstvih in občinah, ki bi zagotavljale notranje revidiranje za posredne proračunske uporabnike iz njihove pristojnosti. Službe naj bi bile ustanovljene najkasneje do konca leta 2014.⁵¹ Revizijski odbor bi v tem primeru lahko opravljal naloge po vzoru odborov

⁴⁸ Korpič-Horvat, Proračunsko pravo, 2006, str. 68.

⁴⁹ Zakon o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 100/05 (UPB), 21/06, 14/07).

⁵⁰ Pogačar (gl. op. 6), str. 163.

⁵¹ Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS za obdobje od 2011 do 2015. Vlada RS, 2011, str. 7–9.

iz gospodarstva, saj bi lahko potrjeval notranjerevizijsko temeljno listino, odobral načrte notranjerevizijske službe, odobral imenovanje in razrešitev vodje notranjerevizijske službe, obravnaval ugotovitve notranjerevizijske službe in njena obvestila o izvedbi popravljalnih ukrepov, ki naj bi jih predstojniki sprejeli, da bi se izboljšal notranji kontrolni sistem itd.

Za delovanje revizijskega odbora bo zelo pomembno, da bodo že v ustanovitvenem aktu rešena vsa pomembna vprašanja, in sicer:

- namen ustanovitve revizijskega odbora;
- število članov revizijskega odbora;
- pogoji glede neodvisnosti, izobrazbe, usposobljenosti in izkušenj članov revizijskega odbora;
- pooblastila in odgovornosti (članov) revizijskega odbora;
- viri za delovanje;
- naloge revizijskega odbora;
- sodelovanje med revizijskim odborom, poslovodstvom, notranjim revizorjem in drugimi osebami.

Revizijski odbor bi bil ustanovljen z namenom prispevati k boljšemu in učinkovitejšemu poslovanju proračunskega uporabnika, pravilnejši in smotrnejši porabi javnih sredstev ter povečanju neodvisnosti notranjih revizorjev in zaupanju javnosti v verodostojnost in objektivnost poročanja proračunskih uporabnikov o doseganju ciljev in učinkovitosti porabe javnih sredstev. Glede števila članov v revizijskem odboru bi bilo treba oblikovati kriterije, saj ne bi bilo smiselno v vseh revizijskih odborih imeti enakega števila članov. To bi moralo biti odvisno najmanj od velikosti proračunskega uporabnika, izpostavljenosti tveganjem, velikosti javnih sredstev, s katerimi razpolaga itd. Izbira članov revizijskega odbora bo bistvena za njegovo učinkovitost. Pri tem bi bilo treba upoštevati dva najpomembnejša kriterija:

- neodvisnost od politike,⁵² proračunskega uporabnika in njegovega predstojnika ter
- strokovnost s finančno-računovodskega in revizijskega področja.

Naloge, pristojnosti in s tem povezane odgovornosti revizijskega odbora bi morale biti že na začetku jasno določene, prav tako pa tudi njegovo sodelovanje z notranjerevizijsko službo in predstojnikom.

⁵² Na imenovanje članov ne bi smela imeti vpliva politika, temveč le stroka.

Predstojnik proračunskega uporabnika je odgovoren za zakonitost, namenskost, učinkovitost in gospodarnost razpolaganja s proračunskimi sredstvi ter za vzpostavitev, delovanje, nadzor in nenehno izboljševanje notranjega kontrolnega sistema. Odgovoren je tudi za vzpostavitev in zagotovitev ustreznih pogojev za izvajanje funkcije notranjega revidiranja.

Notranjerevizijska služba je odgovorna za dajanje zagotovil ter svetovanje o ustreznosti in delovanju notranjega kontrolnega sistema z vidika:

- določitve in spremljanja doseganja ciljev proračunskega uporabnika;
- ugotavljanja in ocenjevanja tveganj pri doseganju ciljev;
- smotrne uporabe virov;
- spoštovanja sprejetih usmeritev, postopkov, zakonov in drugih predpisov;
- varovanja premoženja in interesov pred izgubami zaradi vseh vrst nepravilnosti;
- zanesljivosti in celovitosti informacij, vključno z notranjimi in zunanjimi postopki poročanja.

O svojih ugotovitvah bi notranjerevizijska služba poročala predstojniku in revizijskemu odboru. Notranjerevizijska služba na podlagi izvedenih notranjih revizij podaja tudi priporočila za izboljšanje notranjega kontrolnega sistema. Odgovornost predstojnika je, da navedena priporočila izvaja, naloga notranjerevizijske službe pa je, da izvajanje priporočil spremlja. Le z izvajanjem priporočil bo prišlo do izboljšanja notranjega kontrolnega sistema. Če bi vodja notranjerevizijske službe ocenil, da predstojnik ne izvaja priporočil v zadostni meri in da za proračunskega uporabnika obstaja nesprejemljiva raven tveganja, bi o tem najprej razpravljal s predstojnikom. Če predstojnik še vedno ne bi izvedel priporočil, bi vodja notranjerevizijske službe o tem obvestil revizijski odbor, ki bi o izvedbi priporočil tudi dokončno odločil. Ker bi bili člani revizijskega odbora strokovnjaki s finančno-računovodskega in revizijskega področja, ki razumejo koristi dobro vzpostavljenega in delujočega notranjega kontrolnega sistema, ocenjujemo, da bi v večji meri podprli izvedbo priporočil notranjerevizijske službe, s tem pa bi prišlo tudi do izboljšanja notranjega kontrolnega sistema pri proračunskem uporabniku. V sedanjih razmerah je namreč to odvisno le od predstojnika. Vodja notranjerevizijske službe ima sicer možnost o tem s poseb-

nim poročilom poročati UNP, vendar smo ugotovili, da UNP pri tem ni učinkovit.

Osrednja naloga revizijskega odbora bi bila nadzor nad delovanjem sistema notranjih kontrol in notranjega revidiranja pri proračunskem uporabniku. Revizijski odbor bi tudi potrdil notranjerevizijsko temeljno listino, odobril načrte dela notranjerevizijske službe, obravnaval notranjerevizijska poročila in letna poročila notranjerevizijske službe, odločal o ravni preostalega tveganja, ko bi vodja notranjerevizijske službe ocenil, da predstojnik ne izvaja priporočil v zadostni meri in je zato sprejel raven preostalega tveganja, ki za proračunskega uporabnika ni sprejemljivo, odobral odločitve v zvezi z imenovanjem in razrešitvijo vodje notranjerevizijske službe, ugotavljal, ali obstajajo omejitve pri izvajanju nalog notranjerevizijske službe itd. Zagotovljena bi morala biti neposredna komunikacija med revizijskim odborom in vodjo notranjerevizijske službe, ki bi o večjih napakah predstojnika, neetičnem obnašanju in sumu goljufij poročal neposredno revizijskemu odboru. Vodja notranjerevizijske službe bi moral imeti tudi neoviran dostop do revizijskega odbora. Revizijski odbor bi tako pripomogel tudi k večji neodvisnosti notranjerevizijske službe. Da bi revizijski odbor lahko učinkovito opravljal svojo vlogo, bi moral imeti tudi pristojnosti za ukrepanje zoper predstojnika v primeru, ko bi notranjerevizijska služba ugotovila nezakonito, nenamensko in/ali nesmotrno porabo javnih sredstev, predstojnik pa ne bi izvedel priporočil notranjerevizijske službe za izboljšanje notranjega kontrolnega sistema, ki bi dajal zadostno zagotovilo, da do tovrstne nezakonite, nenamenske in/ali nesmotrne porabe javnih sredstev ne bi več prihajalo. Uspešnost revizijskega odbora bo odvisna predvsem od sestave, pooblastil, virov ter delavnosti in prizadevnosti njegovih članov.

5. Zaključek

Tudi v slovenskem javnem sektorju bo treba uvesti mehanizme za zaščito pravic in interesov davkoplačevalcev. Ker gre za javna sredstva, je z njimi treba še posebej skrbno ravnati, mehanizmi nadzora pa bi morali biti še toliko boljše zasnovani in učinkoviti.

V prispevku smo preverjali, ali bi revizijski odbori pripomogli h krepitvi notranjega kontrolnega sistema in notranjega revidiranja, ki sta del notranjega nadzora javnih financ v javnem sektorju,

ter ali bi revizijski odbori vplivali na boljše poslovanje proračunskih uporabnikov ter na pravilnejšo in smotrnejšo porabo javnih sredstev.

Ugotovili smo, da sta za učinkovit notranji kontrolni sistem ter ustrezno notranjerevizijsko dejavnost pri proračunskem uporabniku bistvena razumevanje in podpora predstojnika. Namen notranjega revidiranja je pomoč proračunskemu uporabniku pri uresničevanju njegovih ciljev s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov obvladovanja tveganj in upravljanja. Za dosego svojega namena notranji revizorji ocenjujejo učinkovitost delovanja notranjega kontrolnega sistema in ob ugotovljenih pomanjkljivostih predlagajo priporočila za izboljšave. Z njihovim upoštevanjem in izvedbo bi se notranji kontrolni sistem pri proračunskih uporabnikih izboljšal in tako dajal večje zagotovilo, da bodo cilji doseženi ob upoštevanju načel zakonitosti in smotrnosti. Vendar pa iz letnih poročil UNP o stanju notranjega nadzora javnih financ izhaja, da predstojniki ne podpirajo notranjerevizijske dejavnosti v zadostni meri, kar se posledično kaže v tem, da ni zadostnega napredka na področju notranjega nadzora javnih financ. Problem je tudi v tem, da notranji revizorji nimajo ustreznega sogovornika, ki bi mu poročali o omejitvah pri delu, ugotovljenih slabostih v notranjem kontrolnem sistemu, večjih napakah predstojnika, neetičnem obnašanju, goljufijah, neupoštevanju danih priporočil itd., saj UNP svoje vloge podpornika notranjerevizijske dejavnosti ne izvaja dovolj uspešno, kar je ugotovilo tudi Računsko sodišče RS.⁵³

Na podlagi navedenega ugotavljamo, da v organizacijah javnega sektorja potrebujemo organ, ki bi bil kompetenten sogovornik notranjim revizorjem in bi razumel pomen notranjerevizijske funkcije ter področje obvladovanja tveganj in notranjih kontrol ter bi ta področja podpiral s svojimi aktivnostmi. To funkcijo bi lahko prevzeli revizijski odbori, ki pa bi morali imeti tudi pooblastila za ukrepanje zoper predstojnika, ki ne bi skrbel za izboljšanje notranjega nadzora javnih financ pri proračunskem uporabniku.

⁵³ Iz ankete, ki jo je izvedlo Računsko sodišče RS med vodji notranjerevizijskih služb pri proračunskih uporabnikih, izhaja, da 69,6 odstotka vodij koristi strokovno pomoč UNP, od tega jih je 2,2 odstotka pomoč koristilo pogosto, včasih 30,4 odstotka in redko 37 odstotkov. S strokovno pomočjo UNP je bilo nezadovoljnih oziroma zelo nezadovoljnih 45,1 odstotka vodij, preostali pa so bili bolj ali manj zadovoljni. Vodje notranjerevizijskih služb so kot problem poudarili neaktivno vlogo UNP pri nudenju strokovne pomoči (Poročilo o izvajanju nalog Urada RS za nadzor proračuna (gl. op. 38), str. 74–77).

Z ustreznimi pooblastili bi revizijski odbori lahko pripomogli k boljšemu poslovanju proračunskih uporabnikov ter k pravilnejši in smotrnejši porabi javnih sredstev. Povečali bi se učinkovitost poslovanja proračunskega uporabnika, neodvisnost notranjih revizorjev ter zaupanje javnosti v verodostojnost in objektivnost poročanja. Člani revizijskega odbora bi bili posebej odgovorni za nadzor nad delovanjem predstojnika, da bi zavarovali javni interes ter na ta način postali varuhi javnega interesa in javnih sredstev.

Kljub prednostim, ki jih vidimo v ustanovitvi in delovanju revizijskih odborov, pa ne smemo zanemariti njihovih negativnih vplivov. Z ustanovitvijo revizijskih odborov bi namreč dobili dodaten organ nadzora, kljub vrsti organov, ki že obstajajo. Nadzor nad javnimi financami v Sloveniji že opravljajo Računsko sodišče RS, notranji revizorji, UNP pri ministrstvu za finance, nadzorni odbori občin, državni zbor, pa tudi sveti pri posrednih proračunskih uporabnikih. V primeru ustanovitve revizijskih odborov bi bilo treba zagotoviti, da se pristojnosti organov ne bi med seboj prekrivale. Revizijski odbori bi morali imeti ustrezne pristojnosti za ukrepanje, sicer ne bodo učinkoviti. Obstaja tudi tveganje, da glede na majhnost Slovenije za vse revizijske odbore, ki bi bili ustanovljeni, ne bo mogoče najti dovolj strokovno usposobljenih in neodvisnih članov; nestrokovni člani pa ne bodo mogli zadovoljivo opravljati svojih nalog, kar bo privedlo do neučinkovitosti odbora.

V prispevku smo revizijske odbore obravnavali kot možnost za izboljšanje notranjega kontrolnega sistema in okrepitev notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih, kar bi posledično prispevalo k boljšemu poslovanju proračunskih uporabnikov ter pravilnejši in smotrnejši porabi javnih sredstev. Ugotovili smo, da bi to vlogo lahko imeli revizijski odbori. Pred odločitvijo o njihovi uvedbi pa bi bilo treba opraviti skrbno analizo obstoječega stanja na področju nadzora nad javnimi financami ter šele na tej podlagi sprejeti spremembe.

LITERATURA IN VIRI

- Duhovnik, M. Ustanovitev in delovanje revizijske komisije. *Revizor*, 2009, let. XX, št. 1, str. 21–57.
- Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Executive Summary. Durham: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004.
- International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors, 2010.
- Koletnik, F. Notranje revidiranje. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2007.
- Kodeks notranjerevizijskih načel. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2011.

- Korpič-Horvat, E. Proračunsko pravo. Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, Maribor, 2006.
- Podgorelec, P. Razmerje med organi vodenja in nadzora in notranjerevizijsko službo. V: Turk, I. (ur.). Zbornik referatov: 14. letna konferenca notranjih revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2011, str. 51–61.
- Pogačar, B. Izzivi na področju upravljanja v javnem sektorju. V: Turk, I. (ur.). Zbornik referatov: 13. letna konferenca notranjih revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2010, str. 147–165.
- Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2010. Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna. Ljubljana, 5. 8. 2011.
- Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2009. Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna. Ljubljana, oktober 2010.
- Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2008. Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna. Ljubljana, oktober 2009.
- Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za leto 2007. Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna. Ljubljana, 22. 8. 2008.
- Poročilo o izvajanju nalog Urada RS za nadzor proračuna. Računsko sodišče RS. Ljubljana, 5. 10. 2010.
- Practice Advisory 2060-1 – Reporting to Senior Management and the Board. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors, May 2010.
- Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. Uradni list RS, št. 46/2003.
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. Uradni list RS, št. 72/2002.
- Osterman, N., Zaman Groff, M. Ocenjevanje uspešnosti delovanja revizijskih komisij v slovenskih gospodarskih družbah. Revizor, 2010, let. XXI, št. 6, str. 32–50.
- Sterck, M., Bouckaert, G. International Audit Trends in the Public Sector. Internal Auditor, 2006, let. LXIII, št. 4, str. 49–53.
- Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v RS za obdobje od 2011 do 2015. Vlada Republike Slovenije, 2011.
- Tičar, B., Rakar, I. Pravo javnega sektorja. Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila, Maribor, 2011.
- Tušek, B. Sodelovanje zunanjih in notranjih revizorjev z revizijskim odborom. Revizor, 2008, let. XIX, št. 1, str. 23–39.
- Usmeritve za državno notranje revidiranje. Ministrstvo za finance, Služba za nadzor proračuna, 2003.
- Zakon o zavodih (ZZ). Uradni list RS, št. 12/1991, 45I/1994. Odl. US: U-I-104/92, 8/1996, 18/1998. Odl. US: U-I-34/98, 36/2000-ZPDZC, 127/2006-ZJZP.
- Zakon o javnih skladih (ZJS-1). Uradni list RS, št. 77/2008, št. 8/2010-ZSKZ-B.
- Zakon o javnih agencijah. Uradni list RS, št. 52/2002, št. 51/2004-EZ-A, 33/2011-ZEKom-C.
- Zakon o javnih financah (ZJF). Uradni list RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 110/2002 - ZDT-B, 56/2002 - ZJU, 127/2006 - ZJZP, 14/2007 - ZSPDPO, 109/2008, 49/2009, 38/2010 - ZUKN, 107/2010.
- Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). Uradni list RS, št. 42/2006 (60/2006 popr.), št. 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B, 67/2007-ZTFI (100/2007 popr.), 10/2008, 68/2008, 23/2009. Odl. US: U-I-268/06-35, 42/2009, 65/2009-UPB3, 83/2009. Odl. US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011. Skl. US: U-I-311/11-5.
- Zakon o javnih uslužbencih (ZJU). Uradni list RS, št. 56/2002, 110/2002-ZDT-B, 2/2004-ZDSS-1 (10/2004 popr.), 23/2005, 35/2005-UPB1, 62/2005. Odl. US: U-I-294/04-15, 113/2005, 21/2006. Odl. US: U-I-343/04-11, 23/2006. Skl. US: U-I-341/05-10, 32/2006-UPB2, 62/2006. Skl. US: U-I-227/06-17, 131/2006. Odl. US: U-I-227/06-27, 11/2007. Skl. US: U-I-214/05-14, 33/2007, 63/2007-UPB3, 65/2008, 69/2008-ZTFI-A, 69/2008-ZZavar-E, 74/2009. Odl. US: U-I-136/07-13.
- Zakon o lokalni samoupravi (ZLS). Uradni list RS, št. 100/2005 (UPB), 21/2006, 14/2007.
- Zakon o revidiranju (ZRev-2). Uradni list RS, št. 65/2008.
- Znidar, S. Neodvisno delovanje državnega notranjega revizorja v praksi. V: Turk, I. (ur.). Zbornik referatov: 14. letna konferenca notranjih revizorjev, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2011, str. 191–209.