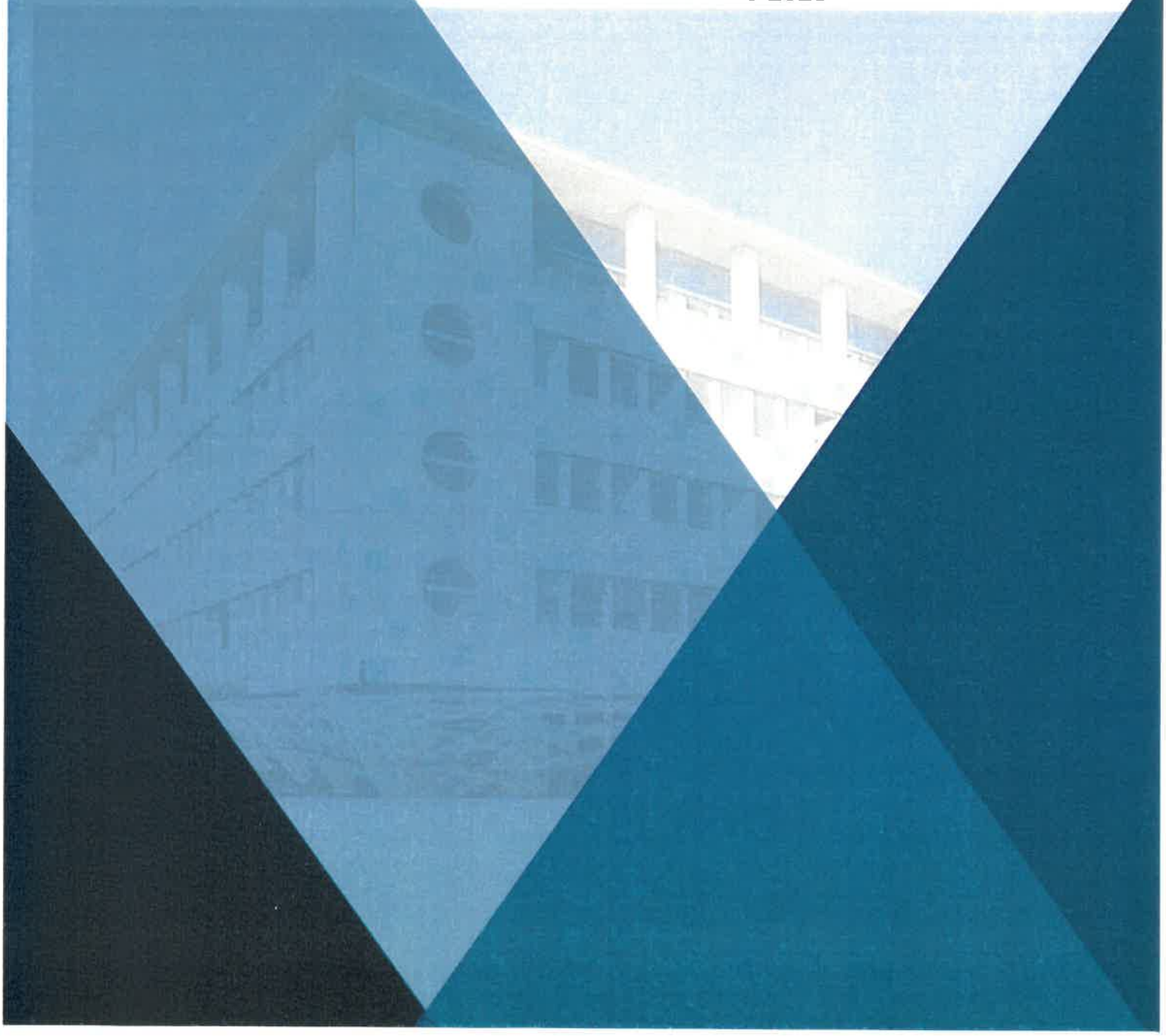
REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

URAD REPUBLIKE SLOVENIJE
ZA NADZOR PRORAČUNA

POROČILO

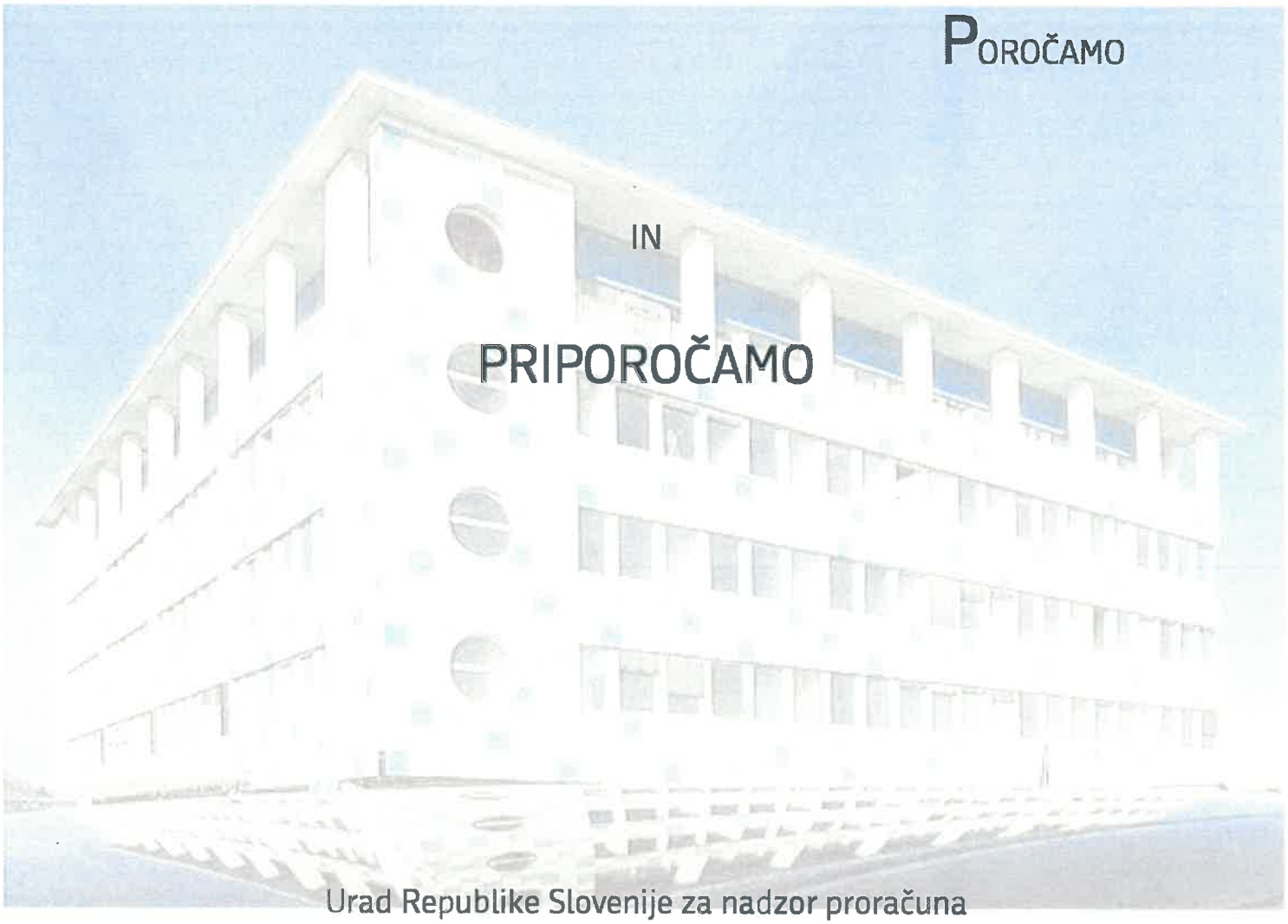
O STANJU NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V REPUBLIKI SLOVENIJI

ZA LETO 2020



USMERJAMO

NADZIRAMO



POROČAMO

IN

PRIPOROČAMO

Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna

KAZALO

PREDGOVOR

PREDLAGANI UKREPI NA PODLAGI ANALIZE SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI PODROČJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC (NNJF)

1. UVOD 1

2. RAZVOJ PODROČJA NNJF V LETU 2020 2

2.1. URESNIČEVANJE UKREPOV ZA SISTEMSKE IZBOLJŠAVE PODROČJA NNJF, PREDLAGANIH V PREDHODNIH LETIH 2
2.2. AKTIVNOSTI UNP NA PODROČJU RAZVOJA IN USMERJANJA NNJF 3
2.2.1 Enotna informacijska podpora notranjemu revidiranju proračunskih uporabnikov (PU) 3
2.2.2 Izjava predstojnika oz. poslovodnega organa PU o delovanju sistema notranjega nadzora 4
2.2.3 Priprava stališča s področja NNJF 4
2.2.4 Svetovalna dejavnost 5
2.2.5 Usposabljanje predstojnikov PU s področja NNJF 5
2.2.6 Izobraževanje in usposabljanje kandidatov za pridobitev nazivov DNR in PDNR 5
2.2.7 Izobraževanje oz. usposabljanje notranjih revizorjev PU 6
2.2.8 Mednarodno sodelovanje 6

3. ANALIZA STANJA SISTEMA NNJF V LETU 2020 7

3.1. SPREMLJANJE NNJF NA PODLAGI VREDNOTENJA IN ANALIZIRANJA IZJAVE O OCENI NNJF 7
3.1.1 Anketni vprašalnik o NNJF, namenjen predstojnikom PU 8
3.1.2 Preverjanje objektivnosti informacij o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja, ki jih predstojniki podajo v Izjavi o oceni NNJF 9
3.1.3 Analiza podatkov o zagotavljanju notranjega revidiranja 11
3.2. SPREMLJANJE NNJF NA PODLAGI LETNEGA POROČANJA NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB (NRS) IN ZUNANJIH IZVAJALCEV 11
3.2.1 Organiziranost notranjega revidiranja 12
3.2.2 Izvajanje funkcije notranjega revidiranja v času epidemije COVID-19 15
3.2.3 Obseg, struktura in učinki opravljenega notranjerevizijskega dela 17
3.2.4 Zrelost revizijskega okolja notranje revizije na področju upravljanja in obvladovanja tveganj 20
3.2.5 Usposobljenost notranje revizije za prepoznavanje ključnih tveganj PU 23
3.3. PREVERJANJE DELOVANJA NNJF 26
3.3.1 Izvajanje pregledov skladnosti notranje revizije z Usmeritvami za državno notranje revidiranje 26
3.3.2 Zagotavljanje notranjega revidiranja PU 26

4. POVZETEK PRIMEROV DOBRE PRAKSE 28

5. POVZETEK SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI NNJF 29

5.1. NOTRANJE KONTROLIRANJE IN URESNIČEVANJE POSLOVODSKE ODGOVORNOSTI PREDSTOJNIKOV PU 29
5.2. NOTRANJE REVIDIRANJE 29

SEZNAM UPORABLJENIH IZRAZOV IN KRATIC

AJPES	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
CEF	Center of Excellence in Finance (Center za razvoj financ)
DNR	Državni notranji revizor
DRO	Državni računalniški oblak
IIA – Slovenski inštitut	Slovenski odsek Mednarodnega inštituta notranjih revizorjev (The Institute of Internal Auditors (IIA))
Izjava o oceni NNJF	Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ
Izjava predstojnika	Izjava predstojnika oz. poslovodnega organa proračunskega uporabnika o delovanju sistema notranjega nadzora
MF	Ministrstvo za finance
MJU	Ministrstvo za javno upravo
NNJF	Notranji nadzor javnih financ
NRS	Notranjerevizijska služba
PDNR	Preizkušeni državni notranji revizor
Pravilnik o usmeritvah NNJF	Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02)
Pregled skladnosti NR	Pregled skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije pri proračunskem uporabniku z Usmeritvami za državno notranje revidiranje
PU	Proračunski uporabnik
RS	Republika Slovenija
RSRS	Računsko sodišče Republike Slovenije
UNP	Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna
Usmeritve DNR	Usmeritve za državno notranje revidiranje
Vprašalnik o delu NRS	Anketni vprašalnik k letnemu poročilu o delu lastnih in skupnih notranjerevizijskih služb
Vprašalnik o delu zunanjih izvajalcev	Anketni vprašalnik k letnemu poročilu o delu zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov
ZJF	Zakon o javnih financah
ZPFOLERD-1	Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti
Zunanji izvajalci	Zunanji izvajalci storitev notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov

SEZNAM PRILOG

PRILOGA 1: Analiza ocen sistema NNJF, podana s strani predstojnikov

PRILOGA 2: Izkušnje in potrebe predstojnikov PU pri ocenjevanju sistema NNJF

PRILOGA 3: Organiziranost notranjega revidiranja in kadrovska zasedenost NRS

2754 PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV (PU) V REPUBLIKI SLOVENIJI



71 %
POKRITOST PU Z NOTRANJIM REVIDIRANJEM



38
NOTRANJEREVIZIJSKIH SLUŽB

522 PU



107
ZUNANJIH IZVAJALCEV

1270 PU

KLJUČNE TEŽAVE V LETU 2020



NADALJEVANJE TRENDA UPADA ZAPOSLENIH V NRS



LE ZA 25 % PU ZUNANJI IZVAJALCI PREDLOŽIJO LETNA POROČILA NOTRANJE REVIZIJE



ŠEST MINISTRSTEV IMA V NRS LE ENEGA ZAPOSLENEGA NOTRANJEGA REVIZORJA



LE 27 % ZUNANJIH IZVAJALCEV POROČA, DA SE OSREDOTOČA NA SISTEMSKE SLABOSTI V POSLOVANJU PU

- 30 %

OBČUTEN UPAD ŠTEVILA OPRAVLJENIH NOTRANJEREVIZIJSKIH PREGLEDOV PRI NRS



NESKLADNOST OZ. CELO NEOBSTOJ POGODB O NAJEMU ZUNANJEGA IZVAJALCA NOTRANJEGA REVIDIRANJA



TEŽAVE NOTRANJIH REVIZORJEV PU PRI PREPOZNAVANJU, OPREDELITVI IN OBRAVNAVI KLJUČNIH TVEGANJ PU

PREDGOVOR

Pred vami je poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ za leto, ki ga je močno zaznamovala epidemija COVID-19.

Sposobnost uspešnega krmarjenja skozi spremembe je postala v letu 2020 pomembnejša kot kadarkoli prej, saj so se morali proračunski uporabniki tekoče odzivati na pojavljajoča se nova tveganja. Urad RS za nadzor proračuna je zato izvajalcem notranjega revidiranja proračunskih uporabnikov izdal usmeritev, naj se z vodstvi dogovorijo o izvajanju notranjerevizijske funkcije na način, ki bo v danih kriznih razmerah čim bolj koristen. Predlagal je premislek o potrebnih prilagoditvah izvajanja letnega načrta ter jih usmeril, da naj se s svojim delom osredotočajo na pomembnejša področja, kot so npr. področje neprekinjenega poslovanja, dodeljevanja finančne podpore državljanom, gospodarstvu in drugim subjektom, zajetim v interventni zakonodaji, področje okrevanja poslovanja, kibernetske varnosti ter dela na daljavo.

Kljub temu, da naj bi notranja revizija predstavljala eno od strateških funkcij v organizacijah, s širokim naborom potrebnih znanj upravljanja ter obvladovanja tveganj v kriznih razmerah, v letu 2020 žal ne vodstva kot tudi ne notranji revizorji v pretežni meri niso izkoristili vseh možnih kapacitet oz. koristi te funkcije pri upravljanju proračunskih uporabnikov. Po mnenju Urada RS za nadzor proračuna temeljni razlog za to predstavljajo ključne slabosti sistema, na katere urad opozarja že več let in so ostale tudi v letu 2020 nenaslovljene. Te slabosti izvirajo predvsem iz načina (popolnoma decentraliziranega) organiziranja notranjerevizijske funkcije pri proračunskih uporabnikih, ki je v odsotnosti ustrezne stopnje zrelosti na področju upravljanja ter obvladovanja tveganj, prispeval k močni oslabitvi te funkcije pri pretežnem številu proračunskih uporabnikov.

Po mnenju Urada RS za nadzor proračuna se moramo tako predstojniki kot izvajalci notranjega revidiranja zavezati k povečanju učinkovitosti ter uvedbi izboljšanih praks upravljanja v javnem sektorju. Zahtevno obdobje, ki je pred nami, bo od nas zahtevalo tesno medsebojno sodelovanje ter združevanje naporov za uspešno in učinkovito omilitev posledic epidemije COVID-19. Le z zavzetim delom in odprti do sprememb, bomo sposobni sistem notranjega revidiranja in notranjega nadzora javnih financ dvigniti na naslednjo stopnjo ter ga usposobiti za to, da bo proračunskim uporabnikom služil kot trdno orodje za uspešno, učinkovito, pravilno in transparentno doseganje zastavljenih ciljev.



Dušan Sterle
direktor

PREDLAGANI UKREPI NA PODLAGI ANALIZE SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI PODROČJA NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC (NNJF)

Urad RS za nadzor proračuna (v nadaljevanju: UNP) predlaga, da Vlada RS obravnava in sprejme stališče do:

- pripravljenega predloga organizacijskih ter vsebinskih sprememb sistema notranjega revidiranja ter vsebinskih sprememb pravnih in strokovnih podlag, s katerim je UNP v novembru 2020 seznanil Ministrstvo za finance,
- pripravljenega predloga načina rednega izvajanja usposabljanj s področja notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju: NNJF), namenjenega predstojnikom in drugim vodilnim javnim uslužbencem proračunskih uporabnikov (v nadaljevanju: PU).

V zvezi z usposabljanjem predstojnikov PU UNP predlaga, da Vlada RS Ministrstvu za finance – UNP naloži organiziranje usposabljanja za predstojnike posrednih ter vseh preostalih neposrednih uporabnikov državnega in občinskega proračuna, ki niso ciljna skupina slušateljev v okviru programa usposabljanja za vodilne uslužbence Ministrstva za javno upravo – Upravne akademije (v nadaljevanju: MJU – UA).

UNP bo z namenom krepitve ustrezne usposobljenosti izvajalcev notranjega revidiranja PU na aktualno pomembnejših področjih poslovanja (področje informacijskih tehnologij, neprekinjenosti poslovanja, področje prepoznavanja in upravljanja tveganj, ipd.) pričel izvajati ciljno usmerjena izobraževanja oz. usposabljanja, namenjena zaposlenim v notranjerevizijskih službah ter zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja.

1. UVOD

Uredba o organih v sestavi ministrstev[1] določa, da UNP opravlja naloge na področjih usmerjanja, koordinacije in kontrole delovanja sistema NNJF v Republiki Sloveniji. UNP kot centralni organ za harmonizacijo in koordinacijo sistema NNJF v skladu s 101. členom Zakona o javnih financah[2] (v nadaljevanju: ZJF) in 22. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ[3] (v nadaljevanju: Pravilnik o usmeritvah NNJF) pripravi redno letno poročilo o stanju NNJF v Republiki Sloveniji ter z njim seznani Vlado RS in Računsko sodišče RS (v nadaljevanju: RSRS).

Poročilo o stanju NNJF v letu 2020 temelji na izsledkih analiz:

- podatkov iz Izjav o oceni NNJF za leto 2020, ki so jih podali predstojniki PU,
- podatkov letnih poročil ter vprašalnikov o delu notranjerevizijskih služb (v nadaljevanju: NRS) in zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja PU (v nadaljevanju: zunanji izvajalci) ter
- opravljenega dela UNP kot organa, odgovornega za razvoj, usmerjanje in preverjanje delovanja NNJF.

UNP poudarja, da so za pripravo, kakovost in verodostojnost predloženih podatkov Izjav o oceni NNJF odgovorni predstojniki posameznega PU, ki so izjavo kot del poslovnega poročila predložili Agenciji za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju: AJPES). Za pripravo, kakovost in verodostojnost podatkov letnih poročil ter vprašalnikov o delu NRS in zunanjih izvajalcev pa so odgovorni vodje notranje revizije PU.

Poročilo je **vsebinsko oblikovano** na način, da prikazuje:

1. **razvoj področja NNJF v letu 2020** (ki vključuje predstavitev uresničevanja ukrepov za sistemske izboljšave področja NNJF, predlaganih s strani UNP v Poročilu o stanju NNJF za leto 2018 in 2019, ter predstavitev aktivnosti UNP, vezanih na razvoj in usmerjanje NNJF v letu 2020);
2. **analizo stanja sistema NNJF**, izdelano na podlagi izvajanja pristojnosti UNP na področju spremljanja, usmerjanja ter preverjanja delovanja NNJF, pri čemer je za leto 2020 posebej predstavljena analiza izvajanja funkcije notranjega revidiranja PU v času pandemije COVID-19;
3. **povzetek sistemskih neučinkovitosti NNJF**, na podlagi katerih so podani predlogi ukrepov za izboljšave sistema NNJF.

[1] Uredba o organih v sestavi ministrstev (Uradni list RS, št. 35/15, 62/15, 84/16, 41/17, 53/17, 52/18, 84/18 in 10/19).

[2] Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617 in 13/18).

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

2. RAZVOJ PODROČJA NNJF V LETU 2020

2.1. Uresničevanje ukrepov za sistemske izboljšave področja NNJF, predlaganih v predhodnih letih

Vlada RS je na podlagi seznanitve s sistemskimi neučinkovitostmi, predstavljenimi v poročilih o stanju NNJF za leti 2018 in 2019, na seji dne 16. 7. 2020, Ministrstvu za finance (v nadaljevanju: MF) podaljšala rok za izvedbo sklepa št. 06000-5/2019/3 z dne 7. 11. 2019 in naložila, da do 30. novembra 2020:

- izdela in ji v potrditev predloži predlog organizacijskih ter vsebinskih sprememb sistema notranjega revidiranja, ki bo temeljil na analizi prednosti in slabosti različnih oblik njegove organiziranosti, ter v tem okviru pripravi tudi predlog sprememb pravnih in strokovnih podlag, ki urejajo NNJF,
- pripravi in ji v potrditev predloži okvir vsebin ter finančni načrt programa usposabljanja s področja NNJF, namenjenega predstojnikom oziroma vodstvom PU, in v tem okviru izdela tudi predlog načina rednega izvajanja usposabljanj.

Z namenom uresničitve zgoraj navedenega sklepa Vlade RS je UNP pripravil in konec leta 2020 posredoval MF v obravnavo predloga organizacijskih in vsebinskih sprememb notranjega revidiranja[4] ter usposabljanja predstojnikov PU s področja NNJF:[5]



- **sistem notranjega revidiranja kot sestavni del sistema NNJF v RS**: UNP je zaradi več let zaznanih neučinkovitosti notranjerevizijske funkcije pri PU pripravil predlog uvedbe potrebnih sprememb organiziranosti notranjerevizijske funkcije, ki bi lahko predvsem v finančno najpomembnejših PU (ministrstvih) znatno prispevale k izboljšanemu upravljanju ter posledično pravilnemu in smotrnemu poslovanju;



- **usposabljanje s področja notranjega nadzora javnih financ, namenjeno predstojnikom oziroma vodstvom PU:** UNP je za zagotovitev kontinuiranega usposabljanja s področja NNJF, namenjenega predstojnikom in drugim vodilnim uslužbencem PU, pristopil k dogovarjanju z MJU – UA. Predlagal je, da bi to usposabljanje potekalo v okviru obveznega programa usposabljanja javnih uslužbencev. Ti uslužbenci so namreč ena od ciljnih skupin za implementacijo predloga UNP za redno usposabljanje s področja NNJF. UNP meni, da bi vključitev teh vsebin v obvezni del usposabljanja vodilnih javnih uslužbencev pripomoglo k izboljšanemu upravljanju PU in doseganju njihovih ciljev. Ostale ciljne skupine usposabljanja s področja NNJF predstavljajo predstojniki ministrstev, občin, posrednih ter drugih (npr. nevladnih, pravosodnih) neposrednih PU. UNP bo organiziranju ustreznega načina usposabljanja s področja NNJF za te ciljne skupine namenil še posebno pozornost.

[4] Dokument »Sistem notranjega revidiranja kot sestavni del sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji s predlogi za izboljšanje njegove uspešnosti in učinkovitosti« (št. 0601 – 52/2020, november 2020).

[5] Dokument »Predlog usposabljanja s področja notranjega nadzora javnih financ, namenjenega predstojnikom oz. vodstvom proračunskih uporabnikov« (št. 0601-52/2020, november 2020).

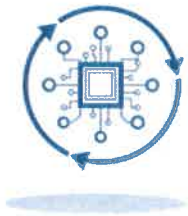
2.2. Aktivnosti UNP na področju razvoja in usmerjanja NNJF

V letu 2020 je UNP nadaljeval z izvajanjem razvojnih in usmerjevalnih aktivnosti na tistih področjih, ki po mnenju UNP lahko prispevajo k večjemu poenotenju dela notranjih revizorjev PU, k izboljšanemu upravljanju PU ter k sistemskim izboljšavam področja NNJF v RS.

UNP je na tem področju sodeloval s pristojnimi strokovnjaki in institucijami doma in v tujini (MF, Slovenskim inštitutom za revizijo, MJU-UA, Slovenskim odsekom Mednarodnega inštituta notranjih revizorjev (IIA – Slovenski inštitut), Centrom za razvoj financ (CEF – Center of Excellence in finance), Šolo za ravnatelje, Centrom za izobraževanje v pravosodju ter Sektorjem za harmonizacijo razvoja sistema notranjih kontrol Ministrstva za finance Republike Hrvaške).

2.2.1 Enotna informacijska podpora notranjemu revidiranju proračunskih uporabnikov (PU)

Projekt e-Notranja revizija, katerega strateški cilj je vzpostaviti enotno informacijsko podporo notranjemu revidiranju PU ter v decentraliziranem sistemu zagotoviti enotno delujoč sistem notranjega revidiranja, se je v letu 2020 soočal s spremenjenimi razmerami dela, ki jih je narekovala epidemija COVID-19. Zaradi tega je bilo potrebno podaljšati rok za dokončanje razvoja aplikacije do zaključka prve četrtine leta 2021.



Zagotovitev enotno delujočega sistema notranjega revidiranja.

V letu 2020 so bili s strani izvajalca razviti vsi moduli, ki so bili nameščeni v izvajalčevo testno okolje ter dani v testiranje UNP in članom širše testne skupine. To so poleg predstavnikov UNP sestavljali tudi predstavniki notranjih revizorjev PU. V avgustu 2020, ko je bila aplikacija uspešno nameščena v testno okolje državnega računalniškega oblaka (v nadaljevanju: DRO), so bili zagotovljeni pogoji za začetek izvedbe potrditvenega testiranja aplikacije v tem okolju. Izvedeni so bili tudi prvi PEN testi ter pridobljeno prvo verifikacijsko poročilo MJU-SOC, ki je pristojno za izvajanje PEN testiranja. Tekom celotnega leta so se tekoče izvajali koordinacijski sestanki z izvajalcem, MJU, MF – Službo za informacijske tehnologije in storitve ter UNP. Razvoj aplikacije ter potrditvena (PEN in funkcijska) testiranja so bila uspešno zaključena v prvi četrtini leta 2021, ko so se pričeli tudi vsi postopki namestitve aplikacije v produkcijsko okolje DRO. UNP načrtuje, da se bo usposabljanje uporabnikov aplikacije e-Notranja revizija pričelo v drugi polovici leta 2021, takoj zatem pa njena uporaba s strani notranjih revizorjev PU.

Po oceni UNP bo uvedba projekta prispevala k poenotenju metodologije notranjega revidiranja PU, k zagotavljanju višje stopnje skladnosti delovanja izvajalcev notranjega revidiranja z Usmeritvami za državno notranje revidiranje (v nadaljevanju: Usmeritve DNR) in zakonskim okvirom področja NNJF, k večji učinkovitosti dela notranjih revizorjev ter k zagotavljanju objektivnejših informacij s področja NNJF. UNP pri tem izpostavlja potrebo, da se obveza uporabe aplikacije oz. obveza oddaje letnih poročil notranje revizije preko aplikacije e-Notranja revizija uredi v podzakonskem aktu ZJF.

2.2.2 Izjava predstojnika oz. poslovodnega organa PU o delovanju sistema notranjega nadzora

Izjava predstojnika oz. poslovodnega organa PU o delovanju sistema notranjega nadzora (v nadaljevanju: Izjava predstojnika) je dokument, v katerem naj bi predstojnik PU podal izjavo, da je PU posloval zakonito in smotrno, preprečeval goljufije in korupcijo, dosegel zastavljene cilje ter pridobljena sredstva porabljal skladno z nameni, za katera so mu bila dodeljena.

UNP na podlagi (1) analiz prejetih (preteklih) Izjav o oceni NNJF ter z njimi povezanih ugotovitev, ki jih podrobneje predstavlja v letnih poročilih o stanju NNJF, (2) novosti, ki jih prinaša razvoj stroke na področju notranjega kontroliranja in upravljanja organizacij ter (3) priporočila RSRS, izvaja aktivnosti, ki so povezane z uveljavitvijo nove Izjave predstojnika. Ta bo nadomestila obstoječo Izjavo o oceni NNJF.

Namen nove Izjave predstojnika je izboljšati organiziranost in delovanje sistema notranjega kontroliranja v PU ter s tem doseganje zastavljenih ciljev in spoštovanje temeljnih načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Z uveljavitvijo nove Izjave predstojnika se povzemajo temeljna načela celovitega okvira notranjega kontroliranja – model COSO (2013), ki postajajo zavezujoča za vse PU pri vzpostavitvi, vzdrževanju in delovanju sistema notranjega kontroliranja.

Namen nove Izjave predstojnika

Izboljšanje organiziranosti in delovanja sistema notranjega kontroliranja v PU ter doseganja zastavljenih ciljev in spoštovanje temeljnih načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti.

UNP je v letu 2020 nadaljeval z aktivnostmi za uveljavitev nove Izjave predstojnika t.j. z (1) usklajevanjem oz. pripravo strokovnih vsebin in ustreznih pravnih podlag za njeno uveljavitev ter (2) ozaveščanjem in izobraževanjem predstojnikov PU o njihovi odgovornosti za vzpostavitev sistema NNJF in za poročanje o njegovem stanju. Pripravljeni in usklajeni so bili vsebina in oblika (1) novih Usmeritev za notranje kontroliranje, (2) metodologije za pripravo nove Izjave predstojnika in (3) nove Izjave predstojnika ter njenih spremljajočih obrazcev.

Predlogi strokovnih gradiv ter (predhodno z AJPES[6] usklajene) spremembe so bile predstavljene MF. Z njihove strani je bilo predlagano, da se zaradi omejitev aplikacije SAPPrA, ki podpira pripravo zaključnega računa proračuna, prilagodi obrazec nove Izjave predstojnika, sicer pa na predlagane spremembe z vsebinskega vidika ni bilo podanih pripomb.

UNP tudi v letu 2021 nadaljuje z aktivnostmi, vezanimi na uveljavitev nove Izjave predstojnika (objava pravnih podlag, izdelava informacijske rešitve za oddajo, zbiranje in obdelavo izjav ter njihovo testiranje) ter pri tem poglobljeno in redno sodeluje z MF in AJPES.

2.2.3 Priprava stališča s področja NNJF

UNP je z namenom ustreznega razumevanja vloge notranje revizije v procesu priprave Izjave o oceni NNJF v letu 2020 pripravil stališče s področja NNJF v zvezi

[6] AJPES bo zagotovil tehnično podporo izpolnjevanju, zbiranju, obdelavi in javni objavi novih izjav.

z Mednarodnim Standardom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju št. 1112 – Vloga vodje notranje revizije poleg notranjega revidiranja, in sicer »Vloga vodje notranje revizije pri pripravi Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ«. Stališče je bilo izdano v začetku leta 2021.

2.2.4 Svetovalna dejavnost

UNP opravlja svetovalno dejavnost na področju reševanja sistemskih, razvojnih in operativnih izzivov notranjih revizorjev, predstojnikov PU in ostalih deležnikov notranje revizije PU (npr. članov organov nadzora, ipd.). Svetovanja so bila v letu 2020 povezana s področji: (1) najema zunanjega izvajalca storitev notranjega revidiranja v primeru, da si PU v celoti zagotavlja notranje revidiranje z zunanjim izvajalcem, (2) nalog notranje revizije v povezavi z ZPFOLERD-1,[7] (3) pogojev za izvajanje notranjega revidiranja v javnih zavodih, (4) potrjevanja načrtov s strani predstojnika, (5) najema zunanjega izvajalca storitev notranjega revidiranja kot dopolnitve obstoječim kadrovskim kapacitetam notranje revizije v primeru javnega zavoda ter (6) izvedbe medresorskega notranjerevizijskega posla.

2.2.5 Usposabljanje predstojnikov PU s področja NNJF

UNP je v letu 2020 izvedel usposabljanja s področja NNJF za predsednike in direktorje sodišč, vodje in direktorje državnih tožilstev, ravnatelje ter za vodilne javne uslužbence v okviru programa usposabljanja za vodenje v upravi na MJU - UA. V tem letu je UNP nameraval izpeljati tudi usposabljanje za predstojnike PU na področju zdravstva v okviru Združenja zdravstvenih zavodov ter na področju šolstva v okviru Društva ravnatelj. Usposabljanja niso bila izvedena zaradi stanja v zvezi z epidemijo COVID – 19.

Na izvedenih izobraževanjih so bile predstavljene vsebine, povezane z ureditvijo sistema NNJF in odgovornega (poslo)vodenja, in sicer: (1) upravljanje tveganj, (2) notranje kontrole, (3) načrtovane spremembe in posebnosti nove izjave predstojnika, kot orodja za izboljšanje sistema NNJF, (4) vloga, pomen in dodana vrednost notranjega revidiranja kot pomembnega orodja predstojnika pri doseganju ciljev PU.

UNP z usposabljanjem predstojnikov PU s področja NNJF nadaljuje tudi v letu 2021.

2.2.6 Izobraževanje in usposabljanje kandidatov za pridobitev nazivov DNR in PDNR

V letu 2020 je na podlagi podpisane pogodbe z izvajalcem izobraževanja (Slovenskim inštitutom za revizijo) potekalo izobraževanje za pridobitev naziva državi notranji revizor (v nadaljevanju: DNR) ter preizkušeni državni notranji revizor (v nadaljevanju: PDNR). V program izobraževanja za pridobitev naziva DNR je bilo v študijskem letu 2019/20 vpisanih 12 kandidatov, enako število kandidatov je bilo vpisanih v program izobraževanja za pridobitev naziva PDNR.

24

vpisanih kandidatov za pridobitev nazivov DNR in PDNR.

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

V letu 2020 so naziv PDNR pridobili štirje kandidati, naziv DNR pa sedem kandidatov.[8]

2.2.7 Izobraževanje oz. usposabljanje notranjih revizorjev PU

UNP je v letu 2020 na področju izobraževanja oz. usposabljanja notranjih revizorjev PU:

- s prispevkom »Nepravilnosti pri porabi EU sredstev« sodeloval na 125. rednem mesečnem sestanku, ki ga je organiziral IIA Slovenski inštitut,
- s prispevkom »Verodostojnost državnega notranjega revizorja« sodeloval na 23. letni konferenci notranjih revizorjev, ki jo je organiziral Slovenski inštitut za revizijo in
- pripravil dva članka, ki sta bila objavljena v reviji SIR*IUS, in sicer: »Revizija objektivne upravičenosti sodil po ZPFOLERD-1 in (ne)pristojnost notranje revizije« ter »Notranje revidiranje v javnem sektorju – primerjava različnih oblik organiziranosti in delovanja notranjega revidiranja kot dela notranjega nadzora javnih financ«. Slednji je bil objavljen tudi na portalu tax-fin-lex.si.

2.2.8 Mednarodno sodelovanje



Sodelovanje z Ministrstvom za finance Republike Hrvaške.

UNP je v okviru prizadevanj za okrepitev mednarodnega sodelovanja s centralnimi organi za koordinacijo in harmonizacijo sistema NNJF v marcu 2020 organiziral srečanje s predstavniki Sektorja za harmonizacijo razvoja sistema notranjih kontrol Ministrstva za finance Republike Hrvaške. Namen srečanja je bil vzpostavitev sodelovanja, izmenjava izkušenj in dobrih praks obeh držav s področja državnega notranjega revidiranja ter izzivov, s katerimi se srečujeta oba centralna organa za harmonizacijo sistema NNJF pri zagotavljanju učinkovitega sistema državnega notranjega revidiranja.

[8] Konec leta 2020 je bilo v imenik državnih notranjih revizorjev pri UNP vpisanih 497 oseb z nazivom DNR ter 103 oseb z nazivom PDNR.

3. ANALIZA STANJA SISTEMA NNJF V LETU 2020

Analiza stanja sistema notranjega nadzora javnih financ v letu 2020 temelji na:

- **analiziranju Izjave o oceni NNJF**, ki so jo kot sestavni del poslovnih poročil – poročil o doseženih ciljih in rezultatih, dolžni pripraviti predstojniki PU,
- **spremljanju in vrednotenju letnih poročil NRS in zunanjih izvajalcev** ter z **analiziranjem** oddanih anketnih vprašalnikov k letnim poročilom o delu NRS in zunanjih izvajalcev,
- **preverjanju delovanja NNJF**, ki ga UNP na podlagi njegovih pristojnosti, ki izhajajo iz 101. člena ZJF, uresničuje z (1) izvajanjem pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije PU z Usmeritvami DNR (v nadaljevanju: pregledi skladnosti NR) ter (2) zagotavljanjem notranjega revidiranja PU, ki niso dolžni zagotoviti lastne NRS in niso najeli zunanjega izvajalca.

3.1. Spremljanje NNJF na podlagi vrednotenja in analiziranja Izjave o oceni NNJF

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih PU mora v skladu z navodilom[9] in mednarodno prakso[10] vsebovati tudi Izjavo o oceni NNJF, ki jo podpiše predstojnik oziroma poslovodni organ PU.[11] S to izjavo predstojnik PU poda poročilo o ustreznosti vzpostavljenega sistema notranjega nadzora v okolju, za katerega je odgovoren, navede najpomembnejše ugotovljene pomanjkljivosti in ukrepe za izboljšave. Po podatkih, ki jih je UNP pridobil od AJPES, je za leto 2020, od skupno 2754 PU,[12] Izjavo o oceni NNJF, skupaj z zaključnim računom, oddalo 2613 PU.

Analiza ocen sistema NNJF tudi v letu 2020 kaže, da predstojniki v povprečju ta sistem ocenjujejo kot ustrezno vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja PU (glej ***Prilogo 1*** tega poročila). UNP na podlagi večletnega spremljanja ocen posameznih sestavin sistema NNJF, t. j. (1) notranje - kontrolnega okolja, (2) upravljanja s tveganji, (3) sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti, (4) informiranja in komuniciranja ter (5) nadziranja, ugotavlja, da se ocene predstojnikov PU iz leta v leto pomembno ne spreminjajo in po mnenju UNP kažejo boljše stanje sistema NNJF pri PU od dejanskega.

Skupna povprečna ocena predstojnikov o stanju NNJF:

4,1

(od možnih 5, kar pomeni, da je sistem ustrezno vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja).

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

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

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

[12] Registriranih v Republiki Sloveniji na dan 31. 12. 2020.

Iz razloga ugotavljanja objektivnosti poročanja predstojnikov v Izjavi o oceni NNJF je UNP v vlogi centralnega organa za harmonizacijo in koordinacijo sistema NNJF v letu 2020:

- za predstojnike pripravil anketni vprašalnik o NNJF; namen ankete in rezultati so predstavljeni v točki 3.1.1. tega poročila;
- na izbranem vzorcu PU izvedel preverjanje objektivnosti informacij o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja, navedenih v Izjavi o oceni NNJF za leto 2019. Podrobnejša analiza je predstavljena v točki 3.1.2. tega poročila;
- na podlagi podatkov, ki so jih posredovali predstojniki PU v Izjavi o oceni NNJF, analiziral stopnjo pokritosti z notranjim revidiranjem za obdobje 2017-2020 ter način, s katerim so si PU v letu 2020 zagotavljali notranje revidiranje. Rezultati te analize so predstavljeni v točki 3.1.3. tega poročila.

3.1.1 Anketni vprašalnik o NNJF, namenjen predstojnikom PU

UNP je z namenom pridobitve dodatnih informacij o tem, na kakšen način PU pripravljajo Izjavo o oceni NNJF, predvsem pa za podkrepitev ugotovitve, da je enotna tehnična podpora za izpolnjevanje samoocenitvenega vprašalnika[13] ter tudi same izjave nujna, pripravili anketni vprašalnik. Vprašalnik je naslavljal področja o načinu priprave izjave ter potrebnih izobraževanjih in usposabljanjih za kakovostno, učinkovito in objektivno pripravo izjave.

Anketni vprašalnik je bil v izpolnitev poslan 192 PU,[14] izpolnilo pa ga je 180 (94 odstotkov) predstojnikov PU. Iz analize odgovorov predstojnikov je razvidno, da se več kot polovica (59 odstotkov) PU pri pripravi izjave ne poslužuje samoocenjevanja na ravni notranje organizacijskih enot oz. procesov, kar bi lahko prispevalo k večji verodostojnosti izjave. Kar 79 predstojnikov PU samoocenitveni vprašalnik izpolnjuje ročno, zato jih tudi večina meni, da bi enotna uporabniška rešitev povečala učinkovitost procesa priprave Izjave. Kar 76 odstotkov predstojnikov meni, da bi za pripravo kakovostne in verodostojne izjave potrebovali dodatna strokovna znanja, usposabljanja oz. pomoč, in sicer predvsem na področjih (1) prepoznavanja in obvladovanja tveganj, (2) določitve, spremljanja in poročanja o doseganju kazalnikov za merjenje učinkovitosti uresničevanja zastavljenih ciljev PU, (3) notranjih kontrol ter (4) notranjega revidiranja. Rezultati anketnega vprašalnika so podrobneje prikazani v ***Prilogi 2***.

Izbrani vzorec PU je bil nadalje uporabljen tudi za izvedbo tematske revizije, katere namen je bil preverjanje objektivnosti navedb v Izjavi o oceni NNJF o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja za leto 2019. Rezultati so podrobneje predstavljeni v naslednji točki.

---

[13] Viri informacij, na podlagi katerih predstojnik PU pripravi oceno, so namreč: (1) interni sistem sprotnega poročanja (o poslovanju, dosežkih, pomanjkljivosti, ipd.) in samoocenitev; (2) poročila notranje revizije, (3) ugotovitve zunanjih nadzornih institucij (RS RS, proračunske inšpekcije, UNP, drugih domačih in tujih nadzornih organov in institucij), pri čemer se priporoča, da ocena temelji na samoocenitvi, ki upošteva informacije drugih prej navedenih virov.

[14] Vzorec PU je bil določen na podlagi analize Izjave o oceni NNJF za leto 2019. Vanj je bilo izbranih 21 odstotkov od 925 PU (z izjemo občin in krajevnih skupnosti), ki so v Izjavi o oceni NNJF za leto 2019 navedli, da so si notranje revidiranje zagotavljali z najemom zunanjega izvajalca.

3.1.2 Preverjanje objektivnosti informacij o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja, ki jih predstojniki podajo v Izjavi o oceni NNJF

UNP je v letu 2020 izvedel preverjanje objektivnosti informacij o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja, navedenega v Izjavi o oceni NNJF za leto 2019. Analize (1) podatkov, kot jih v zvezi s stanjem sistema NNJF podajajo predstojniki PU v izjavi, (2) podatkov, pridobljenih s pomočjo aplikacije ERAR ter (3) podatkov, ki jih v svojih letnih poročilih zagotavljajo zunanji izvajalci notranjega revidiranja namreč že več let nakazuje na odstopanja oz. na neobjektivnost poročanja predstojnikov PU v zvezi z obveznostjo zagotovitve notranjega revidiranja kot to določa ZJF. Revizorji UNP so preverjanje izvedli na podlagi pregleda naslednje zahtevane dokumentacije:

- sprejetega finančnega načrta (proračuna) PU za leto 2019;
- pogodbe z zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja, ki je naveden v Izjavi o oceni NNJF za leto 2019 ter
- zadnjega revizijskega poročila zunanjega izvajalca notranjega revidiranja, navedenega v Izjavi o oceni NNJF za leto 2019.

UNP je preverjanje opravil na vzorcu 184 PU,[15] ki so si notranje revidiranje v letu 2019 zagotavljali z najemom zunanjega izvajalca notranjega revidiranja. Preverjanje je bilo izvedeno po različnih podskupinah PU, in sicer za: nevladne PU, vladne službe, pravosodne PU, javne zavode z različnih področij, javne sklade na ravni države in občine ter za samoupravne narodnostne skupnosti.

Na podlagi analize Izjave o oceni NNJF za leto 2019 ter na podlagi prejetih dokazil UNP ugotavlja, da predstavljene informacije predstojnikov vseh PU, ki so bili zajeti v vzorec, o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja, niso odraz dejanskega stanja in da je pokritost notranjega revidiranja z zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja še nekoliko nižja od prikazane. V preverjanju se je prav tako potrdilo, da nekateri predstojniki PU še vedno ne ločijo med različnimi načini zagotavljanja notranjega revidiranja.

Od 184 PU, ki so bili zajeti v vzorec, jih kar 57 (en nevladni PU ter 56 javnih zavodov) oziroma 31 odstotkov celotnega vzorca, Izjave o oceni NNJF v delu, ki se nanaša na opredelitev načina zagotavljanja notranjega revidiranja, ni pravilno izpolnilo, in sicer:

- 51 PU (28 odstotkov celotnega vzorca) je v izjavi navedlo, da so v letu 2019 zagotavljali notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca notranjega revidiranja, čeprav iz prejetih dokazil izhaja, da v letu 2019 notranjega revidiranja sploh niso zagotovili;
- 6 PU je v izjavi navedlo, da so v letu 2019 zagotavljali notranje revidiranje z najemom zunanjega izvajalca notranjega revidiranja, čeprav iz prejetih dokazil izhaja, da so v letu 2019 notranje revidiranje zagotovili s skupno NRS.

28 %

PU, ki so bili zajeti v vzorec, ni zagotovilo notranjega revidiranja, čeprav so v Izjavi o oceni NNJF navedli drugače.

[15] Najava je bila sicer posredovana 192 PU, vendar dokumentacijo smo prejeli le od 184 PU (pet PU zahtevane dokumentacije ni predložilo, pri treh PU pa je bila zahtevana dokumentacija kljub našim pozivom za njeno dopolnitev pomanjkljiva).



Težave PU

pri zagotavljanju notranjega revidiranja z najemom zunanjih izvajalcev

Med javnimi zavodi, zajetimi v vzorec, ki si v letu 2019 niso zagotavljali notranjega revidiranja kot so navajali v Izjavi o oceni NNJF, je bilo največ javnih zavodov s področij izobraževanja in športa, kulture, raziskovalne dejavnosti, zdravstva ter okolja in prostora.

Poleg zgoraj navedenega je UNP v sklopu preverjanja načina zagotavljanja notranjega revidiranja pri PU zaznal še nekaj težav, ki jih podrobneje predstavljamo v nadaljevanju, in se nanašajo na (1) pripravo pogodb o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu, (2) nadzor občin nad poslovanjem javnih zavodov, katerih (so)ustanoviteljice so, ki ne predstavlja notranjega revidiranja ter (3) poročanje zunanjega izvajalca o izvedenem notranjerevizijskem pregledu.

Neskladnost ali celo neobstoj pogodb o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu z zahtevami zakonskega in strokovnega okvira NNJF.

Pri **pripravi pogodb o oddaji storitev** notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu je UNP zaznal težave pri zagotavljanju njihove skladnosti z zahtevami Usmeritev DNR in zakonodajnega okvira NNJF, saj pogodbe v nekaterih primerih niso pripravljene na podlagi izdanega stališča UNP,[16] ki določa obvezne sestavine te pogodbe. Poleg tega pri nekaterih PU pogodba o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu sploh ne obstaja in je najem zunanjega izvajalca opravljen zgolj na podlagi naročilnice. Z odsotnostjo formalne opredelitve pristojnosti, odgovornosti in naloge notranje revizije v teh primerih se pogosto dogaja, da zunanji izvajalec v PU ne bo opravil storitev notranjega revidiranja na podlagi Usmeritev DNR kot je to zahtevano v ZJF, temveč neko drugo nadzorno nalogo.

Nadzor občin nad poslovanjem javnih zavodov, ki ne predstavlja notranjega revidiranja.

Težave se pojavljajo tudi v razmerju med **občino in njenimi posrednimi PU**. Na podlagi proučitve prejete dokumentacije je UNP namreč ugotovil, da posredni PU v nekaterih primerih ne razpolagajo s pooblastilom oziroma dogovorom, ki bi ga morali skleniti z občino in jo tako pooblastiti, da v njihovem imenu izvede javno naročilo za najem zunanjega izvajalca storitev notranjega revidiranja. Občine tako pogosto v povabilu za oddajo ponudb navedejo predmet notranjega revidiranja v javnih zavodih, katerih (so)ustanoviteljice so.

UNP opozarja, da gre v takšnih primerih za nadzor občine nad poslovanjem posrednega PU in da takšna praksa ne predstavlja notranjega revidiranja ne za občino ne za posrednega proračunskega uporabnika, ki je predmet takšnega nadzora.

Nepravilnosti poročanja zunanjega izvajalca.

UNP ugotavlja težave tudi pri **izdaji končnega poročila** o opravljenem notranjerevizijskem pregledu. V nekaterih primerih je bilo slednje izdano kar v sklopu letnega poročila notranje revizije. V skladu z Usmeritvami DNR letno poročilo notranje revizije zagotavlja celovito informacijo o delovanju notranje

[16] Stališče v zvezi z Mednarodnim Standardom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju št. 1000 – Namen, pristojnost, odgovornost in naloga »Obvezne vsebine pogodbe o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu storitev notranjega revidiranja v primeru, ko si PU notranje revidiranje v celoti zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca«, dostopno na https://www.gov.si/drzavni-organi/organi-v-sestavi/urad-za-nadzor-proracuna/o-uradu-za-nadzor-proracuna/usmeritve-stalisca-in-smernice-notranjega-revidiranja/

revizije ter pomembne ugotovitve v zvezi z upravljanjem PU vsem njenim deležnikom (predstojniku, organu nadzora in UNP), medtem ko se končno poročilo o opravljenem notranjerevizijskem pregledu nanaša le na konkreten posel in je namenjeno zgolj predstojniku ter odgovorni osebi revidiranega področja.

3.1.3 Analiza podatkov o zagotavljanju notranjega revidiranja

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

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

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

Po podatkih, ki so jih posredovali predstojniki PU v Izjavi o oceni NNJF, si je v letu 2020 notranje revidiranje zagotovilo **71 odstotkov** (od 2613) PU, kar je enako kot v predhodnem letu. Iz analize podatkov predloženih Izjav o oceni NNJF za leto 2020 izhaja, da si je v letu 2020 notranje revidiranje zagotovilo 1852 PU, od tega so lastne NRS notranje revidiranje zagotavljale 249 PU, skupne NRS 333 PU, zunanji izvajalci pa 1270 PU.

71 %

pokritost PU z notranjim revidiranjem.

Kot kažejo rezultati tematske revizije, predstavljene v točki 3.1.2 tega poročila, obstaja verjetnost, da predstavljene informacije predstojnikov PU o načinu zagotavljanja notranjega revidiranja niso odraz dejanskega stanja in da je pokritost PU z notranjim revidiranjem v letu 2020 lahko celo slabša od prikazane. Po mnenju UNP je eden od razlogov za to neustrezna seznanjenost predstojnikov z vlogo in nalogami notranjega revidiranja ter dejstvo, da ju pogosto zamenjujejo z drugimi oblikami (zunanjega) nadzora.

UNP pričakuje, da bo prav izobraževanje predstojnikov s področja notranjega revidiranja in odgovornega poslovodenja kot tudi uvedba enotne informacijske podpore notranjemu revidiranju PU v prihodnosti prispevalo k izboljšanju stanja na tem področju.

3.2. Spremljanje NNJF na podlagi letnega poročanja notranjerevizijskih služb (NRS) in zunanjih izvajalcev

Izvajanje funkcije notranjega revidiranja UNP vsako leto spremlja in analizira na podlagi posredovanih letnih poročil ter tudi z vprašalnikom, ki je izdelan posebej za NRS in posebej za zunanje izvajalce storitev notranjega revidiranja.

Izvajanje funkcije notranjega revidiranja v letu 2020 je bilo analizirano z vidikov:

- organiziranosti notranjega revidiranja,
- izvajanja funkcije notranjega revidiranja v času pandemije COVID-19,
- obsega, strukture in učinkov opravljenega notranjerevizijskega dela, vključno z izpolnjevanjem priporočil in

- zrelosti revizijskega okolja notranje revizije na področju upravljanja in obvladovanja tveganj ter usposobljenosti notranje revizije za prepoznavanje ključnih tveganj PU,

pri čemer je UNP spremljal tudi napredek, ki so ga predstojniki ter izvajalci notranjega revidiranja PU (tako NRS kot zunanji izvajalci) v letu 2020 uresničili na področjih, kjer so bila v predhodnem poročilu o stanju NNJF izpostavljene ključne slabosti sistema NNJF.

3.2.1 Organiziranost notranjega revidiranja

Po podatkih UNP je tako bilo na dan 31. 12. 2020 pri PU vzpostavljenih in delujočih **38 NRS**, od tega 28 lastnih NRS in deset skupnih NRS. Kljub temu, da je bila v letu 2020 ukinjena ena NRS, organizirana na nivoju posrednega PU državnega proračuna,[17] je bila na nivoju občinskih proračunov vzpostavljena ena skupna NRS.[18]

68,6 %

PU si notranje revidiranje zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca – že vrsto let prevladujočo obliko zagotavljanja notranjega revidiranja PU.

V register zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja, ki ga vodi UNP, je bilo na dan 31. 12. 2020 vpisanih 107 zunanjih izvajalcev. Že vrsto let je najem zunanjega izvajalca prevladujoča oblika zagotavljanja notranjega revidiranja PU in tudi v letu 2020 glede tega ni prišlo do opaznih sprememb. Kar 68,6 odstotkov od 1852 PU, ki so si v letu 2020 zagotavljali notranje revidiranje,[19] je v Izjavi o oceni NNJF navedlo, da so si ga v tem letu zagotovili z najemom zunanjega izvajalca.

Podrobnejši podatki o organiziranosti notranjega revidiranja in kadrovski zasedenosti NRS so podani v ***Prilogi 3*** tega poročila.

3.2.1.1 Zagotavljanje funkcije notranjega revidiranja z NRS

Analiza podatkov izvajanje funkcije notranjega revidiranja v letu 2020 je izdelana na podlagi podatkov tistih NRS, ki so predložile vprašalnik. Od 38 delujočih NRS na dan 31. 12. 2020 je vprašalnik o delu NRS v letu 2020 oddalo **36 NRS.**[20] Iz analize predloženih vprašalnikov izhaja, da so lastne in skupne NRS, ki so oddale vprašalnik, v letu 2020 zagotavljale notranje revidiranje za **552 PU**, kar je **za 30 PU** (šest odstotkov) **več** kot leto poprej. Povečanje števila PU, ki imajo zagotovljeno notranje revidiranje z lastno oziroma skupno NRS, gre pripisati predvsem vzpostavitvi nove skupne NRS,[21] ki zagotavlja notranje revidiranje za 58 PU.

[17] Služba za notranjo revizijo UKC Ljubljana.

[18] Skupna služba za notranjo revizijo pri Medobčinski upravi Mestne občine Nova Gorica, Občine Ajdovščina in Občine Brda.

[19] Izjavo o oceni NNJF za leto 2020 je oddalo 2613 PU, vendar pa niso vsi PU (glede na višino proračuna oz. finančnega načrta) imeli obveznosti zagotavljanja notranjega revidiranja v letu 2020.

[20] Vprašalnika o delu NRS v letu 2020 nista oddali NRS Univerze v Ljubljani in NRS SVRK, obe pa sta oddali letno poročilo za leto 2020.

[21] Skupna služba za notranjo revizijo pri Medobčinski upravi Mestne občine Nova Gorica, Občine Ajdovščina in Občine Brda.

NRS, ki so oddale vprašalnik o delu NRS v letu 2020, so na dan 31. 12. 2020 zaposlovale **76 notranjih revizorjev** s pridobljenim nazivom DNR ali PDNR, ki je zakonsko zahtevan pogoj za opravljanje notranjega revidiranja PU. To je **le en notranji revizor več** kot leto poprej. Velja poudariti, da se je skupno število zaposlenih v NRS PU v letu 2020 glede na preteklo leto zmanjšalo za pet uslužbencev (81 javnih uslužbencev, v preteklem letu pa 86) ter se tudi v letu 2020 nadaljuje trend upadanja števila zaposlenih v NRS, ki je zabeležen že od leta 2017.



Med 36 NRS, ki so oddale vprašalnik o delu v letu 2020, je kar 17 NRS (47 odstotkov) takšnih, kjer je zaposlen le en notranji revizor. Glede na leto 2019 se je število NRS z enim samim revizorjem povečalo za eno, in sicer na račun ustanovitve nove skupne NRS, organizirane na nivoju občinskih proračunov.

78 %

vodij NRS navaja, da nima dovolj notranjih revizorjev za ustrezno obravnavanje ključnih tveganj.

UNP že vrsto let poudarja, da tako številčno šibka kadrovska zasedba NRS ni ustrezna za obvladovanje kompleksnejših revizijskih okolij, v katerih delujejo, kar nenazadnje potrjujejo tudi odgovori vodij NRS, saj jih je kar 28 od 36 (78 odstotkov) navedlo, da NRS nima dovolj notranjih revizorjev za ustrezno naslavljanje ključnih tveganj PU. Da bi NRS lahko ustrezno obvladovale svoja revizijska okolja in predstojnikom dajale zagotovila o obvladovanju ključnih tveganj, bi po ocenah vodij NRS pri PU morali zaposlovati 139 notranjih zaposlujejo. Samo pri ministrstvih bi jih NRS ob obstoječih 26 notranjih revizorjih dejansko potrebovale 54 (108 odstotkov več od obstoječega števila).

6

ministrstev
ima organizirano NRS z le enim zaposlenim notranjim revizorjem.

Pomembno je izpostaviti, da jih je od 17 enoosebnih NRS kar šest, ki delujejo pri ministrstvih. Tudi pri ostalih osmih ministrstvih je kadrovska zasedba NRS šibka, saj vsa ministrstva skupaj zaposlujejo le 26 notranjih revizorjev oziroma v povprečju 1,86 revizorja na ministrstvo. V letu 2020 je prišlo pri ministrstvih do ene same nove zaposlitve notranjega revizorja, in sicer pri ministrstvu, ki je že pred tem zaposlovalo dva revizorja, medtem ko pri ministrstvih, ki zaposlujejo zgolj enega revizorja, tudi v letu 2020 ni bilo novih zaposlitev. Velja izpostaviti, da so vodje NRS šestih ministerstev z enim zaposlenim notranjim revizorjem navedli, da bi ob obstoječih šestih dejansko potrebovali še 20 notranjih revizorjev (233 odstotkov več od obstoječega). Ti podatki še dodatno potrjujejo ugotovitev, da notranjemu revidiranju pri **teh ministrstvih ni posvečena dovolj velika pozornost**, oziroma kažejo na neustrezen odnos do dejavnosti notranjega revidiranja.

Problematika nezadostnega števila zaposlenih notranjih revizorjev v NRS tudi v letu **2020 ostaja** ena od **ključnih slabosti delovanja decentraliziranega sistema notranjega revidiranja PU.**

UNP meni, da bi lahko reorganiziranje sistema notranjega revidiranja, kot je bil MF predstavljen v dokumentu »Sistem notranjega revidiranja kot sestavni del sistema notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji s predlogi za izboljšanje njegove uspešnosti in učinkovitosti«, znatno prispevalo k izboljšanemu upravljanju predvsem v finančno najpomembnejših PU (ministrstvih) ter posledično pravilnemu in smotrnemu poslovanju ter doseganju strateških ciljev Vlade RS.

Dodati velja, da kar 14 vodij NRS (39 odstotkov) meni, da so se pričakovanja predstojnika in/ali organa nadzora v zvezi z delom notranje revizije tudi v letu 2020 zvišala, kar dodatno potrjuje potrebo po večji kadrovski zasedenosti NRS.

NRS imajo sicer možnost kadrovski primanjkljaj v NRS nadomestiti tudi z najemom zunanjih izvajalcev storitev notranjega revidiranja, vendar pa UNP ugotavlja, da se te možne oblike krepitve kadrovskih virov NRS PU ne poslužujejo v zadostni meri. Število NRS, ki dejansko najamejo zunanje strokovnjake zaradi dopolnitve delovne zmogljivosti notranje revizije, se že dalj časa zmanjšuje (v letu 2018 je zunanjega strokovnjaka najelo devet NRS, v letu 2019 sedem, v letu 2020 pa le tri).

3.2.1.2 Zagotavljanje funkcije notranjega revidiranja z najemom zunanjega izvajalca

Izpolnjen vprašalnik o delu zunanjega izvajalca storitev notranjega revidiranja, ki ga je UNP v izpolnitev poslal vsem 107 v register vpisanim zunanjim izvajalcem, je za leto 2020 predložilo le 52 zunanjih izvajalcev (to je 49 odstotkov vseh, ki so vpisani v register). To je sicer nekoliko več kot v letu poprej,[22] še vedno pa nizek delež zunanjih izvajalcev, ki UNP predložijo vprašalnik, kaže na upravičenost opozoril UNP, da **problematika zagotavljanja ustrezne kakovosti dela zunanjih izvajalcev** in **zagotavljanja njihovega poročanja UNP** kot centralnemu organu za koordinacijo, razvoj in preverjanje sistema NNJF **zakonsko ni ustrezno urejena**.

Od 52 zunanjih izvajalcev, ki so predložili vprašalnik o delu v letu 2020, jih je 41 navedlo, da so v letu 2020 tudi dejansko izvajali notranje revidiranje pri PU. Skupaj so poročali, da so v letu 2020 izvajali notranje revidiranje pri 533 PU. Velika večina njih (93 odstotkov) navaja, da so imeli z naročnikom sklenjeno pogodbo o izvajanju storitev notranjega revidiranja,[23] skoraj vsi (95 odstotkov), ki so imeli sklenjeno pogodbo, pa tudi navajajo, da je bila pogodba o oddaji storitev zunanjega revidiranja pripravljena na podlagi stališča UNP v zvezi s Standardom 1000, ki določa obvezne vsebine te pogodbe.

Pogodba o izvajanju notranjega revidiranja, ki je kakovostna in skladna s stališčem UNP,[24] zagotavlja ustrezni temelj za izvajanje storitev notranjega revidiranja v skladu z Usmeritvami DNR in zakonskim okvirom NNJF, zato je v fazi priprave pogodbe pomembno sodelovanje med PU in izvajalcem notranjega revidiranja, kot poznavalcem področja notranjega revidiranja in zakonodajnih zahtev NNJF. V zvezi s tem je bilo ob analizi vprašalnikov ugotovljeno pomembno

[22] V letu 2019 je vprašalnik predložilo 44 zunanjih izvajalcev (42 odstotkov vseh v register vpisanih zunanjih izvajalcev).

[23] V preostalih 7 odstotkih primerov je naročnik (PU) izdal naročilnico za izvedbo notranjega revidiranja.

[24] Stališče v zvezi z Mednarodnim Standardom strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju št. 1000 – Namen, pristojnost, odgovornost in naloga »Obvezne vsebine pogodbe o oddaji storitev notranjega revidiranja zunanjemu izvajalcu storitev notranjega revidiranja v primeru, ko si PU notranje revidiranje v celoti zagotavlja z najemom zunanjega izvajalca«.

izboljšanje glede na leto poprej, saj so za leto 2020 vsi zunanji izvajalci navedli, da so v fazi priprave pogodbe sodelovali z naročnikom.[25]

Večina zunanjih izvajalcev (71 odstotkov) tudi meni, da v celoti zagotavljajo izvajanje storitev notranjega revidiranja, upoštevajoč zahteve Usmeritev DNR. Ob tem pa UNP ugotavlja, da delež tistih zunanjih izvajalcev, ki upoštevajo zahteve Usmeritev DNR v zvezi s seznanjanjem UNP z letnimi poročili o zagotavljanju notranjega revidiranja pri posameznih PU, kaže na precenjevanje stopnje skladnosti z zahtevami Usmeritev DNR na strani zunanjih izvajalcev. Z letnimi poročili o zagotavljanju notranje revizije pri PU v letu 2020 je namreč UNP seznanilo le 33 zunanjih izvajalcev, ki so skupno predložili 295 letnih poročil za 313 PU.[26] To sicer pomeni povečanje obsega poročanja za 18 odstotkov glede na leto poprej,[27] kljub temu pa je še vedno kar 75 odstotkov PU (od 1270, ki so jim notranje revidiranje v letu 2020 zagotavljali zunanji izvajalci), za katere letna poročila v seznanitev UNP niso bila predložena.

Za

75 %

PU, ki jim notranje revidiranje zagotavljajo zunanji izvajalci, letna poročila notranje revizije niso bila predložena UNP.

3.2.2 Izvajanje funkcije notranjega revidiranja v času epidemije COVID-19

V letu 2020 so bili PU zaradi pojava in posledic epidemije COVID-19 postavljeni pred nove izzive, ki so od njih zahtevale visoko stopnjo odzivnosti in agilnosti.



UNP je v začetku maja 2020 z namenom, da bi se notranjerevizijska funkcija čim hitreje prilagodila novim razmeram in bila predstojnikom PU v pomoč pri obvladovanju novo nastajajočih tveganj izdal usmeritve za izvajalce notranjega revidiranja pri PU v razmerah COVID-19. Predlagal jim je, da skupaj s poslovodstvom in organom nadzora preverijo, ali je v danih razmerah uresničevanje (pred epidemijo) potrjenih načrtov še smiselno ter jih vzpodbudil, da se s svojim delom (dajanjem zagotovil ter svetovanjem) osredotočajo na kritična področja, kjer bi bila dodana vrednost oz. korist njihovega dela največja.

53 %

vodij NRS je poročalo, da je v letu 2020 izvajalo izredne notranjerevizijske preglede oz. svetovanja, da se je zagotovilo ustrezno obvladovanje strateških tveganj PU.

Vrednost notranje revizije kot pomembne strateške funkcije v organizaciji v kriznih razmerah COVID-19 v pretežni meri ni bila zadostno prepoznana in uresničena.

Analiza vprašalnikov NRS kaže, da jih večina (78 odstotkov) ni spremenila letnih načrtov, pri čemer so vodje NRS kot razloge za to navajali, da (1) so usmeritve UNP upoštevali in jih vključili v izredne notranjerevizijske naloge, (2) so letni načrti že naslavljali ustrezna tveganja (npr. varovanje podatkov, varnost pri delu, neprekinjeno poslovanje) oz. da so (3) po posvetu s predstojnikom ugotovili, da to ni potrebno.

Glede na to, da notranja revizija predstavlja strateško funkcijo v organizaciji, ki razpolaga s širokim poznavanjem poslovanja PU kot tudi orodji za obvladovanje tveganj v kriznih razmerah, bi bilo pričakovati, da se bodo poslovodstva PU v razmerah epidemije COVID-19 še posebej posluževala storitev te funkcije. Analiza vprašalnikov NRS kaže, da temu ni bilo tako, saj je le 53 odstotkov vodij NRS poročalo, da so na pobudo predstojnikov PU v letu 2020 izvajali izredne

[25] V vprašalniku za leto 2019 je 31 odstotkov zunanjih izvajalcev navedlo, da jim sodelovanje z naročnikom pri pripravi pogodbe ni bilo omogočeno.

[26] Dva zunanja izvajalca sta pripravila letno poročilo tako, da sta vanj vključila zbirno poročanje o izvajanju notranjega revidiranja pri vseh PU, pri katerih sta v letu 2020 izvajala notranje revidiranje, kar ni skladno z Usmeritvami DNR.

[27] Za leto 2019 je bilo predloženih 249 letnih poročil za 266 PU.

notranjerevizijske preglede oz. svetovanja, da se je zagotovilo ustrezno obvladovanje strateških tveganj PU. Prav tako je le 42 odstotkov vodij NRS poročalo, da je razmere COVID-19 izkoristilo za promocijo znanj in veščin notranjih revizorjev ter pomoči poslovodstvu PU pri upravljanju oz. obvladovanju tveganj PU. Zanimivo je, da je enak odstotek vodij NRS navedel, da aktualni register tveganj PU vsebuje tudi nova ključna tveganja, ki so se pojavila v obdobju pandemije COVID-19. Posledično je mogoče sklepati, da proaktivna vloga notranje revizije še kako pomembno prispeva tudi k višji stopnji zrelosti PU na področju upravljanja in obvladovanja tveganj.

53 %

NRS načrte dela za leto 2021 ni izdelalo na podlagi posodobljenih strateških tveganj, ki lahko ogrozijo doseganje zastavljenih ciljev PU.

Čeprav kar 78 odstotkov vodij NRS ocenjuje, da so razmere COVID-19 priložnost za prevetritev revizijske ocene tveganj, pregled učinkovitosti delovanja vzpostavljenih procesov, funkcij in notranjih kontrol v PU ter ocen tveganj v registru tveganj PU, pa kar pri 53 odstotkih NRS njeni načrti dela za leto 2021 ne temeljijo na posodobljenih strateških tveganjih, ki lahko ogrozijo doseganje zastavljenih ciljev PU. To pomeni, da notranja revizija tudi v letu 2021 v več kot polovici PU ne bo usmerjala že tako omejenih virov na področja ključnih tveganj, kjer bi lahko najučinkoviteje uresničevala koristi svojega dela. Poleg tega je delež NRS, ki so v načrtih za leto 2021 naslovile nekatera izmed bolj izpostavljenih področij upravljanja oz. poslovanja PU v zahtevnih razmerah epidemije COVID-19, izredno nizek. O tem, da je bilo v načrte za leto 2021 vključeno notranje revidiranje kriznega upravljanja v PU je poročalo le 3 odstotke vodij NRS, nadzor IT kontrol je v načrte vključilo 17 odstotkov NRS, posebno pozornost pregledu prevar/zlorab kot posledic neustreznih kontrol, procedur pri delu od doma in podobnega, pa je v letni načrt za leto 2021 vključilo le šest odstotkov NRS.

86 %

NRS je bilo omogočeno pretežno delo od doma.



Vodje NRS so ocenjevali, da so bila v letu 2020, zaznamovanemu z epidemijo COVID-19, ključna tveganja poslovanja PU prepoznana predvsem v povezavi s področjem IT, neprekinjenim poslovanjem, omejenimi kadrovskimi viri za izvajanje predhodno nenačrtovanih nujnih nalog, hitrimi spremembami predpisov, nepreglednim poslovanjem, načrtovanjem in izvedbo posamičnih projektov, izvajanjem novih nalog po interventni zakonodaji (v primeru javnega zavoda), ipd.

Za uspešno preprečevanje širjenja bolezni COVID-19 je večina NRS spremenila način svojega dela in delovne procese organizirala tako, da se je delo v pretežni meri opravljalo od doma oziroma z občasnimi prihodi na delovno mesto. Le 14 odstotkov NRS je poročalo, da jim je bilo omogočeno zgolj delo na sedežu NRS, kot pretežni razlog za to pa so navajali dejstvo, da vsem zaposlenim v NRS niso bili zagotovljeni tehnični pogoji za delo od doma (prenosni računalnik, dostop do HKOM omrežja, ipd.).

Kljub spremenjenim razmeram dela, pred katere je PU postavila epidemija COVID-19, je bilo večini NRS (78 odstotkov) in zunanjim izvajalcem (66 odstotkov) omogočeno (pretežno) nemoteno delo in dostop do potrebnih podatkov ter oseb za izvedbo nalog notranje revizije. Ovire, o katerih so v zvezi s tem poročale tako NRS kot zunanji izvajalci, so bile predvsem:

- težja dosegljivosti zaposlenih, ki je bila povezana z delom na domu, bolniškimi odsotnostmi, čakanjem na delo ali obremenjenostjo zaposlenih (predvsem v primerih javnih zavodov s področja zdravstva) ter
- omejitve fizičnih pregledov procesov dela na sedežih PU.



Zaradi navedenih ovir so se načrtovane aktivnosti, povezane z izvedbo notranjih revizij, podaljšale, kar je rezultiralo v nižji uresničitvi letnih načrtov notranje revizije (večina NRS (81 odstotkov) letnega načrta za leto 2020 ni uspelo uresničiti) oz. v zmanjšanem obsegu storitev notranjega revidiranja (o čemer je poročalo kar 36 odstotkov NRS ter 37 odstotkov zunanjih izvajalcev).

Razmere COVID-19 so bile razlog za **nižji obseg storitev notranjega revidiranja** oz. nižjo uresničitev letnega načrta NRS.

Komunikacija vodij NRS s predstojniki PU je bila v času razmer COVID-19 pri večini PU enaka kot pred izrednimi razmerami, pri čemer so vodje NRS ministrstev na področju komunikacije s predstojniki morale narediti nekaj več naporov, saj je pričetek epidemije sovpadal z menjavo vodstev ministrstev, ki so ključni oz. najpomembnejši deležniki notranje revizije. O bistveno slabši komunikaciji oz. o tem, da te sploh ni bilo, so poročali le 3 vodje NRS (ene, vzpostavljene na nivoju ministrstva, ene na nivoju javnega zavoda in ene na nivoju občin).

Iz podatkov, pridobljenih v okviru analize vprašalnikov o delu NRS, je mogoče zaključiti, da so NRS, ki so v preteklosti poročale o tem, da so bile vključene v redno sodelovanje s predstojniki ter bile redno udeležene na pomembnejših sestankih vodstev, tudi v razmerah epidemije COVID-19 ohranjale ali krepile odnos s poslovodstvom ter so s svojim notranjerevizijskim delom v obliki izvajanja izrednih nalog oz. svetovanj PU zagotavljale pomoč in koristi pri obvladovanju (operativnih in strateških) tveganj PU.

3.2.3 Obseg, struktura in učinki opravljenega notranjerevizijskega dela

3.2.3.1 Število notranjerevizijskih pregledov



V letu 2020 so NRS in zunanji izvajalci po podatkih v vprašalnikih skupaj opravili **788 notranjerevizijskih pregledov** (od tega NRS 230, zunanji izvajalci pa 558). Skupno število opravljenih notranjerevizijskih pregledov je bilo za dobrih 13 odstotkov manjše kot v letu 2019,[28] pri čemer je bilo zmanjšanje števila pregledov občutno večje pri NRS, ki so opravile za 30 odstotkov manj pregledov kot leto poprej, zunanji izvajalci pa so zabeležili zmanjšanje števila opravljenih pregledov za štiri odstotke glede na leto poprej.

Upad izvedenih notranjerevizijskih pregledov:

za **30 %** pri NRS	za **4 %** pri zunanjih izvajalcih

Kot je razvidno iz predhodnega poglavja, gre zmanjšanje števila opravljenih notranjerevizijskih pregledov v največji meri pripisati razmeram, povezanim z epidemijo COVID-19.

V zvezi z notranjerevizijskimi pregledi, ki so jih opravile NRS, je potrebno ponovno, kot tudi že v letu 2019, opozoriti na nesprejemljivo majhno število opravljenih notranjerevizijskih pregledov pri nekaterih NRS, organiziranih pri

[28] V letu 2019 je bilo skupno opravljenih 910 notranjerevizijskih pregledov, od tega so jih NRS opravile 328, zunanji izvajalci pa 582.

ministrstvih.[29] Stanje v zvezi s tem se je v letu 2020 glede na leto poprej še poslabšalo, saj je bilo v 14 NRS ministrstev sicer zaključenih 47 notranjerevizijskih pregledov (kar je enako kot v letu 2019), vendar kar tri NRS niso zaključile niti enega, pri dveh pa je bil zaključen en pregled. Podrobnejša analiza podatkov za pretekli dve leti pokaže, da gre za pet enoosebnih NRS, od katerih ena v obdobju dveh let ni zaključila nobenega notranjerevizijskega pregleda, pri ostalih štirih pa je bil v obdobju dveh let opravljen en sam pregled.

UNP poudarja, da v teh primerih ministrstva kljub (formalno) vzpostavljenim NRS nimajo zagotovljene ustrezno delujoče notranjerevizijske funkcije kot to zahteva 100. člen ZJF.

5,2

notranjerevizijskih pregledov na notranjega revizorja:

2,2	4,9	7,3
pri lastnih NRS	pri skupnih NRS	pri zunanjih izvajalcih

3.2.3.2 Število notranjerevizijskih pregledov glede na število revizorjev

NRS so na dan 31. 12. 2020 skupaj zaposlovale 76 državnih notranjih revizorjev (zaposleni z nazivom DNR ali PDNR), zunanji izvajalci, ki so izpolnili vprašalnik pa prav tako 76. V povprečju je en notranji revizor opravil 5,2 notranjerevizijska pregleda. Notranji revizor, zaposlen pri lastni NRS, je v povprečju opravil 2,2 pregleda, notranji revizor, zaposlen pri skupni NRS, 4,9 pregledov, notranji revizor, zaposlen (ali v drugem pogodbenem razmerju) pri zunanjem izvajalcu, pa 7,3.

Četudi je mogoče manjše povprečno število opravljenih pregledov na revizorja pri NRS, ki je posebej izrazito pri NRS, organiziranih pri ministrstvih (1,8 pregleda na revizorja), deloma utemeljiti z zahtevnostjo in kompleksnostjo revizijskih okolij večjih PU, pa UNP vsem tistim NRS, ki v posameznem letu izvedejo nič oz. zanemarljivo število notranjerevizijskih pregledov, priporoča, da hitreje naslavljajo kritična tveganja in se v večji meri osredotočijo na manj obsežne, a bolj učinkovite notranjerevizijske preglede.

3.2.3.3 Struktura notranjerevizijskih pregledov po vrstah

80 %

pregledi pravilnosti poslovanja

10 %

pregledi smotrnosti poslovanja

7 %

pregledi po 14 členu

3 %

pregledi IT področja

Iz analize podatkov v vprašalnikih NRS in zunanjih izvajalcev po vrstah notranjerevizijskih pregledov je razvidno, da pregledi pravilnosti poslovanja še naprej predstavljajo pretežni delež vseh notranjerevizijskih pregledov (632 od 788 pregledov) in predstavljajo, podobno kot v letu 2019, 80 odstotkov vseh opravljenih pregledov. Ostale vrste predstavljajo manjši delež vseh notranjerevizijskih pregledov, in sicer pregledi smotrnosti poslovanja deset odstotkov, revizije po 14. členu Pravilnika o usmeritvah NNJF sedem odstotkov, notranjerevizijski pregledi IT področja pa slabe tri odstotke.

Z vidika uresničevanja dodane vrednosti oz. koristi notranje revizije za PU je posebej neustrezen delež notranjerevizijskih pregledov smotrnosti poslovanja (deset odstotkov), s katerimi bi notranji revizorji predstojnikom PU zagotavljali pomoč pri izboljšanju učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti poslovanja v okviru doseganja strateških in operativnih ciljev PU. Ne glede na nizek delež revizij smotrnosti poslovanja pa je vseeno treba izpostaviti tudi to, da se je ta delež

[29] V letu 2019 pri dveh NRS ni bil zaključen niti en notranjerevizijski pregled, pri treh pa en sam.

v letu 2020 glede na leto poprej povečal, saj je v letu 2019 znašal le šest odstotkov. Večino (75 odstotkov) revizij smotrnosti poslovanja so opravili zunanji izvajalci, NRS pa le 25 odstotkov.

Delež pregledov po 14. členu Pravilnika o usmeritvah NNJF se je glede na leto poprej zmanjšal, saj je znašal sedem odstotkov (56 pregledov), v letu 2019 pa 14 odstotkov. Večino (73 odstotkov) so tudi pri tej vrsti notranjerevizijskih pregledov opravili zunanji izvajalci, NRS pa 27 odstotkov, pri čemer so se te vrste pregledov pretežno posluževali PU občinskega proračuna, redkeje pa PU državnega proračuna.

Ne glede na zmanjšanje števila (in deleža) pregledov, opravljenih na podlagi 14. člena Pravilnika o usmeritvah NNJF, UNP izpostavlja, da izvajanje teh pregledov ne za občino oz. ministrstvo in ne za posrednega PU, ki je predmet takšnega nadzora, ne predstavlja notranjega revidiranja v smislu izpolnjevanja zahtev 100. člena ZJF.[30] Omenjena določba Pravilnika o usmeritvah NNJF pristojnemu županu oz. ministru omogoča, da za izvajanje nadzora nad javnimi zavodi ali drugimi izvajalci javne službe uporabijo (tudi) svojo NRS. Pri tem gre za izvedbo nadzora konkretnega področja poslovanja, ki ga določi pristojni župan oz. minister, vodja notranje revizije pa o ugotovitvah (primarno) poroča ministru oz. županu, ne pa predstojniku PU, kot je to zahtevano pri notranjem revidiranju.

Pregledi na podlagi 14. člena Pravilnika o usmeritvah NNJF ne za občino oz. ministrstvo ne za posrednega PU, ki je predmet takšnega nadzora, ne predstavlja notranjega revidiranja v smislu izpolnjevanja zahtev 100. člena ZJF.

Najnižji delež med opravljenimi vrstami notranjerevizijskih pregledov še naprej predstavljajo pregledi področja IT. Delež teh pregledov se je glede na leto poprej neznatno povečal (z enega odstotka v letu 2019 na slabe tri odstotke v letu 2020), večino teh pregledov (68 odstotkov) pa so opravile NRS.

3.2.3.4 Izvajanje priporočil notranje revizije

NRS in zunanji izvajalci so v letu 2020 skupno podali 4084 priporočil, kar je 19 odstotkov manj kot leto poprej. Glede na zmanjšan obseg dela NRS in zunanjih izvajalcev je zmanjšanje števila priporočil pričakovano, ob tem pa je potrebno pripomniti, da samo število danih priporočil ni (edino) merilo učinkovitosti dela notranjih revizorjev. Za zagotavljanje uspešnega delovanja notranje revizije pri PU je predvsem pomembno podajanje sistemskih priporočil za izboljšanje obvladovanja tveganj, ki lahko ogrozijo njegove cilje.

[30] UNP že drugo leto zapored opaža in izpostavlja, da nekateri predstojniki (predvsem) občin določbo 14. člena Pravilnika o usmeritvah NNJF razumejo napačno. Večkrat namreč najemajo zunanje izvajalce za izvajanje notranjega revidiranja pri svojih javnih zavodih, in sicer na način, da pogodbo za notranje revidiranje z zunanjim izvajalcem sklenejo same občine in običajno tudi plačajo storitev, v pogodbi zelo pogosto tudi vnaprej določijo predmet notranjega revidiranja, zunanji izvajalec pa prednostno poroča občini in ne javnemu zavodu. Tak način zagotavljanja notranjega revidiranja za javne zavode ni ustrezen, saj mora biti notranja revizija neposredno podrejena predstojniku PU, ki ga revidira, vzpostaviti pa mora tudi ustrezna funkcijska razmerja z organom nadzora tega PU (pri javnih zavodih je ta organ v skladu z Usmeritvami DNR svet javnega zavoda). Poleg tega je pomembno, da se področje notranjega revidiranja določi na podlagi s strani notranje revizije predhodno izdelane revizijske ocene tveganja, pri čemer se upoštevajo (tudi) predlogi predstojnika ter organa nadzora. O izvajanju notranjega revidiranja notranja revizija v tem primeru prednostno poroča predstojniku revidiranega PU (torej javnega zavoda in ne občine), z letnim poročilom pa seznani tudi organ nadzora (ter UNP).

Le **39 %** NRS in **27 %** zunanjih izvajalcev se osredotoča na **slabosti v delovanju sistema notranjih kontrol** in išče **ključne razloge** za nastanek napak, nepravilnosti in neučinkovitosti.

NRS so v letu 2020 podale 1799 priporočil (35 odstotkov manj kot leto poprej),[31] od katerih je bilo 18 odstotkov zelo pomembnih priporočil, ki so naslavljala visoka tveganja poslovanja PU. 39 odstotkov vodij NRS je poročalo, da so bila to v pretežni meri sistemska priporočila in ne le priporočila, vezana na odpravo ugotovljenih nepravilnosti in napak.

Zunanji izvajalci so v letu 2020 podali 2285 priporočil (dva odstotka več kot leto poprej),[32] od katerih je bilo zelo pomembnih priporočil 21 odstotkov. 27 odstotkov zunanjih izvajalcev je poročalo, da so bila to v pretežni meri sistemska priporočila.

Ne glede na to, da se je tako pri NRS kot pri zunanjih izvajalcih glede na predhodno leto delež sistemskih priporočil nekoliko povečal (pri NRS za tri, pri zunanjih izvajalcih pa za dve odstotni točki), pa navedeni podatki kažejo, da bi se morali notranji revizorji s ciljem ustvarjanja dodane vrednosti za PU precej bolj osredotočati na slabosti v delovanju sistema (notranjih kontrol) in poiskati ključne razloge za nastanek napak, nepravilnosti in neučinkovitosti, ki jih ugotavljajo pri izvajanju notranjerevizijskih pregledov, in ne toliko na posledice teh slabosti.

NRS za obdobje 2018 – 2020 poročajo o dokaj visokem deležu uresničenih priporočil v primerjavi s podanimi (33 odstotkov jih je poročalo, da je delež uresničenih priporočil presegal 90 odstotkov, še nadaljnjih 31 odstotkov pa, da je delež uresničenih priporočil znašal vsaj 75 odstotkov). Podobno kot NRS so tudi zunanji izvajalci poročali o visokem deležu uresničenih priporočil v primerjavi s podanimi (39 odstotkov jih je poročalo, da je delež uresničenih priporočil presegal 90 odstotkov, še nadaljnjih 32 odstotkov pa, da je delež uresničenih priporočil znašal vsaj 75 odstotkov).

Kljub temu pa 33 odstotkov vodij NRS (in le eden od 41 zunanjih izvajalcev) meni, da se nepravilnosti in slabosti, na katere opozarjajo v svojih priporočilih, ponavljajo (najpogosteje pri občinah, nekoliko manj pogosto pri ministrstvih in javnih zavodih). Med najpogostejšimi razlogi za to navajajo (1) kadrovsko podhranjenost in fluktuacijo kadrov, (2) premajhno zavedanje pomembnosti danih priporočil ali prepočasno odzivanje nanje, (3) pomanjkljive notranje kontrole na posameznih področjih in pomanjkljivosti pri organizaciji dela, (4) nedorečene oz. nejasno opredeljene odgovornosti in naloge zaposlenih, (5) pomanjkljivo strokovno znanje, (6) hitre spremembe ciljev ter (7) odsotnost sankcij za napake.

3.2.4 Zrelost revizijskega okolja notranje revizije na področju upravljanja in obvladovanja tveganj

Zrelost revizijskega okolja notranje revizije na področju upravljanja PU ter obvladovanja tveganj se odraža predvsem v sprejeti strategiji PU, v jasno

[31] V letu 2019 so NRS podale 2787 priporočil.

[32] V letu 2019 so zunanji izvajalci podali 2243 priporočil.

opredeljenih in merljivih ciljih, ki izhajajo iz strategije, in v vzpostavljenem sistemu obvladovanja tveganj, ki temelji na izdelanem registru tveganj in popisanih ključnih poslovnih procesih. PU mora register tveganj redno pregledovati, posodabljati in uporabljati kot učinkovito orodje obvladovanja tveganj.

Zrelost revizijskega okolja notranje revizije na področju upravljanja se kaže tudi v tem, v kolikšni meri je notranja revizija vpeta v upravljanje PU ter usklajena s strategijami in cilji PU. Le v tem primeru bo za poslovodstvo predstavljala pomembnega sogovornika pri pravočasni in učinkoviti vzpostavitvi potrebnih postopkov za uspešno obvladovanje pomembnejših tveganj, s katerimi se PU sooča. Pri tem je zelo pomembno, da notranja revizija razpolaga z znanjem in sposobnostmi za prepoznavanje in ustrezno naslavljanje ključnih tveganj. V primerih ustrezne stopnje zrelosti PU na področju obvladovanja tveganj je verjetnost, da bo PU dosegel postavljene cilje in s tem uresničil sprejeto strategijo, visoka. Pri tem bo sredstva, s katerimi razpolaga, porabljal pravilno, smotrno in transparentno.

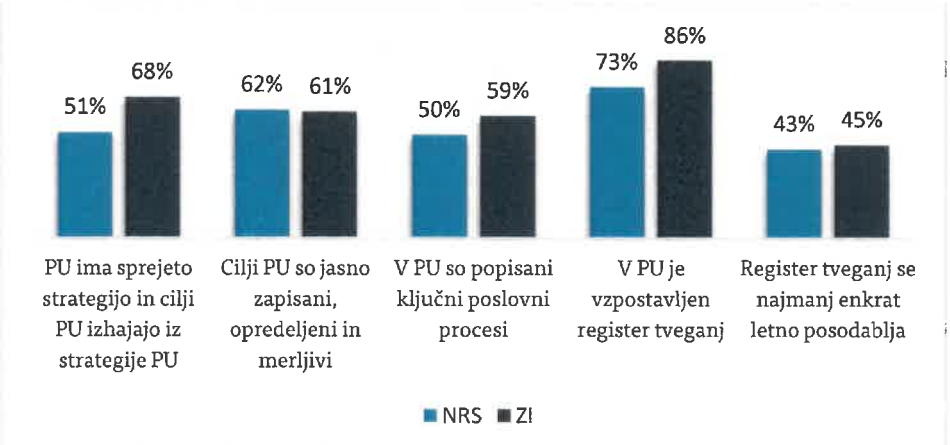
3.2.4.1 Zagotovitev temeljev delovanja sistema obvladovanja tveganj

UNP je že v letnem poročilu za predhodno leto izpostavil, da stopnja zrelosti PU glede upravljanja in obvladovanja tveganj ni takšna, kot bi jo bilo pričakovati v skoraj dvajsetih letih od uvedbe sistema NNJF. V zvezi s tem je poudaril, da je obveza popisa ključnih poslovnih procesov ter uvedbe sistema obvladovanja tveganj za izboljšano doseganje ciljev PU vsebovana v Pravilniku o usmeritvah NNJF ter da odsotnost vzpostavitve tega sistema pomeni neskladnost delovanja PU z navedenim podzakonskim aktom.

Kljub temu, da je **zahteva** za (1) razvoj in sprejem ustreznega sistema ocenjevanja in obvladovanja tveganj PU ter (2) popisa procesov **vsebovana v podzakonskem aktu**, se področje upravljanja in obvladovanja tveganj PU tudi v letu 2020 ni izboljšalo.

UNP na podlagi analize vprašalnikov o delu NRS in ZI ugotavlja, da področje upravljanja in obvladovanja tveganj tudi v letu 2020 ni doseglo pomembnejšega napredka in so se nekateri kazalniki tega področja glede na preteklo leto celo poslabšali (npr. delež PU, kjer poslovodstvo skrbi za nenehno posodobitev registrov tveganj ter delež PU, kjer so ključni poslovni procesi popisani).

Slika 1: Kazalniki zrelosti PU na področju upravljanja in obvladovanja tveganj



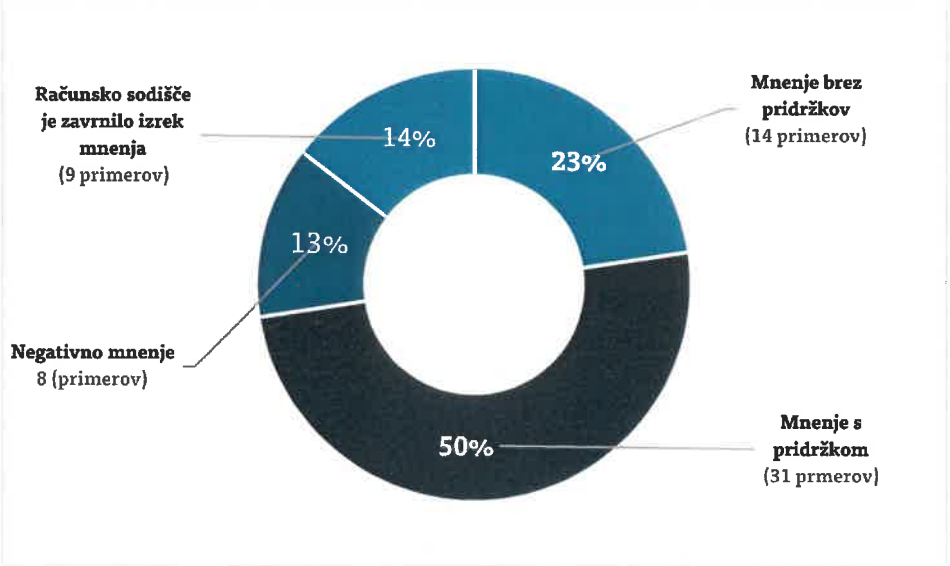
Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2020

Kot je razvidno iz zgornje slike, zunanji izvajalci (podobno kot leto poprej) v primerjavi z NRS poročajo o nekoliko višji stopnji zrelosti pri PU, ki jim zagotavljajo notranje revidiranje. Pri tem velja izpostaviti, da je to lahko tudi odraz dejstva, da NRS običajno dolgoročneje spremljajo poslovanja posameznega PU, vključenega v njihovo revizijsko okolje, ter imajo zato bolj poglobljen in objektiven vpogled v njegov sistem upravljanja ter obvladovanja tveganj. Navsezadnje temu v prid govori tudi dejstvo, da je le pri 14 odstotkih PU, ki so jim notranje revidiranje zagotavljali zunanji izvajalci, zadnja posodobitev registra tveganj upoštevala tudi tveganja, povezana z razmerami COVID-19, pri PU, vključenih v revizijska okolja NRS, pa je bilo takšnih PU bistveno več, in sicer 45 odstotkov.

Da obstajajo pomanjkljivosti v vzpostavljenem in delujočem sistemu upravljanja in obvladovanja tveganj pri PU potrjujejo tudi podatki o nepravilnostih in nesmotrnostih, ki jih pri PU zaznajo zunanje nadzorne institucije.

UNP že nekaj let zaporedoma spremlja podatke o izdanih mnenjih RSRS in drugih nadzornih institucij pri tistih PU, ki imajo več let delujoče NRS,[33] rezultati analize pa iz leta v leto kažejo podobno stanje. V letu 2020 je RSRS pri teh PU le v 23 odstotkih primerov revizij podalo mnenje brez pridržka kar kaže na rahlo izboljšanje glede na leto poprej.[34] Še vedno pa je delež primerov, v katerih je RSRS podalo negativno mnenje oz. je izrek mnenja zavrnilo, visok in skupaj znaša 27 odstotkov ter predstavlja poslabšanje glede na leto 2019.[35]

Slika 2: Struktura mnenj RSRS v revizijah, opravljenih pri PU z več let delujočimi NRS



Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2020

[33] O tem, da so bile pri PU, ki sodijo v revizijsko okolje posamezne NRS, v letu 2020 izvedene revizije RSRS, je v vprašalnikih poročalo 21 od 36 NRS (58 odstotkov), v letu 2019 je bil ta delež 68 odstotkov, v letu 2018 pa 61 odstotkov.

[34] V letu 2019 je bilo mnenje brez pridržka podano v 21 odstotkov revizij, v letu 2018 pa je bil ta delež enak kot v letu 2020, 23 odstoten.

[35] V letu 2019 je bil ta delež 25 odstotkov.

Podobno stanje je v primerih izvedenih mnenj drugih nadzornih institucij,[36] saj so za leto 2020 vodje poročale, da so bile kar v 87 odstotkih revizijskih poročil, izdanih s strani domačih ali tujih nadzornih institucij,[37] ugotovljene nepravilnosti oz. pomanjkljivosti v poslovanju PU, medtem ko je bilo v letu 2019 takih primerov 84 odstotkov, v letu 2018 pa 79 odstotkov.

3.2.4.2 Vpetost notranje revizije v upravljanje PU in njena uskladitev s strategijami in cilji PU



Ustrezen odnos poslovodstva do notranje revizije in predvsem njena vključenost v upravljanje PU je eden od temeljnih predpogojev, da notranja revizija pridobiva ključne informacije o poslovanju PU, kar ji omogoča pravočasen odziv na spremembe in na z njimi povezana nova tveganja.

Poslabšanje odnosa poslovodstev PU do notranje revizije v letu 2020:

le **42%**

vodij NRS sodeluje na pomembnejših sestankih vodstev PU.

Analiza podatkov kaže, da se je v letu 2020 odnos poslovodstev PU do notranje revizije celo nekoliko poslabšal, saj le 42 odstotkov (v predhodnem letu pa 59 odstotkov) sodeluje na vseh pomembnejših sestankih vodstev PU. Poglobljena analiza podatkov kaže, da je večina od NRS, katerih vodje so sicer redno vključeni v najpomembnejšo komunikacijo znotraj PU, tudi v kriznih razmerah, ki so nastopile zaradi epidemije COVID-19, zagotavljala ustrezen prispevek k upravljanju PU. Kar 73 odstotkov teh NRS je namreč v letu 2020 na pobudo predstojnika izvajalo izredne notranjerevizijske preglede oz. svetovanja, da se je zagotovilo ustrezno obvladovanje strateških tveganj PU. Enak odstotek teh NRS je poročal, da se obseg storitev notranjega revidiranja zaradi razmer COVID-19 ni zmanjšal. Vse od teh NRS pa so poročale, da so v letu 2020 revizijsko obravnavale ključno tveganje PU oz. predstojniku podale zagotovila o njegovem obvladovanju.

Pozitivna korelacija med rednim sodelovanjem notranje revizije z najvišjim vodstvom PU ter ustrezneje vzpostavljenimi postopki upravljanja PU, je razvidna tudi iz analize podatkov vprašalnikov NRS. NRS, katerih vodje so redno vključene v najpomembnejše sestanke vodstva PU, so kar za 98 odstotkov PU, vključenih v njihova revizijska okolja, poročale, da imajo popisane ključne poslovne procese. Pri 86 odstotkih PU, vključenih v njihova revizijska okolja, so registri tveganj vzpostavljeni, pri kar 84 odstotkih pa se tudi redno posodabljajo.

3.2.5 Usposobljenost notranje revizije za prepoznavanje ključnih tveganj PU



Notranja revizija kot celota mora imeti ali pridobiti znanje, veščine ali druge sposobnosti, ki so potrebne pri opravljanju njenih nalog. V tem okviru mora biti v prvi vrsti usposobljena za to, da prepozna, katera so ključna tveganja poslovanja PU, ki lahko ogrozijo doseganje njegovih strateških usmeritev ter ciljev, ki izhajajo iz njih. Le kakovostno ovrednotenje najpomembnejših tveganj namreč

[36] O tem, da so bile pri PU, ki sodijo v revizijsko okolje posamezne NRS, v letu 2020 izvedene revizije oz. inšpekcije s strani domačih ali tujih nadzornih institucij, je poročalo 15 (42 odstotkov) NRS (v letu 2019 je bil ta delež 51 odstotkov, v letu 2018 pa 37 odstotkov).

[37] To so bile: Evropska komisija, OECD, UNP, Varuh človekovih pravic, SVRK, Evropska komisija, Evropsko računsko sodišče.

notranji reviziji omogoči, da predstojniku pravočasno predlaga svoje delovanje na tistih področjih, kjer so lahko koristi njenega dela največje.

Nezadovoljiva usposobljenost notranje revizije za prepoznavanje in obravnavo ključnih tveganj PU:

UNP je že v poročilu o stanju NNJF, izdanem v letu 2020, opozarjal na problematiko naslavljanj ključnih tveganj poslovanja PU, saj je na podlagi analize pridobljenih podatkov letnih poročil in vprašalnikov o delu NRS ugotavljal, da NRS in zunanji izvajalci pri prepoznavanju ključnih tveganj PU zelo redko izhajajo iz strateških namer oz. strateških načrtov, programov dela oz. projektov PU ter se v večji meri (še vedno) osredotočajo na splošna tveganja poslovanja. V zvezi s tem je NRS in zunanje izvajalce opozoril, da bi bilo pričakovati, da se notranja revizija prične osredotočati tudi na strategije in doseganje strateških ciljev posameznega PU.

1. Težave notranjih revizorjev PU pri prepoznavanju in opredelitvi ključnih tveganj.

Analiza podatkov vprašalnikov in letnih poročil kaže, da se stanje na tem področju v letu 2020 ni izboljšalo. Poleg tega, da so tako vodje NRS kot zunanji izvajalci kot ključna tveganja le redko navajali vsebinska tveganja, vezana na uresničevanje strateških ciljev PU, pa UNP ugotavlja tudi, da oboji tveganja pogosto (1) zamenjujejo z nepravilnostmi, ki jih ugotavljajo (npr. neustreznost organiziranosti in kadrov, odsotnost notranjih kontrol, neizpolnjevanje zastavljenih ciljev, neustrezno varovanje osebnih podatkov, nespoštovanje oz. kršitve predpisov,) ali (2) navajajo le širše področje, kjer se tveganja udejanjajo (npr. izvajanje vzgojno – izobraževalnega procesa, IT področje, načrtovanje in izvedba projektov, področje evidenčnega knjiženja in pravilnost sestave računovodskih izkazov po denarnem toku) oz. (3) navajajo dejavnike, iz katerih tveganja izvirajo (npr. kompleksnost poslovanja, epidemija COVID-19, menjava kadrov, smotrnost poslovanja).

2. Le redko se izvajajo pregledi področja IT, čeprav večina vodij NRS meni, da tveganja področja predstavljajo ključna tveganja PU.

V povezavi z usposobljenostjo za prepoznavanje tveganj UNP posebej izpostavlja dve zahtevi Usmeritev,[38] ki se nanašata na **prepoznavo ključnih tveganj informacijske tehnologije** ter **tveganj prevare**. Od državnih notranjih revizorjev se namreč pričakuje, da dovolj dobro poznavajo ključna tveganja informacijske tehnologije ter da imajo dovolj znanja za oceno tveganja prevare in način njegovega obravnavanja v organizaciji. Analiza podatkov vprašalnikov in letnih poročil kaže, da:

- kljub temu, da kar 64 odstotkov vodij NRS meni, da tveganja s področja informacijske tehnologije predstavljajo ključna tveganja PU, je delež notranjerevizijskih pregledov tega področja predstavljal le 5 odstotkov vseh izvedenih notranjerevizijskih pregledov, ki so jih NRS opravile v tem letu;

[38] Standard 1210.A2 Usmeritev »Notranji revizorji morajo imeti dovolj znanja, da ocenijo tveganje prevare in način njegovega obravnavanja v organizaciji, vendar se od njih ne pričakuje, da bi imeli strokovno znanje osebe, katere glavna naloga je odkrivati in preiskovati prevare« ter Standard 1210.A3 Usmeritev »Notranji revizorji morajo dovolj dobro poznati ključna tveganja informacijske tehnologije ter kontrole in razpoložljive tehnološko zasnovane revizijske metode za izvedbo dodeljenega posla. Vendar pa se od vseh notranjih revizorjev ne pričakuje, da bi imeli strokovno znanje in izkušnje notranjega revizorja, katerega glavna naloga je revidiranje informacijske tehnologije.«

- se delež NRS in zunanjih izvajalcev, ki ocenjujejo, da imajo dovolj znanja za oceno tveganja prevare in način njegovega obravnavanja v PU glede na predhodno leto ni bistveno spremenilo in jih še vedno 22 odstotkov (v predhodnem letu pa 25 odstotkov) meni, da notranja revizija kot celota nima dovolj znanja, da oceni tveganje prevare in način njegovega obravnavanja v PU. Iz tega razloga obstaja velika verjetnost, da je pogostost koruptivnih dejanj, ki so jih NRS in zunanji izvajalci zaznali pri PU, katerim so zagotavljali notranje revidiranje v letu 2020 (pri 1085 PU so zaznali zgolj dva primera)[39], podcenjena. Prav tako na podlagi tega lahko sklepamo, da ključna tveganja prevar pri več kot petini PU niso bila ustrezno prepoznana in naslovljena.

3. Pri več kot petini PU ključna tveganja prevar niso bila ustrezno prepoznana in naslovljena, ker NRS in zunanji izvajalci menijo, da nimajo dovolj znanja za ocenitev teh tveganj in način njihove obravnave v PU.

Od dveh NRS, ki sta v letu 2020 zaznali znake koruptivnih dejanj, je ena poročala predstojniku, druga pa je navedla, da je notranjerevizijsko poročilo še v fazi osnutka pred usklajevanjem. UNP v zvezi s tem poudarja, da je v skladu z **18. členom Pravilnika o usmeritvah NNJF** notranji revizor, ki pri svojem delu ugotovi nepravilnost, ki kaže na povzročitev večje škode ali sumi, da gre za kaznivo dejanje, dolžan **nemudoma obvestiti predstojnika oz. poslovodni organ in tudi UNP.**

Ko so se morali vodje NRS in zunanji izvajalci opredeliti za eno ključno tveganj v revizijskem okolju njihove NRS, so najpogosteje navajali naslednja tveganja (oz. področja/nepravilnosti, iz katerih izvirajo):[40] neskladnost poslovanja, tveganja upravljanja človeških virov (številne kadrovske menjave, neustreznost organiziranosti in kadrov), odsotnost postopkov, podlag/načrtov za neprekinjenost poslovanja, kompleksnost poslovanja, neuspešnost delovanja zaradi razmer COVID-19, neizpolnjevanje (strateških) ciljev, izvajanje skrbništva pogodb, tveganje informacijske varnosti in informacijskih tehnologij, drobljenje javnih naročil, neustrezno urejanje sprememb pogodbenih določil (nesklepanje aneksov), neustrezno upravljanje z dokumentarnim gradivom, obvladovanje dela v epidemioloških razmerah, nepravilen obračun dežurstva, tveganja upravljanja javnih zavodov, tveganja na področju javnih naročil ter obračuna plač.

Kar **22 odstotkov** vodij NRS in **27 odstotkov** zunanjih izvajalcev je poročalo, da pri PU, vključenih v njihova revizijska okolja, ključnega tveganja v letu 2020 niso ustrezno obravnavali. Kot razlog za to so:

- vodje NRS navajali: (1) preveliko kompleksnost tveganja in s tem povezano premajhno usposobljenost NRS, (2) dejstvo, da je NRS v svojih poročilih že večkrat opozorila na konkretno tveganje, pa kljub temu ni bilo ustrezno obvladovano, (3) sledenje predhodno potrjenemu letnemu načrtu notranje revizije, ki konkretnega tveganja še ni vključevalo, (4) problematičen splošni odnos vodstva PU do upravljanja/tveganj/kontrol;

Pomemben delež NRS in zunanjih izvajalcev ključnega tveganja PU v letu 2020 ni ustrezno obravnavala.

[39] Po poročanju NRS in zunanjih izvajalcev sta takšne znake zaznali dve NRS, ti znaki pa so se nanašali na neuveljavljanje zakonite predkupne pravice za nepremičnino, na kateri obstaja javni interes, in na favoriziranje posameznih ponudnikov pri javnem naročanju.

[40] Tako vodje NRS in zunanji izvajalci so bili v vprašalniku pozvani, da opredelijo ključna tveganja, vendar so večinoma navajali nepravilnosti oz. področja, iz katerih izvirajo ključna tveganja.

- zunanji izvajalci navajali predvsem dejstvo, da so njihove storitve financirane na podlagi pogodbe, kjer je predmet notranjerevizijskega pregleda že vnaprej določen ter da vseh ključnih tveganj (sploh pri PU, kjer storitve notranjega revidiranja zagotavljajo prvič) ne zmorejo nasloviti.

Po mnenju UNP je ustrezno prepoznavanje in obravnavanje ključnih tveganj PU odgovornost vsakega vodje notranje revizije, ne glede na obliko njene organiziranosti. Notranjerevizijska funkcija nikakor ne more zagotavljati ustrezne koristi za PU, če se tekoče ne usposablja za učinkovito prepoznavanje ključnih tveganj ter agilno usmerja svoje omejene vire na področja, ki so najpomembnejša za uspešno doseganje ciljev PU.

3.3. Preverjanje delovanja NNJF

3.3.1 Izvajanje pregledov skladnosti notranje revizije z Usmeritvami za državno notranje revidiranje

Podlaga za izvajanje pregledov skladnosti organiziranosti in delovanja notranje revizije PU z Usmeritvami DNR je 101. člen ZJF. Cilj teh pregledov je predstojnikom PU podati mnenje o tem, ali sta organiziranost in delovanje notranje revizije v njihovem okolju skladna z Usmeritvami DNR ter jim podati priporočila za izboljšanje stanja. V okviru izvajanja pregledov skladnosti UNP izvaja tudi ocenjevanje ustreznosti izvedenih ukrepov za izvedbo priporočil, podanih v okviru pregledov skladnosti.

V letu 2020 je UNP izvajal in zaključil 41 ocenjevanj ustreznosti izvedenih ukrepov za izvedbo priporočil, podanih v okviru pregledov skladnosti NR, in sicer v (1) Mestni občini Ljubljana, (2) Ministrstvu za okolje in prostor, (3) Ministrstvu ta finance (4) Ministrstvu za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti ter (5) 37 občinah, ki jim notranje revidiranje zagotavlja skupna NRS, organizirana v okviru Združenja občin Slovenije.

3.3.2 Zagotavljanje notranjega revidiranja PU

Podlaga za izvajanje notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega oz. občinskega proračuna, ki niso dolžni zagotoviti lastne NRS ter niso najeli zunanjega izvajalca, je 101. člena veljavnega ZJF. V sklopu zagotavljanja notranjega revidiranja UNP izvaja tudi t.im. porevizijske preglede, v katerih preverja ustreznost izvedenih ukrepov za uresničitev priporočil, podanih v okviru posameznega notranjerevizijskega pregleda.

V letu 2020 je UNP izvedel t.i. porevizijski pregled ter izdal poročilo o ustreznosti izvedenih ukrepov za uresničitev priporočil, podanih v okviru notranje revizije v Centru za usposabljanje Elvire Vatovec Strunjan.

Potrebno je opozoriti, da je UNP na podlagi 6. odstavka 101. člena ZJF sicer zavezan k zagotavljanju notranjega revidiranja PU, vendar se pri tem **pojavlja problematika nezdružljivosti dveh vlog UNP - kot izvajalca notranjega revidiranja pri PU ter nadzornega organa sistema.**

UNP ponovno izpostavlja potrebo po vsebinski prenovi pravnih podlag področja NNJF, saj so obstoječe podlage zastarele in ne omogočajo ustreznega nadaljnjega razvoja tega področja v smeri povečanja njegove učinkovitosti in uspešnosti. Področje notranjega revidiranja in upravljanja v javnem sektorju sta bila na globalni ravni, v času od uvedbe tega sistema v RS (v letu 2002) do danes, predmet nenehnega strokovnega razvoja in sprememb. Da bi lahko to področje tudi v RS sledilo zahtevam in smernicam sodobnega globalnega razvoja, so vsebinske spremembe ZJF v delu, ki ureja področje NNJF, kot tudi njegovih podzakonskih aktov tega področja (predvsem Pravilnika o usmeritvah NNJF, pa tudi Pravilnika o pogojih za pridobitev naziva DNR in PDNR) nujne.

4. POVZETEK PRIMEROV DOBRE PRAKSE

Na podlagi analize podatkov, posredovanih v letnih poročilih NRS za leto 2020 ter opravljenih pregledov skladnosti v preteklih letih, UNP izpostavlja naslednje primere dobre prakse:



1. **Proaktivna vloga notranje revizije pri vzpostavitvi in delovanju učinkovitega procesa izdelave Izjave o oceni NNJF**: na pobudo NRS so v PU pred leti pristopili k izdelavi interne informacijske rešitve, namenjene učinkoviti izvedbi samoocenitve kot podlage za pripravo izjave. Programska podpora je oblikovana na način, da se v najkrajšem možnem času pridobijo pomembne informacije o vseh posameznih sestavinah sistema NNJF ter o trendu njihovega spreminjanja. NRS si prizadeva, da vodje organizacijskih enot spoznajo vse elemente NNJF, saj jih lahko le na ta način vključijo v svoje organizacijske in vodstvene odločitve, jih ustrezno in objektivno ocenijo ter podajajo predloge za izboljšave. Po mnenju vodje NRS so največje koristi uvedenega sistema predvsem učinkovitost izdelave izjave (celoten proces od priprave do podpisa izjave traja približno 14 dni, pri čemer NRS porabi največ tri delovne dni, rezultate po posameznih sestavinah sistema NNJF aplikacija ustrezno obdela), objektivnost rezultatov (odgovori so podprti s sklicem na ustrezna dokazila) ter predlogi/tveganja, ki jih vodje zapišejo med samoocenjevanjem v besedilnem delu. Predstavitev analize in rezultatov samoocenitve se obravnava na kolegiju predstojnika, kjer se s sklepi sprejme tudi aktivnosti za izboljšanje in način njihovega spremljanja.



2. **Uresničevanje učinkovite pomoči PU v obdobju epidemije COVID-19**: NRS, ki so v preteklosti uspele izgraditi trden in ustrezen odnos s poslovodstvi PU ter njihovim revizijskim okoljem, so tudi v obdobju posebnih razmer, ki jih je povzročila epidemija COVID-19, učinkovito uresničevale svojo vlogo v okviru uspešnega in učinkovitega upravljanja PU. Zaradi novih tveganj, s katerimi so se soočali PU, so bile sposobne hitro prilagoditi (letne) načrte in svoje vire usmeriti na najbolj pereča področja poslovanja PU. Njihova vloga znotraj PU se je na ta način še okrepila, razmere COVID-19 pa so uspele uspešno izkoristiti za promocijo znanj in veščin notranjih revizorjev ter pomoč poslovodstvu PU pri upravljanju oz. obvladovanju tveganj PU.

5. POVZETEK SISTEMSKIH NEUČINKOVITOSTI NNJF

Na podlagi 22. člena Pravilnika o usmeritvah NNJF UNP v letnem poročilu o stanju NNJF poda analizo sistemskih neučinkovitosti, na podlagi katerih so predlagani ukrepi za njihovo izboljšavo.

V letu 2020 so se pričele izvajati aktivnosti za izobraževanje predstojnikov, medtem ko drugi ukrepi za izboljšanje stanja NNJF, ki jih je UNP predlagal v letnih poročilih za leta 2018 in 2019, niso bili izvedeni, saj so prednostno vezani na spremembo pravnih podlag, ki urejajo področje NNJF. Zaradi navedenega razloga sistemske neučinkovitosti sistema NNJF tudi v letu 2020 ostajajo enake kot v predhodnih letih.

5.1. Notranje kontroliranje in uresničevanje poslovodske odgovornosti predstojnikov PU

Kljub zahtevnim in spreminjajočim se razmeram epidemije COVID-19, s katerimi so bili v letu 2020 soočeni predstojniki PU, se njihove ocene o stanju NNJF v poslovnih okoljih, za katere so odgovorni, niso spremenile in ostajajo na enako visoki ravni kot v obdobju od 2015 - 2020.

Po mnenju UNP ocene predstojnikov, podane v izjavi o oceni NNJF, pogosto ne temeljijo na objektivnih podlagah, saj analiza poročanj notranjih revizorjev ter zunanjih nadzornih institucij kaže na slabosti upravljanja PU ter težave na področju obvladovanja tveganj. Te se kažejo ne samo v pomanjkljivostih vzpostavljenih sistemov obvladovanja tveganj (npr. nedoločenosti strategij in ciljev, ki bi izhajali iz njih, odsotnosti opredelitve ter ovrednotenja ključnih tveganj, odsotnosti oz. neuporabe registrov tveganj kot pomembnega okvira oz. orodja predstojnika za obvladovanje tveganj), temveč tudi v nepravilnem razumevanju funkcije notranjega revidiranja kot pomembne pomoči predstojniku pri doseganju ciljev PU. Ker jo predstojniki pogosto zamenjujejo z drugimi oblikami (zunanjega) nadzora, je posledično notranja revizija premalo vključena v delovanje PU, predstojniki oz. vodstva PU pa so glede sodelovanja z njo pogosto neodzivna.

Po mnenju UNP bodo aktivnosti izobraževanja in usposabljanja predstojnikov s področja NNJF in odgovornega poslovodenja, ki so bile pričete v letu 2020, skupaj z uvedbo nove Izjave predstojnika pomembno prispevale k izboljšavam na tem področju, pri čemer je zelo pomemben razmislek o preverjanju verodostojnosti podatkov v novi Izjavi.

5.2. Notranje revidiranje

Ključne neučinkovitosti sistema notranjega revidiranja PU v letu 2020 izvirajo predvsem iz dejstva, da popolnoma decentraliziran sistem notranjega revidiranja, kot je uveden v RS, v okoliščinah aktualne zrelosti PU na področju upravljanja in obvladovanja tveganj, ne daje takšnih rezultatov, kot je bilo pričakovano ob njegovi uvedbi. Tudi v letu 2020 ključne slabosti tako ostajajo: (1) kadrovska podhranjenost NRS, predvsem v finančno pomembnejših PU, ter

nadaljevanje trenda upadanja števila zaposlenih v NRS PU, (2) nezadostna usposobljenost notranje revizije za prepoznavanje ključnih tveganj PU, (3) nezadostno sodelovanje notranje revizije z vodstvi PU ter posledično njena šibka vključenost v upravljalne procese PU in (4) težave pri zagotavljanju skladnosti notranjega revidiranja z zakonskimi in strokovnimi zahtevami v primerih, ko PU za izvedbo notranjega revidiranja najemajo zunanje izvajalce.

UNP ponovno poudarja pomen reorganiziranja sistema notranjega revidiranja, kot ga je predlagal v dokumentu »Sistem notranjega revidiranja kot sestavni del sistema NNJF v RS s predlogi za izboljšanje uspešnosti in učinkovitosti«. Po mnenju UNP namreč aktualni način organiziranosti in delovanja notranjerevizijske funkcije pri PU ne zagotavlja največjega možnega prispevka k obvladovanju prisotnih tveganj PU ter k zagotavljanju pravilne in smotrne porabe javnofinančnih sredstev. Učinki slabosti sistema notranjega revidiranja so bili še toliko bolj razvidni v kriznih razmerah, ki jih je povzročila epidemija COVID-19. V pretežni meri namreč v tem obdobju niso bile zadostno prepoznane in uresničene vse možne koristi, ki bi jih notranja revizija, kot ena od pomembnih strateških funkcij v organizaciji, lahko zagotavljala, če bi imela ustrezne vire, strokovna znanja s področja obvladovanja aktualnih ključnih tveganj ter bila bolj intenzivno vključena v upravljanje PU. Uvedba projekta e-Notranja revizija bo sicer pomembno vplivala na poenotenje dela notranje revizije PU, k njeni večji učinkovitosti ter k zagotavljanju objektivnejših informacij. Glede na naravo ključnih pomanjkljivosti sistema notranjega revidiranja v RS pa UNP ocenjuje, da bo pomembnejši napredek na tem področju mogoč le z njegovim reorganiziranjem, predvsem v finančno najpomembnejših PU, kot so npr. ministrstva.

Težave NRS in zunanjih izvajalcev pri prepoznavanju in obravnavanju ključnih tveganj PU onemogočajo, da bi notranja revizija lahko pravočasno delovala na področjih, kjer bi njeno delo ustvarjalo največ koristi. **UNP načrtuje,** da poleg izobraževanj in usposabljanj predstojnikov, **organizira tudi izobraževanja za notranje revizorje PU, ki bodo naslavljala področja upravljanja tveganj ter revidiranja področij,** za katera notranji revizorji ocenjujejo, da nimajo dovolj usposobljenosti (predvsem IT ter z njimi povezana področja, prepoznavanje in obvladovanje tveganj, ipd.).

UNP posebej opozarja na PU, ki si notranje revidiranje v celoti zagotavljajo z najemom zunanjega izvajalca, saj za te PU – zaradi neustrezne ureditve poročanja zunanjih izvajalcev v zakonskih oz. podzakonskih aktih, UNP ne pridobiva potrebnih informacij o izvajanju notranjega revidiranja PU. Celovitost informacij o stanju NNJF v RS je tudi iz tega razloga pomembno okrnjena.

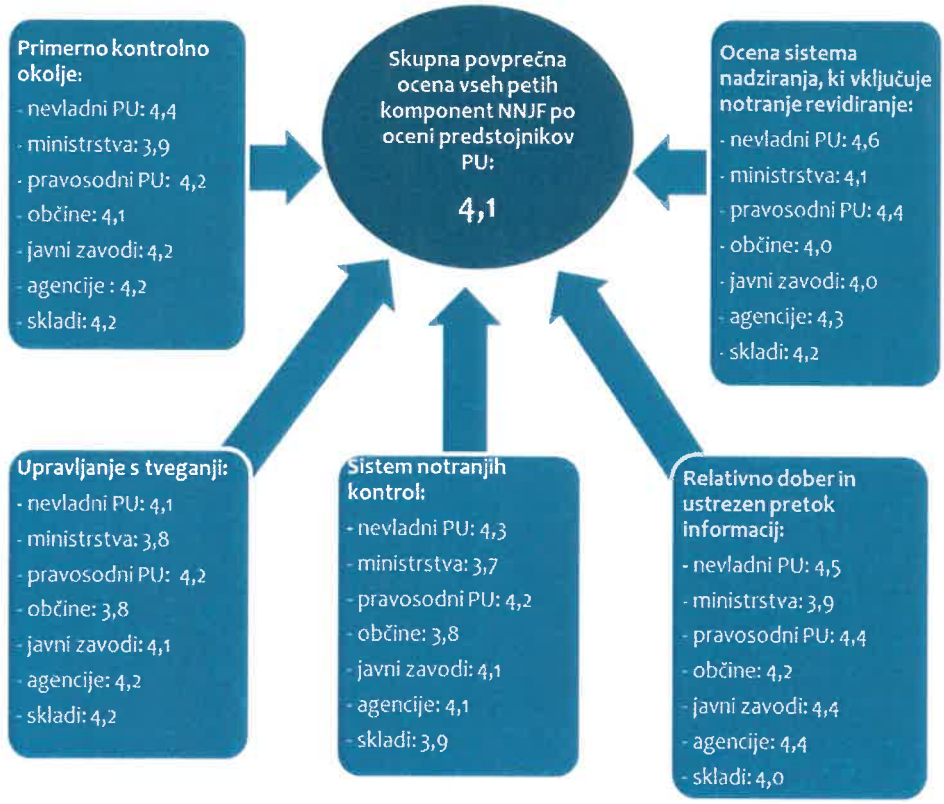
Po mnenju UNP **pomemben prispevek k zagotovitvi celovitosti informacij** s področja notranjega revidiranja **predstavlja uvedba projekta e-Notranja revizija,** ki bo na področju NNJF zagotovila tudi enakovrednejšo obravnavo vseh PU – tistih, ki si notranje revidiranje zagotavljajo z (lastno ali skupno) NRS ter tistih, ki najemajo zunanje izvajalce. Zato je še posebej pomembno, da se obveza uporabe enotne informacijske podpore uredi v pravnih podlagah področja NNJF.

PRILOGA 1: ANALIZA OCEN SISTEMA NNJF, PODANA S STRANI PREDSTOJNIKOV

Izjave o oceni NNJF je UNP analiziral[41] glede na oceno posameznih sestavin sistema NNJF, in sicer: (1) notranje - kontrolnega okolja, (2) upravljanja s tveganji, (3) sistema notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti, (4) informiranja in komuniciranja ter (5) nadziranja.

Vse skupine PU so za leto 2020 ocenile sistem NNJF (to je vseh pet medsebojno odvisnih sestavin notranjega kontrolnega sistema) s **skupno povprečno oceno 4,1[42] *(Slika 1 Priloge 1)*.** Ta je povsem enaka kot v obdobju od 2015 do 2019 in pomeni, da predstojniki PU v proučevanem obdobju ocenjujejo sistem NNJF kot ustrezno vzpostavljen **na pretežnem delu poslovanja**.

Slika 1 Priloge 1: Povprečna ocena petih sestavin NNJF po skupinah PU za leto 2020



Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leto 2020

[41] UNP je rezultate Izjave analiziral posebej za nevladne PU, ministrstva brez organov v sestavi, pravosodne PU, občine brez krajevnih in četrtnih skupnosti, javne zavode, agencije ter sklade (sklade socialnega zavarovanja in javne sklade). Analiza ne vključuje podatkov Izjave za samoupravne narodnostne skupnosti.

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

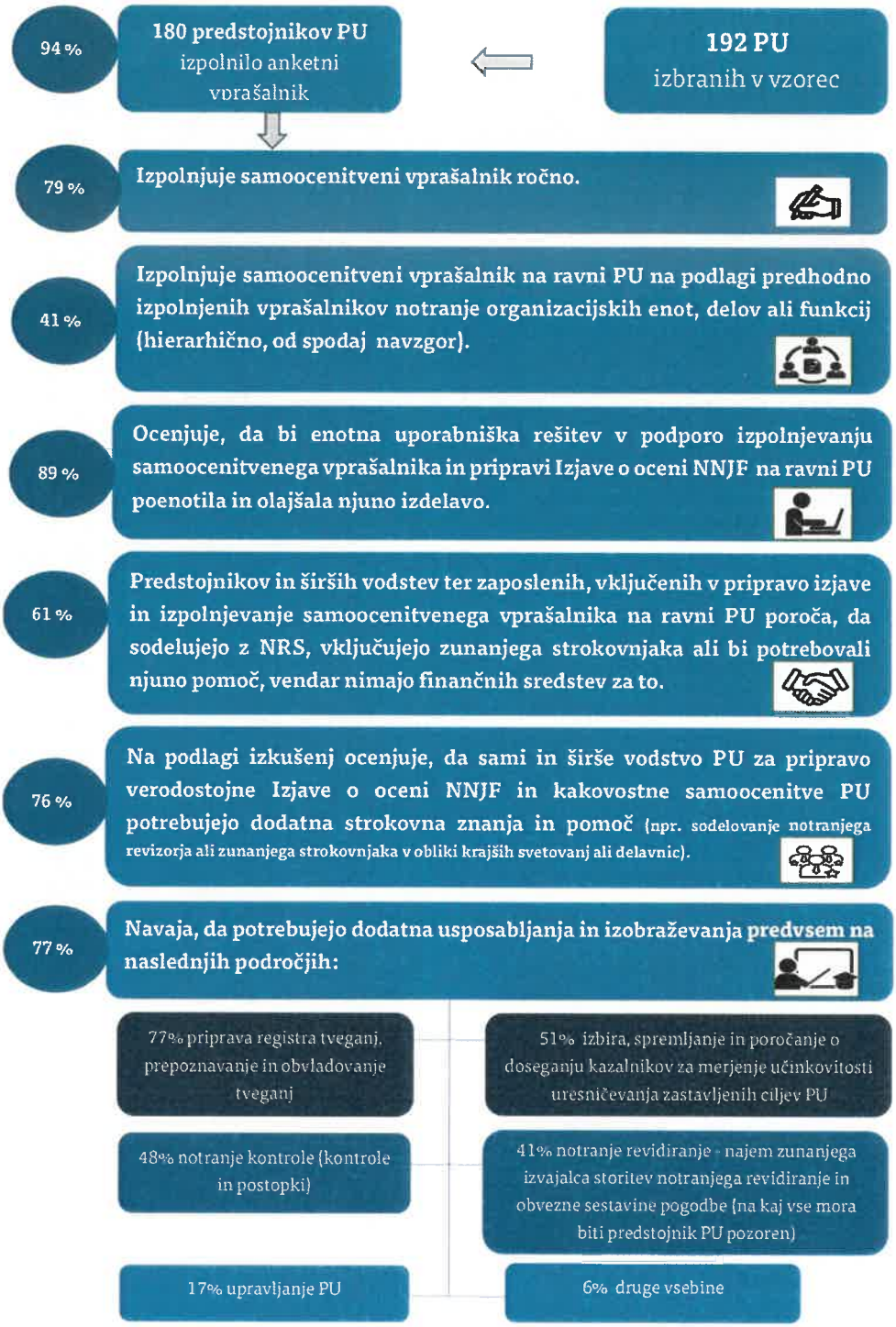
Na podlagi analize splošnih povprečnih ocen sistema NNJF po posameznih sestavinah oz. elementih notranjega kontroliranja za obdobje 2015 do 2020 (Slika 2 Priloge1) UNP ugotavlja, da se splošne ocene predstojnikov o stanju NNJF v tem obdobju niso so spreminjale oz. so bile spremembe zanemarljive.

Slika 2 PRILOGE 1: Splošne povprečne ocene stanja NNJF po oceni predstojnikov PU po posameznih sestavinah notranjega kontroliranja za obdobje od 2015 – 2020

Sestavine notranjega kontroliranja	Leto					
	2020	2019	2018	2017	2016	2015
Kontrolno okolje	**4,2**	4,2	4,1	4,1	4,1	4,1
Upravljanje s tveganji	**4,0**	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0
Sistem notranjega kontroliranja in kontrolnih aktivnosti	**4,0**	4,0	4,0	4,0	4,0	3,9
Sistem informiranja in komuniciranja	**4,4**	4,4	4,3	4,3	4,3	4,3
Sistem nadziranja, ki vključuje notranje revidiranje	**4,1**	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0

Vir: Podatki iz evidence AJPES o sprejetih in javno objavljenih letnih poročilih za leta 2015 do 2020

PRILOGA 2: IZKUŠNJE IN POTREBE PREDSTOJNIKOV PU PRI OCENJEVANJU SISTEMA NNJF



Vir: Anketni vprašalnik o NNJF, namenjen predstojnikom PU

PRILOGA 3: ORGANIZIRANOST NOTRANJEGA REVIDIRANJA IN KADROVSKA ZASEDENOST NRS

Tabela 1 PRILOGE 3: Osnovni podatki po oblikah zagotavljanja notranjega revidiranja

Organizacijska oblika	*Lastna NRS*	*Skupna NRS*	*Skupaj LNRS in SNRS*	*Zunanji izvajalci*	*Skupaj NRS in ZI*
Število analiziranih vprašalnikov k LP o delu za leto 2020	**26**	**10**	**36**	**41**	**77**
pri NPU[1L] državnega proračuna	**19**	**3**	**22**		**22**
pri NPU občinskega proračuna	**0**	**7**	**7**		**7**
pri PPU[2L] državnega proračuna	**5**	**0**	**5**		**5**
pri PPU občinskega proračuna	**2**	**0**	**2**		**2**
Število vseh zaposlenih PDNR in DNR na dan 31. 12. 2020	**53**	**23**	**76**	**76**	**152**
Število vseh zaposlenih PDNR na dan 31. 12. 2020	**14**	**4**	**18**	**28**	**46**
Število vseh zaposlenih DNR na dan 31. 12. 2020	**39**	**19**	**58**	**48**	**106**
Število vsega zaposlenega osebja v NRS oz. vseh revizorjev pri ZI[3L]	**56**	**25**	**81**	**76**	**157**
Skupaj potrebe po zaposlenih revizorjih po mnenju vodij NRS	**91**	**40**	**131**		
Povprečno število let delovanja NRS	**15,0**	**9,9**	**13,8**	**8,8[4L]**	**11,0**
Število vključenih PU v revizijsko okolje NRS	**151**	**401**	**522**		
Število opravljenih notranjih revizij	**118**	**112**	**230**	**558**	**788**
Povprečno število opravljenih notranjih revizij na revizorja	**2,2**	**4,9**	**3,0**	**7,3**	**5,2**
Povprečno število opravljenih notranjih revizij na zaposlenega	**2,1**	**4,5**	**2,8**		

Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS in zunanjih izvajalcev v letu 2020

Legenda: *[1L]NPR - neposredni proračunski uporabniki, [2L] PPU – posredni proračunski uporabnik, [3L]ZI – zunanji izvajalci;*
4L- število let vpisa v register zunanjih izvajalcev notranjega revidiranja pri Uradu RS za nadzor proračuna (Vprašalnik k LP ZI za leto 2020).

Tabela 2 PRILOGE 3: Struktura NRS glede na število zaposlenih državnih notranjih revizorjev (DNR/PDNR)

Velikost NRS glede na št. zaposlenih DNR/PDNR na dan 31.12.2020	*Lastna NRS*	*Delež v %*	*Skupna NRS*	*Delež v %*	*Skupaj NRS*	*Delež v %*
NRS z zaposlenim enim DNR/PDNR	**13**	**50%**	**4**	**40%**	**17**	**47%**
NRS z zaposlenima dvema DNR/PDNR	**6**	**23%**	**2**	**20%**	**8**	**22%**
NRS z zaposlenimi tremi DNR/PDNR	**4**	**15%**	**2**	**20%**	**6**	**17%**
NRS z več kot tremi zaposlenimi DNR/PDNR	**3**	**12%**	**2**	**20%**	**5**	**14%**
Število NRS	**26**	**100%**	**10**	**100%**	**36**	**100%**
Število zaposlenih DNR/PDNR skupaj	**53**		**23**		**76**	**100%**

Vir: Vprašalnik k letnemu poročilu o delu NRS v letu 2020

Tabela 3 PRILOGE 3: Število NRS in državnih notranjih revizorjev v obdobju od 2016 do 2020

	2020	2019	2018	2017	2016
Število lastnih NRS	28	28	28	30	31
Število skupnih NRS	10	10	10	9	10
Število delujočih NRS	***38***	***38***	***38***	***39***	***41***
Število izpolnjenih vprašalnikov	36	37	38	39	40
Število zaposlenih DNR na dan 31. 12.	58	59	63	64	64
Število zaposlenih PDNR na dan 31. 12.	18	16	15	17	17
Število zaposlenih DNR in PDNR na dan 31. 12.	***76***	***75***	***78***	***81***	***81***
Število vseh zaposlenih v NRS PU na dan 31. 12.	***81***	***86***	***90***	***92***	***93***
Število revizorjev, potrebnih za obvladovanje revizijskega okolja	***131***	***149***	***144***	***137***	***146***

Vir: Vprašalnik k LP o delu NRS v obdobju od 2016 do 2020