

## Prisotnost notranjega nadzora javnih financ v vzgojno-izobraževalnih zavodih

Tatjana Horvat

### Pravni okvir notranjega nadzora javnih zavodov na področju vzgoje in izobraževanja

Proračunski uporabniki morajo do konca februarja tekočega leta izdelati letno poročilo za preteklo poslovno leto. Od leta 2006 je sestavni del letnega poročila tudi izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju izjava). V prispevku se bomo osredotočili na proračunske uporabnike, ki so javni vrtci oziroma šole in se po 7. členu Zakona o financiranju vzgoje in izobraževanja (ZO FVI) lahko ustanovijo kot javni vzgojno-izobraževalni zavod ali organizirajo kot organizacijska enota javnega vzgojno-izobraževalnega ali drugega zavoda oziroma druge pravne osebe javnega prava. Vzgojno-izobraževalni zavodi so zavodi, ki kot pretežno dejavnost izvajajo programe za predšolske otroke, javno veljavne izobraževalne programe, javno veljavne vzgojne programe domov za učence in dijaških domov in javno veljavne programe za predšolske otroke s posebnimi potrebami oziroma programe vzgoje in izobraževanja za otroke in mladostnike s posebnimi potrebami (8. člen ZO FVI). Kot pravi 10. člen ZO FVI, so omenjene dejavnosti javna služba, za opravljanje javne službe pa se po 3. členu Zakona o zavodih ustanovijo javni zavodi. Torej so javne šole in vrtci javni zavodi.

Pod pojmom javni zavod razumemo nepridobitno organizacijo, ki deluje z izključno religioznimi, dobredelnimi, znanstvenimi, izobraževalnimi, socialnovarstvenimi in drugimi nameni in ima naslednje značilnosti (Aristovnik 2001, 171):

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

Javni zavodi so pri nas pretežna organizacijska oblika, v ka-

teri se izvajajo družbene dejavnosti, tako tisti del, ki pomeni javno službo, kot tisti del, ki pomeni ponudbo na trgu, in na ta način pomembno vplivajo na kvaliteto življenja prebivalcev (Kamnar 1999, 10).

Vzgojno-izobraževalni zavodi (šole in vrtci) morajo po zakonu o računovodstvu pripraviti letno poročilo, ki je akt neposrednega oziroma posrednega uporabnika proračuna. Sestavljen je iz računovodskega poročila in poslovnega poročila. Računovodsko poročilo obsega bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pojasnila k izkazu. V računovodskem poročilu je treba razkriti kategorije, določene v pravilniku o sestavljanju letnih poročil, način razkritja pa je odvisen od odločitve proračunskega uporabnika. Računovodsko poročilo je tesno povezano s poslovnim poročilom, zato se računovodski podatki in informacije vpletajo tudi v pojasnjevanje posameznih delov poslovnega poročila (Strle 2008, 10). Poslovno poročilo je poročilo o programih in doseženih ciljih in rezultatih vzgojno-izobraževalnega zavoda v proučevanem obdobju.

V skladu z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (v nadaljevanju: Navodilo) je treba do konca februarja tekočega leta izpolniti izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ. Kot izhaja iz Navodila, to izjavo podpiše predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika, pri vzgojno-izobraževalnih zavodih jo podpiše ravnatelj ali direktor.

Pravna podlaga in povezana gradiva za izvajanje notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji so:

- Zakon o javnih financah,
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ,
- Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni,
- Usmeritve za državno notranje revidiranje (Ministrstvo za finance 2003),
- Usmeritve za notranje kontrole (Ministrstvo za finance 2004).

### **Notranji nadzor javnih financ**

V skladu s Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ je Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna pripravil Metodologijo za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ

(v nadaljevanju: Metodologija). Metodologija upošteva najboljšo mednarodno prakso in je poenotila kriterije za ocenjevanje celotnega poslovanja proračunskih uporabnikov, v našem primeru vzgojno-izobraževalnih zavodov. Mednarodna praksa o notranjem nadzoru izhaja iz usmeritev za standarde notranjih kontrol v javnem sektorju, tako imenovanih INTOSAI, ki jih pripravlja Združenje vrhovnih revizijskih institucij. Izjavo o notranjem nadzoru javnih financ je treba pripraviti na podlagi predpisane metodologije, ki temelji na modelu COSO. Model se imenuje po neodvisni skupini strokovnjakov, in sicer predstavnikov industrije, računovodstva, investicijskih družb in Newyorške borze, ustanovljene 1985 v ZDA. Namen modela COSO je pripraviti priporočila za izboljšanje zanesljivih finančnih poročil in omejevanje goljufij z uvajanjem uporabe poslovnih etičnih načel, učinkovitih notranjih kontrol in upravljanja. Model opredeljuje notranje kontrole kot stalen proces, ki zagotavlja učinkovito in uspešno poslovanje, zanesljivost finančnega poročanja in skladnost poslovanja s predpisi.

Metodologija za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ določa, da oceno notranjega nadzora javnih financ predloži predstojnik proračunskega uporabnika oziroma ravnatelj/direktor vzgojno-izobraževalnega zavoda na posebnem obrazcu. Pri tem je potrebno oceniti vsako od naslednjih komponent sistema notranjega nadzora:

- primerno kontrolno okolje,
- upravljanje s tveganji,
- sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti,
- sistem informiranja in komuniciranja,
- sistem nadziranja in
- način zagotavljanja notranjega revidiranja.

Vse našteje komponente notranjega nadzora so medsebojno povezane.

Kontrolno okolje je med drugim odnos zaposlenih do kontroliranja in delovanja sistema notranjih kontrol. Kot izhaja iz Metodologije, je kontrolno okolje celota odnosa, zavesti in ciljnega delovanja predvsem vodstva proračunskega uporabnika do vzpostavljanja in delovanja notranjih kontrol ter splošno do moralno-etičnih vrednot, kar se odraža na ravnanju zaposlenih. Vsak zaposleni, še posebej pa vodstvo, mora biti seznanjen z notranjimi kontrolami in mora razumeti njihov pomen. Kontrolno okolje je učinkovito, če zaposleni poznajo svoje odgovornosti in pooblastila, spo-

štujete kodeks etike, ustrezajo zahtevam delovnega mesta, organizacija kot celota ima učinkovit način zaposlovanja. Notranje okolje je temelj sistema notranjega kontroliranja. Na notranje okolje vplivajo predvsem etične vrednote, neoporečnost in usposobljenost vseh zaposlenih, način vodenja (kako vodstvo določa odgovornosti in pristojnosti ter skrbi za razvoj zaposlenih), organiziranost PU, odnos do nadzora s strani vodstva in podobni dejavniki, še poudarja Metodologija.

Če združimo več definicij, je upravljanje s tveganji sistematičen proces, ki obsega opredeljevanje ciljev poslovanja proračunskega uporabnika, določitev možnih tveganj, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev, ocenitev tveganj glede na njihovo verjetnost nastanka in možne posledice, vzpostavitev ustreznih ukrepov za obvladovanje tveganj na sprejemljivi ravni in odgovornih oseb za spremljanje tveganj. Vse to spremljamo v preglednici, ki ji pravimo register tveganj. Priprava registra tveganj izhaja iz Zakona o javnih financah (99. in 100. člen) in Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (2., 3., 5., 6., 7. in 9. člen). Pri upravljanju s tveganji je treba upoštevati razmerje med stroški in koristmi. Nobenega smisla ni, če zbiramo, zapisujemo, procesiramo, naznamimo in analiziramo informacije, če so stroški večji kot je vreden učinek informacij (Webster 2004, 92). Kot pravi Metodologija, mora proračunski uporabnik določiti jasne in usklajene ter merljive cilje poslovanja, ugotoviti vsa tveganja, da se cilji ne bodo uresničili in določiti ustrezne ukrepe za obvladovanje teh tveganj.

S kontrolnimi aktivnostmi vodstvo proračunskega uporabnika obvladuje tveganja. To so razne usmeritve in postopki. Kot izhaja iz Metodologije, za obvladovanje tveganj proračunski uporabnik sprejme ukrepe v obliki strategij, usmeritev, postopkov, procesov. Podlaga notranjih kontrol so pismeni postopki, uporaba kontrolnikov, podroben opis del in nalog, zasedenost delovnih mest z ustrežno usposobljenimi osebami, stalnost delovanja, dvojno podpisovanje, razmejitev pristojnosti, opredelitev posebno tveganih delovnih mest, kroženje zaposlenih, fizično varovanje, pisno delegiranje, evidentiranje odstopanja od predpisanih postopkov. Čeprav je poslovodstvo šol odgovorno za vzpostavitev primernih notranjih kontrol, je pogosto prisotno pomanjkanje znanja o prisotnosti konceptov notranjih kontrol (Changchit, Holsapple and Viator 2001, 275).

Informiranje in komuniciranje omogočata pridobivanje in izmenjavo informacij, potrebnih za vodenje, izvajanje in nadziranje

poslovanja. Kot izhaja iz Metodologije, mora proračunski uporabnik imeti vzpostavljene postopke in zagotovljene možnosti za prenos informacij in komunikacij v obliki rednih in nujnih sestankov, poročil delovnih skupin, zbiranje in usmerjanje informacij, tudi informacij o nepravilnostih s strani zaposlenih, zagotovljeno mora biti komuniciranje zaposlenih z vodstvom. Zaposleni morajo razpolagati z ustreznimi informacijami za nemoteno izvajanje svojih nalog.

### **Ocenjevanje ravni vzpostavitve notranjega nadzora v poslovanju**

Proračunski uporabnik mora stalno ocenjevati ustreznost in učinkovitost sistema notranjih kontrol. To je temeljna naloga notranjega revidiranja, poleg notranjega revidiranja se notranje kontroliranje nadzira tudi s pomočjo samoocenitev, poročil o nepravilnostih s strani zaposlenih in zunanjih organov in institucij in drugih oblik izmenjave informacij. Kot izhaja iz Metodologije, je proces upravljanja s tveganji oziroma notranjega kontroliranja potrebno redno spremljati, ocenjevati njegovo uspešnost in učinkovitost ter na tej podlagi uvajati morebitne potrebne spremembe zaradi sprememb v poslovanju proračunskega uporabnika oziroma v zunanjem okolju.

Predstojnik proračunskega uporabnika oziroma predstojnik vzgojno-izobraževalnega zavoda daje oceno o posameznih komponentah notranjega nadzora javnih financ z izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ, s katero ocenjuje:

- ali je vzpostavljeno primerno kontrolno okolje;
- ali so cilji proračunskega uporabnika realni in merljivi, ali so določeni indikatorji za merjenje doseganja ciljev;
- ali so tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, opredeljena in ovrednotena ter ali je določen način ravnanja z njimi;
- ali je vzpostavljen na obvladovanju tveganj temelječ sistem notranjega kontroliranja in ali so vzpostavljene kontrolne aktivnosti, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven;
- ali je vzpostavljen ustrezen sistem informiranja in komuniciranja na vseh ravneh;
- ali je vzpostavljen ustrezen sistem nadziranja, ki vključuje tudi primerno notranjo revizijsko službo;
- kako zagotavlja notranje revidiranje na podlagi Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ.

PREGLEDNICA 1 Pokritost z notranjim nadzorom

Pokritost z notranjim nadzorom	Ocenitev
Na celotnem poslovanju	Več kot 90 % poslovanja
Na pretežnem delu poslovanja	Od 40 % do 90 % poslovanja
Na posameznih področjih poslovanja	Do 40 % poslovanja
Še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi	0 % poslovanja
Še ni vzpostavljen, v naslednjem letu bomo začeli z ustreznimi aktivnostmi	0 % poslovanja

Povzeto po Pogačar 2006, 13.

Predstojnik vzgojno-izobraževalnega zavoda oceni raven vzpostavljenosti posamezne komponente notranjega nadzora javnih financ tako, da na vprašanja iz prejšnjega odstavka odgovori z enim od naslednjih odgovorov:

- celotno poslovanje,
- pretežni del poslovanja,
- posamezna področja poslovanja,
- začetek prvih aktivnosti, ko sistem še ni vzpostavljen ali
- šele za naslednje leto predvidene aktivnosti (sistem, ki bi zagotavljal nadzor javnih financ, še ni vzpostavljen).

Vsak odgovor pove, na kateri ravni poslovanja je vzpostavljena posamezna komponenta notranjega nadzora. Pri določanju, kolikšna je raven vzpostavitve posamezne komponente notranjega nadzora oziroma kolikšna je pokritost z notranjim nadzorom v poslovanju posameznega vzgojno-izobraževalnega zavoda, lahko uporabimo lestvico, kot jo prikazujemo v preglednici 1.

Osnova za ocenitev komponent notranjega nadzora oziroma za izpolnjevanje izjave o oceni notranjega nadzora so poročila notranjega revizorja ali zunanega nadzora s strani Računskega sodišča Republike Slovenije ali Komisije za nadzor proračuna in Urada Republike Slovenije za nadzor proračuna, ki od zunaj nadzirajo porabo proračunskih sredstev proračunskih uporabnikov. Če notranji oziroma zunanji nadzor ni izveden, je potrebno izpolniti najprej tako imenovani samoocenitveni vprašalnik in na podlagi izpolnjenega samoocenitvenega vprašalnika izpolniti izjavo o notranjem nadzoru javnih financ. Torej šole in vrtci kot proračunski uporabniki lahko pridobijo informacije za izpolnitev izjave o notranjem nadzoru na različne načine.

V samoocnitev bi morale biti vključenih veliko število zaposlenih, predvsem vodij različnih ravni organizacijske strukture. Sa-

PREGLEDNICA 2 Ovrednotenje posameznega odgovora

Odgovor	Ovrednotenje posameznega odgovora
Na celotnem poslovanju	
Na pretežnem delu poslovanja	4
Na posameznih področjih poslovanja	3
Še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi	2
Še ni vzpostavljen, v naslednjem letu bomo začeli z ustreznimi aktivnostmi	1

PREGLEDNICA 3 Povprečja ocen več odgovorov in ravni poslovanja

Da – na celotnem poslovanju	4,5–5,0
Da – na pretežnem delu poslovanja	3,5–4,4
Da – na posameznih področjih poslovanja	2,5–3,4
Ne – uvedene so začetne aktivnosti	1,6–2,4
Ne	1,0–1,5

Povzeto po Cukon Mavec 2006, 11.

moocenjevanje je proces ocenjevanja učinkovitosti delovanja notranjih kontrol zaposlenih in njihovih nadrejenih, običajno na pobudo in v sodelovanju notranjega revizorja (Urankar 2003, 8). Zaradi kompleksnosti in zahtevnosti izjave je treba v njeno pripravo vključiti čim več nosilcev procesov in predstavnikov posloводства (Strle 2008, 54). Predvidevamo lahko, da bo večina šol in vrtcev za izpolnitev izjave uporabila samoocenitev na podlagi samoocnitvenega vprašalnika.

Rezultate samoocenitev posameznih delov samoocnitvenega vprašalnika je treba združiti v oceno za celotnega proračunskega uporabnika. To lahko naredimo tako, da vsakemu od odgovorov na vprašanje v samoocnitvenem vprašalniku pripišemo ustrezno vrednost. Odgovori se nanašajo na eno izmed petih možnih ravni vzpostavitve posamezne komponente notranjega nadzora oziroma pokritosti z notranjim nadzorom v poslovanju posameznega vzgojno-izobraževalnega zavoda. Ovrednotenje odgovorov je razvidno iz preglednice 2. Ker gre za petstopenjsko lestvico, so lahko odgovori ovrednoteni z oceno od 1 do 5, in sicer tako, da bo odgovoru NE pripisana vrednost 1, odgovoru DA – na celotnem poslovanju pa vrednost 5.

Pri prevedbi več odgovorov/rezultatov iz samoocnitvenega vprašalnika v izjavo o notranjem nadzoru javnih financ je eden izmed načinov, da najprej izračunamo povprečje ocen odgovorov v samoocnitvenem vprašalniku za posamezno komponento notranjega nadzora in če so povprečja decimalna števila, jih uvrstimo v eno od petih ravni poslovanja, kot prikazujemo v preglednici.

V izjavi o notranjem nadzoru javnih financ je bilo treba v letu 2010 odgovoriti tudi na vprašanje, kako proračunski uporabniki zagotavljajo notranje revidiranje. Možni odgovori so z lastno notranjerevizijsko službo, s skupno notranjerevizijsko službo, z zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja ali da proračunski uporabnik ni zagotovil notranjega revidiranja.

### Notranje revidiranje

Nadzor nad porabo proračunskih sredstev je opredeljen tudi v Ustavi Republike Slovenije z Računskim sodiščem Republike Slovenije kot najvišjim organom nadzora nad porabo proračunskih sredstev. Zunanji nadzor javnih financ izvajajo: Računsko sodišče Republike Slovenije, Komisija za nadzor proračuna in Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna. Za zunanji nadzor javnih financ je značilno, da se ne ukvarja toliko z nadzorom posameznih transakcij, temveč s pregledom delovnih postopkov, sistemov in procedur pri posameznem proračunskem uporabniku in z odkrivanjem negospodarnega in nezakonitega poslovanja (Kranjec 2003, 320).

Notranji nadzor porabe proračunskih sredstev vključuje notranje revidiranje. Po Turku so temeljni nameni notranjega revidiranja presojanje ukrepov za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, iskanje nesmotrnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih in poslovnem izidu, ter oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje (Grubišić in drugi 1994, 27).

Ameriški Inštitut notranjih revizorjev (The Institute of Internal Auditors – IIA) opredeljuje notranje revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, katere namen je povečati dodatno vrednost zavoda in izboljšati njegove poslovne aktivnosti. Notranje revidiranje z uvajanjem sistematičnega in doslednega pristopa k ocenjevanju in izboljšanju uspešnosti procesov obvladovanja tveganj, nadziranja in upravljanja prispeva k doseganju ciljev organizacije.

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



Mednarodni standardi revidiranja določajo, da je delovanje notranjega revidiranja sestavljeno iz ene ali več naslednjih dejavnosti (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju 2005):

- pregledovanje ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja;
- preverjanje računovodskih in poslovnih informacij;
- preiskovanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti delovanja, tudi neračunovodsko kontroliranje v podjetju;
- preiskovanje spoštovanja zakonov, drugih predpisov in drugih zunanjih zahtev ter usmeritev.

Notranjemu revizorju v javnem sektorju lahko pripišemo še nekatere nove naloge, in sicer (Vidovič 1998, 22):

- razvijanje predlogov za racionalizacijo poslovanja;
- splošno spremljanje poročil, ki jih je izdala vrhovna revizijska institucija;
- sodelovanje pri izdajanju organizacijskih predpisov in pri pomembnih ukrepih;
- sodelovanje pri dodeljevanju večjih pogodbenih nalog;
- uvajanje preprečevalnih ukrepov in novega vodstvenega sistema, usmerjenega k ciljem;
- pomoč vodstvu z navodili in priporočili ter z opozarjanjem na napake, ki jih razkriva revizija, ter na sume zlorab, pogub in prevar;
- povečanje javne odgovornosti (obveznost predložitve obračunov javnosti);
- postavljanje jasnih ciljev in spremljanje dosežkov;
- nadziranje programov, ki se financirajo iz javnih sredstev;
- vrednotenje in ocenjevanje izvajanja nalog prek kazalnikov;
- ocenjevanje uspešnosti in učinkovitosti dela z ocenjevanjem dosežkov dela;
- združevanje načrtovanja, uresničevanja proračuna, financiranja in nadziranja v uspešen krog s ciljem najti učinkovite načine in poti za kontrolo porabe javnih sredstev;
- spreminjanje meril in standardov javne porabe;
- kontroliranje skladnosti delovanja s predpisi ter spoštovanje zakonitosti in etičnih standardov;

- kontroliranje izvajanja nalog glede na gospodarnost, učinkovitost in uspešnost;
- kontroliranje uspešnosti doseganja ciljev;
- kontroliranje vodenja in upravljanja s sredstvi in z obveznostmi ter varovanja sredstev;
- kontroliranje sprejemanja odločitev.

Iz vseh omenjenih definicij o nalogah notranje revizije lahko razberemo, da notranja revizija v organizaciji lahko izvaja različna dela. Od vodstva in od potreb organizacije je odvisno, katera dela bo notranja revizija dejansko opravljala.

Z notranjim revidiranjem se ukvarjajo delavci zunaj računovodske službe; to so tako imenovani notranji revizorji.

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

- lastna notranjerevizijska služba,
- skupna notranjerevijska služba,
- zunanji izvajalci notranje revizije.

Na razpolago je torej več možnih organizacijskih oblik in načinov izvajanja notranjega nadzora. Zakon o javnih financah v 100. členu določa, da morajo lastno notranjerevizijsko službo oblikovati predlagatelji finančnih načrtov, ki so določeni v drugem odstavku 19. člena Zakona o javnih financah, to so:

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

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

Šolam in vrtcev torej po pravnih podlagah ni treba organizirati lastne revizijske službe. Lastna notranja revizijska služba se po navadi nahaja v večjih organizacijah, kjer so stroški upravičeni s koristmi nadzora relativno kompleksnih računovodskih sistemov (Britton in Waterston 2003, 222).

Po določilih drugega odstavka 10. člena Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ so proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 2.086.463 evrov, dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja vsako leto. Vsi ostali javni zavodi, katerih letni prihodki ne presegajo 2.086.463 EUR, so dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.

### **Raziskava o notranjem nadzoru javnih financ v vzgojno-izobraževalnih zavodih**

Na podlagi Zakona o plačilnem prometu je Agencija za javno-pravne evidence in storitve (AJPEŠ) pooblaščenca za zbiranje, obdelovanje in posredovanje podatkov iz letnih poročil pravnih oseb. Kot izhaja iz Zakona o računovodstvu, morajo proračunski uporabniki in druge osebe javnega prava, ki so uporabniki enotnega kontnega načrta, po Zakonu o računovodstvu in Zakonu o državni statistiki za zagotovitev javnosti podatkov in za državno statistiko predložiti letna poročila pristojni izpostavi AJPEŠ do zadnjega dne meseca februarja tekočega leta za preteklo koledarsko leto. V raziskavi bom uporabila podatke iz izjav o notranjem nadzoru javnih financ, ki jih morajo proračunski uporabniki, med njimi tudi šole in vrtci, oddati na AJPEŠ do konca februarja tekočega leta kot sestavni del letnega poročila. Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ proračunski uporabniki oddajo na AJPEŠ tako, da vnašajo odgovore posameznih komponent – izjave neposredno v spletno aplikacijo AJPEŠ.

Informacijski center na AJPEŠ-u smo za študijske namene zaprosili za brezplačno pridobitev 243 izjav iz letnih poročil šol in vrtcev za leto 2010. Na AJPEŠ smo poslali z vzorčenjem izbrane matične številke šol in vrtcev, ki smo jih pridobili iz seznama neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov na dan 31. 12. 2010, objavljenega na spletnih straneh Uprave Republike Slovenije za javna plačila. Uprava Republike Slovenije za javna plačila namreč vodi register vseh neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. Register vodi na podlagi Zakona o opravljanju plačilnih storitev za proračunske uporabnike,

Pravilnika o vodenju registra neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov ter postopkih odpiranja in zapiranja računov in Pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov.

### *Namen in cilji raziskave*

Namen raziskave je analizirati posamezne komponente izjave o notranjem nadzoru javnih financ javnih zavodov s področja vzgoje in izobraževanja ter na podlagi dobljenih rezultatov podati priporočila za izboljšanje notranjega nadzora javnih financ v vzgojno-izobraževalnih zavodih.

Cilji raziskave so ugotoviti:

- na kakšni ravni poslovanja imajo vzgojno-izobraževalni zavodi vzpostavljen sistem notranjega nadzora;
- ali imajo vzgojno-izobraževalni zavodi vzpostavljeno primerno kontrolno okolje na pretežnem področju poslovanja;
- ali so cilji vzgojno-izobraževalnih zavodov realni in merljivi na pretežnem področju poslovanja;
- ali obstaja pri vzgojno-izobraževalnih zavodih tveganje, da se cilji ne bodo uresničili na pretežnem področju poslovanja;
- ali imajo vzgojno-izobraževalni zavodi vzpostavljen sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti na pretežnem področju poslovanja;
- ali imajo vzgojno-izobraževalni zavodi vzpostavljen ustrezen sistem informiranja in komuniciranja na pretežnem področju poslovanja;
- ali imajo vzgojno-izobraževalni zavodi vzpostavljen ustrezen sistem nadziranja na pretežnem področju poslovanja;
- na kakšen način zagotavljajo vzgojno-izobraževalni zavodi internega revizorja.

### *Vzorec raziskave*

Vzorec za raziskavo je nastal s kombinacijo statističnih in nestatističnih metod vzorčenja. Velikost vzorca je nastala na podlagi strokovne presoje, enote v vzorec pa so izbrane z metodo slučajnostne izbire enot. V vzorcu je skupaj 243 enot, pri čemer je posamezna enota vzgojno-izobraževalni zavod oziroma šola ali vrtec. Vrsto in število posameznih enot v vzorcu prikazujemo v preglednici 4. Od vseh pridobljenih izjav je 207 oziroma 86 % šol in 35 oziroma 14 %

PREGLEDNICA 4 Vrste enot v vzorcu

(1)	(2)	(3)	(4)
Osnovne šole	145	60 %	60 %
Srednje šole	31	13 %	72 %
Gimnazije	13	5 %	78 %
Glasbene šole	19	8 %	86 %
Skupaj vse šole	207	86 %	
Skupaj vrtci	35	14 %	100 %
Skupaj šole in vrtci	243	100 %	

OPOMBE Naslovi stolpcev: (1) vrste enot, (2) število, (3) delež, (4) kumulativni delež.

vrtcev. Med šolami je 145 oziroma 60 % osnovnih šol, 31 oziroma 13 % srednjih šol, 13 oziroma 5 % gimnazij in 19 oziroma 8 % glasbenih šol. Celotna populacija šteje skupaj 621 enot, kar pomeni, da smo z vzorčenjem zajeli 39 % populacije.

### ***Raziskovalne hipoteze in metode dokazovanja hipotez***

Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna je pripravil poročila o notranjem nadzoru javnih financ za leta 2005, 2006, 2007, 2008 in 2009. Zadnje poročilo urada je iz leta 2009, iz njega je med drugim razvidna analiza posameznih komponent notranjega nadzora tudi za javne zavode. Iz poročila o notranjem nadzoru javnih financ Urada Republike Slovenije za nadzor proračuna za leto 2009 je razvidno povprečje ocen vseh šestih komponent notranjega nadzora javnih zavodov in povprečje ocen posamezne komponente notranjega nadzora javnih financ. Javni zavodi so za leto 2009 primernost kontrolnega okolja skupaj ocenili s povprečno oceno 3,9, kar pomeni, da je kontrolno okolje javnih zavodov vzpostavljeno na pretežnem delu poslovanja. Javni zavodi so za leto 2009 ocenili merljivost in realnost njihovih ciljev, vključno s tveganji, da se cilji ne bodo uresničili, s povprečno oceno 3,8. Javni zavodi so ustreznost notranjih kontrol ocenili s povprečno oceno 3,7, primernost sistema informiranja in komuniciranja skupaj ocenili s povprečno oceno 4,2 in pokritost s sistemom nadziranja s 3,6. Povprečne ocene posameznih komponent notranjega nadzora javnih zavodov so razvidne v preglednici 5.

Povprečne ocene posameznih komponent notranjega nadzora javnih financ so bile izhodišče za prvih šest raziskovalnih hipotez. Izhajali smo iz dejstva, da je posamezna komponenta notranjega nadzora vzgojno-izobraževalnih zavodov za leto 2010 vzpostavljena na takšnem delu poslovanja, kot je vzpostavljena pri jav-

PREGLEDNICA 5 Povprečne ocene posameznih komponent notranjega nadzora javnih zavodov za leto 2009

Komponenta notranjega nadzora	Povprečna ocena
Kontrolno okolje	3,9
Merljivost in realnost ciljev ter tveganja, da se cilji ne bodo uresničili	3,8
Ustreznost notranjih kontrol	3,7
Sistem informiranja in komuniciranja	4,2
Sistem nadziranja	3,6

Povzeto po »Poročilu o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2009« (2010).

nih zavodih za leto 2009. Podatki o povprečnih ocenah posameznih komponent notranjega nadzora javnih zavodov niso bili razpoložljivi za leto 2010.

Raziskovalne hipoteze so naslednje:

HIPOTEZA 1 *Vzgojno-izobraževalni zavodi imajo primerno kontrolno okolje vzpostavljeno na pretežnem področju poslovanja.*

HIPOTEZA 2 *Vzgojno-izobraževalni zavodi trdijo, da so cilji realni in merljivi na pretežnem področju poslovanja.*

HIPOTEZA 3 *Vzgojno-izobraževalni zavodi trdijo, da je tveganje, da se cilji ne bodo uresničili, tveganja pa so opredeljena in ovrednotena, vzpostavljeno na pretežnem področju poslovanja.*

HIPOTEZA 4 *Vzgojno-izobraževalni zavodi trdijo, da imajo sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti vzpostavljen na pretežnem področju poslovanja.*

HIPOTEZA 5 *Vzgojno-izobraževalni zavodi imajo vzpostavljen ustrezen sistem informiranja in komuniciranja na pretežnem področju poslovanja.*

HIPOTEZA 6 *Vzgojno-izobraževalni zavodi imajo vzpostavljen ustrezen sistem nadziranja na pretežnem področju poslovanja.*

HIPOTEZA 7 *Večina šol in vrtcev ima najetega zunanjega internega revizorja.*

S hipotezami od 1 do 6 želimo dokazati, da imajo vzgojno-izobraževalni zavodi posamezne komponente notranjega nadzora vzpostavljene na pretežnem področju poslovanja. Za testiranje vsake od navedenih hipotez bomo uporabili frekvenčno tabelo. S hipotezami od 1 do 6 bomo predvidevali, da ima določeno kom-

PREGLEDNICA 6 Primerno kontrolne okolje

(1)	(2)	(3)	(4)
Na celotnem poslovanju	35	14 %	14 %
Na pretežnem delu poslovanja	167	69 %	83 %
Na posameznih področjih poslovanja	39	16 %	99 %
Še ni vzpostavljeno, pričeli smo s prvimi aktivnostmi	2	1 %	100 %
Še ni vzpostavljeno (opredeljeno), v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	0	0 %	
Skupaj	243	100 %	

OPOMBE Naslovi stolpcev: (1) trditev, (2) število, (3) delež, (4) kumulativni delež.

ponento notranjega nadzora na pretežnem delu poslovanja vzpostavljena večina oziroma več kot 50 % enot. S hipotezo 7 želimo potrditi, da imajo vzgojno-izobraževalni zavodi pretežno od zunaj najetega notranjega revizorja. Ta trditev izhaja iz tega, da predpostavljamo, da poznamo stanje v populaciji. Za testiranje hipoteze 7 bomo uporabili frekvenčno tabelo. S hipotezo 7 bomo predvidevali, da ima najetega zunanega internega revizorja večina oziroma več kot 50 % enot.

## Rezultati raziskave

Testiranje hipotez temelji na ocenah posameznih komponent notranjega nadzora vzgojno-izobraževalnih zavodov. Komentar distribucije teh ocen bomo podali v nadaljevanju teksta.

S hipotezo 1 želimo ugotoviti, ali imajo vzgojno-izobraževalni zavodi komponento notranjega nadzora, to je primerno notranje okolje, vzpostavljeno na pretežnem delu poslovanja.

**HIPOTEZA 1** *Vzgojno-izobraževalni zavodi imajo primerno kontrolno okolje vzpostavljeno na pretežnem področju poslovanja.*

Kot je razvidno iz preglednice 6, ima največ vzgojno-izobraževalnih zavodov, to je 167 oziroma 69 %, primerno kontrolno okolje vzpostavljeno na pretežnem delu poslovanja. To pomeni, da lahko hipotezo 1 sprejmemo. 35 oziroma 14 % omenjenih zavodov ima primerno kontrolno okolje na celotnem področju poslovanja in 39 omenjenih zavodov oziroma 16 % pa na posameznih področjih poslovanja. 99 % ali skoraj vsi imajo vzpostavljeno primerno kontrolno okolje.

S hipotezo 2 želimo ugotoviti, ali imajo vzgojno-izobraževalni zavodi komponento notranjega nadzora, to je upravljanje s tveganji, pri čemer so cilji realni in merljivi, kar pomeni, da so določeni

PREGLEDNICA 7 Upravljanje s tveganji, pri čemer so cilji realni in merljivi

(1)	(2)	(3)	(4)
Na celotnem poslovanju	49	20 %	20 %
Na pretežnem delu poslovanja	147	60 %	81 %
Na posameznih področjih poslovanja	44	18 %	99 %
Še ni vzpostavljeno, pričeli smo s prvimi aktivnostmi	3	1 %	100 %
Še ni vzpostavljeno (opredeljeno), v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	0	0 %	
Skupaj	243	100 %	

OPOMBE Naslovi stolpcev: (1) trditev, (2) število, (3) delež, (4) kumulativni delež.

indikatorji za merjenje ciljev, vzpostavljeno na pretežnem delu poslovanja.

*HIPOTEZA 2 Vzgojno-izobraževalni zavodi trdijo, da so cilji realni in merljivi na pretežnem področju poslovanja.*

Kot je razvidno iz preglednice 7, največ vzgojno-izobraževalnih zavodov, to je 147 oziroma 60 %, trdi, da so cilji realni in merljivi na pretežnem delu poslovanja. To pomeni, da lahko hipotezo 2 sprejmemo. 49 oziroma 20 % omenjenih zavodov trdi, da so cilji realni in merljivi na celotnem področju poslovanja in 44 omenjenih zavodov oziroma 18 % pa na posameznih področjih poslovanja. 99 % ali skoraj vsi trdijo, da je vzpostavljeno upravljanje s tveganji, pri čemer so cilji realni in merljivi.

S hipotezo 3 želimo ugotoviti, ali imajo vzgojno-izobraževalni zavodi komponento notranjega nadzora, to je upravljanje s tveganji, tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, pa so opredeljena in ovrednotena, določen je način ravnanja z njimi, vzpostavljeno na pretežnem delu poslovanja.

*HIPOTEZA 3 Vzgojno-izobraževalni zavodi trdijo, da je tveganje, da se cilji ne bodo uresničili, tveganja pa so opredeljena in ovrednotena, vzpostavljeno na pretežnem področju poslovanja.*

Kot izhaja iz preglednice 8, največ vzgojno-izobraževalnih zavodov, to je 114 oziroma 47 %, trdi, da so tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, opredeljena in ovrednotena na pretežnem delu poslovanja. To pomeni, da hipotezo 3 zavrnamo. 80 oziroma 33 % omenjenih zavodov trdi, da so tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, opredeljena in ovrednotena na posameznih področjih poslovanja in 40 omenjenih zavodov oziroma 16 % na posameznih področjih poslovanja. 96 % jih trdi, da je vzpostavljeno upravljanje



PREGLEDNICA 8 Tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena, določen je način ravnanja z njimi

(1)	(2)	(3)	(4)
Na celotnem poslovanju	40	16 %	16 %
Na pretežnem delu poslovanja	114	47 %	63 %
Na posameznih področjih poslovanja	80	33 %	96 %
Še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi	8	3 %	100 %
Še ni vzpostavljen (opredeljen), v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	1	0 %	
Skupaj	243	0 %	

OPOMBE Naslovi stolpcev: (1) trditev, (2) število, (3) delež, (4) kumulativni delež.

PREGLEDNICA 9 Sistem notranjega kontroliranja

(1)	(2)	(3)	(4)
Na celotnem poslovanju	27	11 %	11 %
Na pretežnem delu poslovanja	138	57 %	68 %
Na posameznih področjih poslovanja	74	30 %	98 %
Še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi	4	2 %	100 %
Še ni vzpostavljen (opredeljen), v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	0	0 %	
Skupaj	243	100 %	

OPOMBE Naslovi stolpcev: (1) trditev, (2) število, (3) delež, (4) kumulativni delež.

nje s tveganji, pri čemer so tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, opredeljena in ovrednotena.

S hipotezo 4 želimo ugotoviti, ali imajo vzgojno-izobraževalni zavodi komponento notranjega nadzora, to je sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti, vzpostavljeno na pretežnem delu poslovanja.

**HIPOTEZA 4:** *Vzgojno-izobraževalni zavodi trdijo, da imajo sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti vzpostavljen na pretežnem področju poslovanja.*

Kot je razvidno iz preglednice 9, največ vzgojno-izobraževalnih zavodov, to je 138 oziroma 57 %, trdi, da imajo vzpostavljen sistem notranjega kontroliranja na pretežnem delu poslovanja. To pomeni, da lahko hipotezo 4 sprejmemo. 27 oziroma 11 % omenjenih zavodov trdi, da imajo vzpostavljen sistem notranjega kontroliranja na celotnem področju poslovanja in 74 omenjenih zavodov oziroma 30 % pa na posameznih področjih poslovanja. 98 % omenjenih zavodov ima vzpostavljen sistem notranjega kontroliranja.

S hipotezo 5 želimo ugotoviti, ali imajo vzgojno-izobraževalni

PREGLEDNICA 10 Sistem informiranja in komuniciranja

(1)	(2)	(3)	(4)
Na celotnem poslovanju	87	36 %	36 %
Na pretežnem delu poslovanja	142	58 %	94 %
Na posameznih področjih poslovanja	12	5 %	99 %
Še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi	2	1 %	100 %
Še ni vzpostavljen (opredeljen), v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	0	0 %	
Skupaj	243	100 %	

OPOMBE Naslovi stolpcev: (1) trditev, (2) število, (3) delež, (4) kumulativni delež.

zavodi komponento notranjega nadzora, to je informiranje in komuniciranje, vzpostavljeno na pretežnem delu poslovanja.

*HIPOTEZA 5 Vzgojno-izobraževalni zavodi imajo vzpostavljen ustrezen sistem informiranja in komuniciranja na pretežnem področju poslovanja.*

Kot je razvidno iz preglednice 10, največ vzgojno-izobraževalnih zavodov, to je 142 oziroma 58 %, trdi, da imajo vzpostavljen sistem informiranja in komuniciranja na pretežnem delu poslovanja. To pomeni, da lahko hipotezo 5 sprejmemo. 87 oziroma 36 % omenjenih zavodov trdi, da imajo vzpostavljen sistem informiranja in komuniciranja na celotnem področju poslovanja in 12 omenjenih zavodov oziroma 5 % pa na posameznih področjih poslovanja. 99 % omenjenih zavodov ima vzpostavljen sistem notranjega kontroliranja.

S hipotezo 6 želimo ugotoviti, ali imajo vzgojno-izobraževalni zavodi komponento notranjega nadzora, to je informiranje in komuniciranje, vzpostavljeno na pretežnem delu poslovanja.

*HIPOTEZA 6 Vzgojno-izobraževalni zavodi imajo vzpostavljen ustrezen sistem nadziranja na pretežnem področju poslovanja.*

Kot je razvidno iz preglednice 11, 104 oziroma 43 % vzgojno-izobraževalnih zavodov trdi, da imajo vzpostavljen sistem informiranja in komuniciranja na pretežnem delu poslovanja. To pomeni, da hipotezo 6 zavrnamo. 46 oziroma 19 % omenjenih zavodov trdi, da imajo vzpostavljen sistem notranjega nadziranja na celotnem področju poslovanja in 60 omenjenih zavodov oziroma 25 % pa na posameznih področjih poslovanja. 86 % omenjenih zavodov ima vzpostavljen sistem notranjega kontroliranja. Preostalih 13 % vzgojno-izobraževalnih zavodov nima vzpostavlje-

PREGLEDNICA 11 Sistem nadziranja

(1)	(2)	(3)	(4)
Na celotnem poslovanju	46	19 %	19 %
Na pretežnem delu poslovanja	104	43 %	62 %
Na posameznih področjih poslovanja	60	25 %	87 %
Še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi	23	9 %	96 %
Še ni vzpostavljen (opredeljen), v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi	10	4 %	100 %
Skupaj	243	100 %	

OPOMBE Naslovi stolpcev: (1) trditev, (2) število, (3) delež, (4) kumulativni delež.

PREGLEDNICA 12 Zagotavljanje notranjega revidiranja

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Z lastno notranjerevizijsko službo	4	30	12 %	12 %
S skupno notranjerevizijsko službo	3	18	7 %	20 %
Z zunanjim izvajalcem notranjega revidiranja	2	115	47 %	67 %
Nisem zagotovil notranjega revidiranja	1	80	33 %	100 %
Skupaj		243	100 %	

OPOMBE Naslovi stolpcev: (1) trditev, (2) ocena, (3) število, (4) delež, (5) kumulativni delež.

nega sistema nadziranja kot komponente notranjega nadzora, kar je največ od vseh komponent notranjega nadzora.

S hipotezo 7 želimo potrditi, da imajo vzgojno-izobraževalni zavodi pretežno od zunaj najetega notranjega revizorja.

*HIPOTEZA 7 Večina šol in vrtcev ima najetega zunanjega internega revizorja.*

Po podatkih iz preglednice 12 ima zunanji izvajalec notranjega revidiranja 115 oziroma 47 % enot. Hipotezo 7 zavrnamo. Lastno revizijsko službo ima 30 oziroma 12 % enot, skupno revizijsko službo pa 18 oziroma 7 % enot. Notranjega revidiranja ni zagotovilo 80 oziroma 33 % vzgojno-izobraževalnih zavodov, kar pa nujno ne pomeni, da ti zavodi ne zagotavljajo notranjega revidiranja, saj morajo vzgojno-izobraževalni zavodi, katerih prihodki so manjši od 2.086.463 EUR, zagotoviti notranje revidiranje vsake tri leta.

## Sklepna razmišljanja

Proračunski uporabnik mora stalno ocenjevati ustreznost in učinkovitost sistema notranjih kontrol. Predstojnik proračunskega uporabnika oziroma predstojnik vzgojno-izobraževalnega zavoda

daje oceno o posameznih komponentah notranjega nadzora javnih financ z izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ. Notranji nadzor javnih financ lahko zavod opravi s samoocenitvijo, z notranjo revizijo ali z zunanjim nadzorom porabe proračunskih sredstev. Pri raziskavi smo izhajali iz trditve, da ima večina vzgojno-izobraževalnih zavodov notranji nadzor v letu 2010 vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja tako kot ostali javni zavodi v letu 2009. Z raziskavo smo ugotovili, da imajo vzgojno-izobraževalni zavodi posamezne komponente notranjega nadzora vzpostavljene na različnih ravneh poslovanja. Več kot polovica vzgojno-izobraževalnih zavodov iz vzorca ima na pretežnem delu poslovanja vzpostavljeno primerno kontrolno okolje in sistem informiranja ter komuniciranja. Na pretežnem delu poslovanja je največji delež vzgojno-izobraževalnih zavodov vzpostavilo sistem informiranja in komuniciranja. Celo na pretežnem in celotnem delu poslovanja je sistem informiranja in komuniciranja vzpostavilo kar 94 % teh zavodov, kar pomeni, da so ta del notranjega nadzora ti zavodi ocenili najboljše.

Več kot polovica obravnavanih zavodov trdi, da so na pretežnem delu poslovanja vzpostavljena tveganja, da so cilji realni in merljivi ter da so določeni indikatorji za merjenje doseganja ciljev. Torej en del upravljanja s tveganji ima več kot polovica teh zavodov vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja, medtem ko jih manj kot polovica trdi, da je drugi del upravljanja s tveganji vzpostavljen na istem delu poslovanja. Drugi del upravljanja s tveganji se nanaša na tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, tveganja pa so opredeljena in ovrednotena. Če izhajamo iz kumulativnih odstotkov, lahko trdimo, da ima 81 % zavodov prvi del upravljanja s tveganji vzpostavljen na celotnem ali pretežnem delu poslovanja, medtem ko jih ima na tem delu poslovanja drugi del upravljanja s tveganji vzpostavljeno 63 % obravnavanih zavodov. Sistem nadziranja kot ena izmed komponent notranjega nadzora je pokazal v vzgojno-izobraževalnih zavodih najslabši rezultat, saj jih ima manj kot polovica sistem nadziranja vzpostavljen na pretežnem delu poslovanja. Iz kumulativnih odstotkov pa izhaja, da ima 62 % omenjenih zavodov sistem nadziranja vzpostavljen na celotnem in pretežnem delu poslovanja, kar pomeni, da so ta del notranjega nadzora obravnavani zavodi ocenili najslabše.

Pri raziskavi smo na podlagi strokovne presoje izhajali, da ima večina vzgojno-izobraževalnih zavodov zunaj najetega notranjega revizorja, vendar se je izkazalo, da temu ni tako. Glede na to, da imajo vzgojno-izobraževalni zavodi za namene poslovanja s strani države financiranega le enega zaposlenega, to je računovodja,

smo dobili zanimiv podatek, da 12 % teh zavodov ima lastno revizijsko službo. 33 % omenjenih zavodov v letu 2010 ni zagotovilo notranjega revidiranja. Lahko sklepamo, da je ta rezultat posledica tega, da so javni zavodi, katerih letni prihodki ne presegajo 2.086.463 EUR, dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let in leto 2010 je bilo leto, ko ni bilo obveze po notranji reviziji.

### **Priporočila vzgojno-izobraževalnim zavodom glede prisotnosti notranjega nadzora**

Na podlagi pregleda predpisov, teoretičnih izhodišč in raziskave priporočamo vzgojno-izobraževalnim zavodom, da v prihodnje izboljšajo opredelitve in ovrednotenje tveganj. S tem je možno izboljšati tudi notranje nadziranje. Prvi korak v merjenju tveganj je prepoznavanje ključnih dejavnikov tveganj (Jorion 2003, 265). Pri tem je zelo pomembno poznavanje strateških in operativnih ciljev zavoda s poudarkom na dejavnikih, ki lahko kritično vplivajo na uspeh, ter nevarnostih in priložnostih, ki so povezani z doseganjem ciljev. Priporočamo večjo uporabo registra tveganj, s katerim tveganja opredelimo, opišemo in ovrednotimo. Za proces vrednotenja tveganj obravnavani zavodi lahko uporabijo različne pristope, vrednotenje je lahko v povezavi s pogostnostjo dogajanja in posledicami tveganja, ki so tako kvantitativna, polkvantitativna in kvalitativna.

### **Literatura**

- Aristovnik, A. 2001. »Finančni management javnega zavoda (neprihoditne organizacije).« V *Zbornik znanstvenih razprav*, ur. J. Grad, 169–188. Ljubljana: Visoka upravna šola.
- Britton, A., in C. Waterston. 2003. *Financial Accounting*. Harlow: Pearson Education.
- Changchit, C., C. W. Holsapple in R. E. Viator. 2001. »Transferring Auditors' Internal Control Evaluation Knowledge to Management.« *Expert Systems with Applications* 20 (3): 275–291.
- Cukon Mavec, N. 2006. »Priprava samoocenitve pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih.« V *Zbornik referatov 8. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju*, ur. H. Kamnar, 147–178. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Grubišić, C., I. Turk, M. Kolar, F. Koletnik, J. Papić, V. Perner, B. Vitorović in M. Cvetković. 1994. *Notranje revidiranje poslovanja*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Jorion, P. 2003. *Financial Risk Manager Handbook*. New York: Wiley.

- Kamnar, H. 1999. *Javni zavodi med državo in trgov.* Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
- Kranjec, M. 2003. *Davki in proračun.* Ljubljana: Fakulteta za upravo. *Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju.* 2005. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo: Ljubljana.
- »Metodologija za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ.« Ministrstvo za finance, Ljubljana.
- »Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna.« [http://zakonodaja.gov.si/rpsi/ro7/predpis\\_NAVO507.html](http://zakonodaja.gov.si/rpsi/ro7/predpis_NAVO507.html)
- Pogačar B. 2006. »Notranji nadzor pri proračunskih uporabnikih.« Gradivo za seminar Notranje revidiranje v zdravstvenih organizacijah, Veritas, Ljubljana.
- »Poročilo o stanju notranjega nadzora javnih financ v RS za leto 2009.« 2010. Ministrstvo za finance, Ljubljana.
- »Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor.« [http://zakonodaja.gov.si/rpsi/roo/predpis\\_PRAV4450.html](http://zakonodaja.gov.si/rpsi/roo/predpis_PRAV4450.html)
- »Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ.« [http://zakonodaja.gov.si/rpsi/ro8/predpis\\_PRAV4278.html](http://zakonodaja.gov.si/rpsi/ro8/predpis_PRAV4278.html)
- »Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ.« 2005. Vlada Republike Slovenije, Ljubljana.
- Strle, A. 2008. »Pomen izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ za kakovost letnega poročila javnega zdravstvenega zavoda.« Magistrsko delo, Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani. <http://www.cek.ef.uni-lj.si/magister/strle3712.pdf>
- Taylor, H., in G. Donald. 1996. *Revidiranje, zasnove in postopki.* Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Urankar, V. 2003. »Samooocenjevanje notranjih kontrol.« *Revizor* 14 (6): 7–23.
- »Usmeritve za državno notranje revidiranje.« 2003. Ministrstvo za finance, Ljubljana.
- »Usmeritve za notranje kontrole.« 2003. Ministrstvo za finance, Ljubljana.
- Vidovič, Z. 1998. *Notranje kontrole in notranja revizija v javnem sektorju.* Ljubljana: Revizor.
- Webster, W. H. 2004. *Accounting for Managers.* New York: Mc Graw Hill.
- »Zakon o financiranju vzgoje in izobraževanja.« [http://zakonodaja.gov.si/rpsi/ro5/predpis\\_ZAKO445.html](http://zakonodaja.gov.si/rpsi/ro5/predpis_ZAKO445.html)
- »Zakon o javnih financah.« [http://zakonodaja.gov.si/rpsi/ro7/predpis\\_ZAKO1227.html](http://zakonodaja.gov.si/rpsi/ro7/predpis_ZAKO1227.html)

■ Dr. Tatjana Horvat je predavateljica v Šoli za ravnatelje. [tatjana.horvat@solazaravnatelje.si](mailto:tatjana.horvat@solazaravnatelje.si)