



URAD REPUBLIKE SLOVENIJE ZA NADZOR PRORAČUNA

USMERITVE za notranje kontrole

Ljubljana, november 2004

Kazalo

| | |
|-------------|---|
| Uvod | 4 |
| 1 | Upravljanje s tveganji in notranje kontrole 5 |
| 1.1 | Opredelitev tveganja 6 |
| 1.2 | Ocena tveganja 7 |
| 1.3 | Sprejemljivo tveganje..... 7 |
| 1.4 | Odziv na tveganje in notranje kontrole 7 |
| 1.5 | Preverjanje strukture tveganj..... 8 |
| 1.6 | Preverjanje učinkovitosti ukrepov 8 |
| 2 | Opredelitve in cilji notranjih kontrol..... 8 |
| 2.1 | Opredelitev notranjih kontrol 8 |
| 2.2 | Cilji notranjih kontrol..... 9 |
| 2.3 | Vrste notranjih kontrol 9 |
| 3 | Vloge in odgovornosti pri notranjih kontrolah 10 |
| 3.1 | Proračunski uporabniki 10 |
| 3.2 | Notranjerevizijske službe pri proračunskih uporabnikih..... 11 |
| 3.3 | Urad za nadzor proračuna (UNP)..... 11 |
| 4 | Temeljna načela notranje kontrole 11 |
| 4.1 | Sistem notranjih kontrol lahko daje samo sprejemljivo, ne pa absolutno zagotovi 11 |
| 4.2 | Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika je odgovoren za vzpostavitev in vzdrževanje ustreznega sistema notranjih kontrol 12 |
| 4.3 | Notranja kontrola je pomemben, vendar ne edini element poslovanja 12 |
| 4.4 | Notranja kontrola mora biti smotrna, upoštevati mora ocene tveganja in zagotavljati dodano vrednost 12 |
| 4.5 | Notranje kontrole so učinkovite, če se dosledno uporabljajo 12 |
| 4.6 | Notranje kontrole je treba obravnavati kot celoto in ne vsako posebej..... 12 |
| 4.7 | Potrebe po notranjih kontrolah in njihova uporaba se lahko od enega do drugega proračunskega uporabnika ali znotraj njega razlikujejo..... 13 |
| 4.8 | Za uspešnost notranjih kontrol je bistven odnos vodstva..... 13 |
| 4.9 | Notranja revizija ni nadomestilo za notranjo kontrolo in ne razbremenjuje vodstva odgovornosti..... 13 |
| 5 | Okvirni elementi - postopki in pravila za notranje kontrole 13 |
| 5.1 | Načrtovanje 13 |
| 5.2 | Organiziranje..... 14 |
| 5.3 | Analiza in obvladovanje tveganj 15 |
| 5.4 | Prenos (delegiranje) nalog..... 15 |
| 5.5 | Spremljanje kakovosti dela in informacije za poslovodno odločanje 16 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 5.6 | Dokumentacija in njeno hranjenje..... | 17 |
| 6 | Revizijska sled | 18 |
| 6.1 | Uporabnost revizijske sledi | 19 |
| 7 | Fizične notranje kontrole in varovanje sredstev ter informacij..... | 19 |
| 8 | Korektivni ukrepi..... | 20 |
| 9 | Goljufije in nepravilnosti..... | 21 |
| 9.1 | Preprečevanje, odkrivanje, obravnava in odprava nepravilnosti..... | 21 |
| 10 | PRILOGE:..... | 24 |
| | <i>PRILOGA 1: PRIMER REVIZIJSKE SLEDI.....</i> | <i>24</i> |
| | <i>PRILOGA 2: REVIZIJSKA SLED IN SREDSTVA EU.....</i> | <i>26</i> |
| | <i>PRILOGA 3: PRIMER REGISTRA TVEGANJ.....</i> | <i>31</i> |

Uvod

Namen Usmeritev za notranje kontrole (v nadaljevanju: Usmeritve) je opredeliti notranje kontrole kot del notranjega nadzora javnih financ. Usmeritve predstavljajo začetno fazo razvoja enotnega sistema notranjih kontrol. Ta zajema vzpostavitev pregledne strukture, za katero so značilni jasna določitev odgovornosti in ločitev nalog, ustrezno kontrolno okolje ter izvajanje premišljenih postopkov za zagotovitev in vzdrževanje ustreznih in učinkovitih notranjih kontrol.

Pravna podlaga za Usmeritve sta Zakon o javnih financah – ZJF (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02) in Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02). V usmeritvah se uporablja izraz “proračunski uporabnik”, kot subjekt, ki je v skladu s 34. in 65. členom Zakona o javnih financah odgovoren za obe strani proračuna: izdatke in prejeme.

Notranji nadzor javnih financ obsega na enotnih temeljih zasnovan sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih ter stalno preverjanje tega sistema. Notranji nadzor javnih financ zagotavlja zakonito, pregledno, učinkovito, uspešno in gospodarno finančno poslovanje in notranje kontroliranje.

V sistemu notranjega nadzora javnih financ je za poslovanje s sredstvi proračunskih uporabnikov odgovoren predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika, ki mora uvesti potrebne sisteme in postopke, s katerimi zagotovi doseganje ciljev proračunskega uporabnika. Ti sistemi in postopki skupaj predstavljajo notranji nadzor proračunskih uporabnikov.

Naloga predstojnika oziroma poslovodnega organa je, da vzpostavi uspešen, učinkovit in gospodaren sistem notranjih kontrol.

Notranji nadzor javnih financ opredeljujejo ZJF, Zakon o računovodstvu (Ur.l. RS št. 23/99), vsakokratni veljavni Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije, vsakokratni veljavni Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije, Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Ur.l. RS št. 72/02), Pravilnik o skupnih osnovah za postopke dela finančnih služb neposrednih uporabnikov proračuna Republike Slovenije (Ur.l. RS št. 119/04) in standardi notranjega revidiranja.

Na podlagi navedenih predpisov morajo proračunski uporabniki pripraviti ali dopolniti notranje pravilnike, ki bodo vsebovali ustrezna navodila za uporabo sredstev in poročanje ter za opredelitev odgovornosti na vseh vodstvenih ravneh.

Usmeritve je pripravilo Ministrstvo za finance, Urad RS za nadzor proračuna (v nadaljevanju: UNP). Usmeritve se dopolnjujejo in spreminjajo skladno z razvojem in spremembami stroke, potrebami predstojnikov oziroma poslovodnih organov proračunskih uporabnikov in spremembami v organizaciji javne uprave.

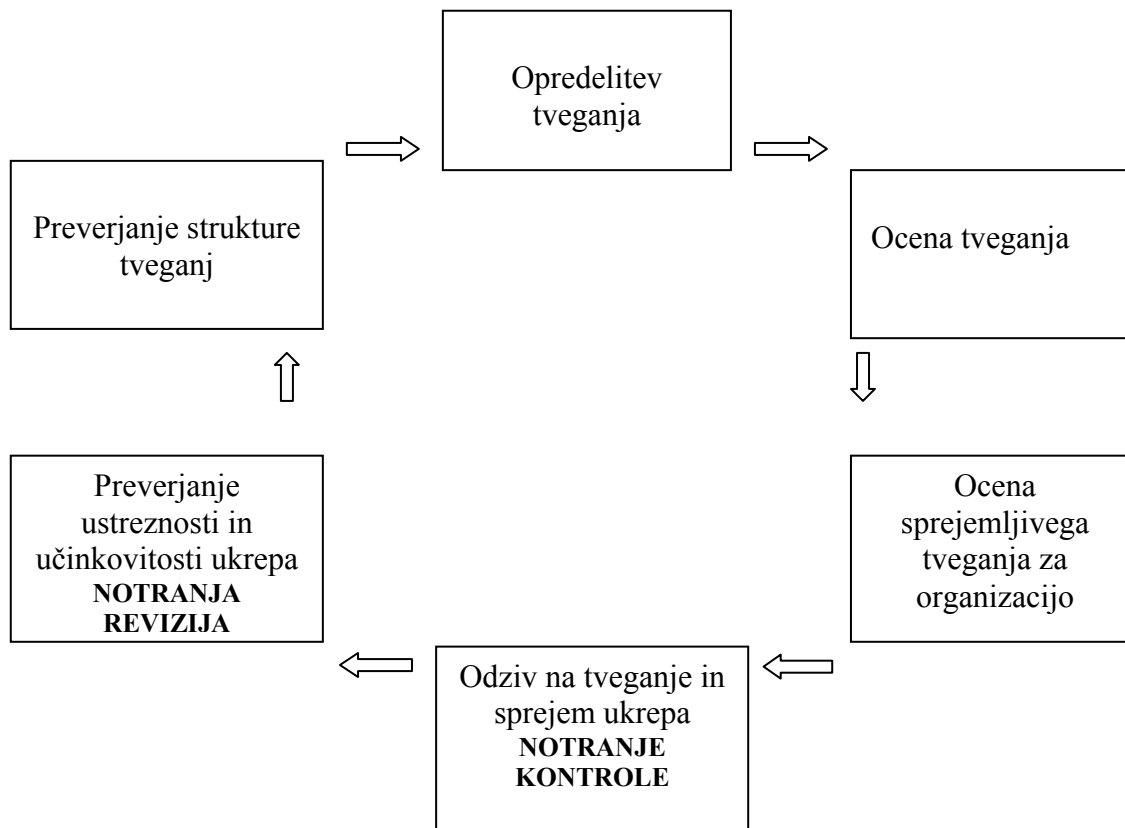
1 Upravljanje s tveganji in notranje kontrole

Vodenje proračunskega uporabnika je usmerjeno k doseganju postavljenih ciljev s smotrnim poslovanjem. Ne glede na cilje poslovanja, je proračunski uporabnik pri svojem delovanju vedno izpostavljen različnim tveganjem, da cilji ne bodo doseženi. O poslovanju v razmerah tveganja govorimo, kadar izide odločitev in poslovanja predvidimo z določeno stopnjo verjetnosti. Pri tem smo lahko tveganju naklonjeni in tvegane poslovne odločitve sprejemamo, nenaklonjeni, ko se tveganju izogibamo ali do njega nevtralni in se na tveganje ne oziramo. Naloga predstojnika oziroma poslovodnega organa proračunskega uporabnika je, da se na tveganja ustrezno odziva in tako povečuje verjetnost doseganja postavljenih ciljev. Ker so sredstva, s katerimi se lahko na tveganja odziva, omejena, mora iskati najoptimalnejše možnosti za njihovo obvladovanje. Zato mora razpolagati z ustreznimi orodji in znanji, ki mu zagotavljajo, da bo s sprejemljivo stopnjo verjetnosti, upoštevajoč razmerje med stroški in koristmi, proračunski uporabnik zastavljene cilje dosegel.

Vsebina tveganja je negotovost nastanka pozitivnega ali negativnega dogodka. Izpostavljenost tveganju predstavljata verjetnost, da se negativni dogodek zgodi ali pozitivni ne zgodi in posledice tega na poslovne cilje. Naloga upravljanja s tveganji je obvladovanje izpostavljenosti poslovanja tveganjem in omejevanje tveganj na sprejemljivi ravni. To pomeni, da je treba opredeliti elemente izpostavljenosti tveganju, ugotovljena tveganja ovrednotiti in razvrstiti po verjetnosti in teži možnih posledic ter na podlagi takšne analize vzpostaviti primeren sistem za njihovo obvladovanje - t.j. sistem notranjih kontrol.

Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika mora določiti strategijo za upravljanje s tveganji, ki jo vključi med ostale strategije za doseganje ciljev. Za upravljanje s tveganji ne obstaja enotna rešitev. Usmeritve so lahko le pomoč pri opredelitvi in analizi tveganj ter njihovemu obvladovanju, pri čemer pa je potrebno upoštevati različnosti ciljev, okolja in pogojev poslovanja posameznega proračunskega uporabnika.

Slika 1: Krog upravljanja s tveganji



1.1 Opredelitev tveganja

Pri opredelitvi tveganj je treba upoštevati naslednje principe:

- enoten pristop v vseh organizacijskih enotah proračunskega uporabnika;
- jasna struktura postopka opredeljevanja tveganj - vsaka organizacijska enota ali dejavnost je vključena v organizacijsko enoto ali dejavnost na višji stopnji;
- predhodna odobritev postopka opredeljevanja tveganj s strani predstojnika oziroma poslovnega organa.

Najpogostejša načina opredeljevanja tveganj sta:

- **na podlagi razgovorov:**

Določena skupina sestavljena iz zaposlenih ali zunanjih strokovnjakov obravnava vse aktivnosti proračunskega uporabnika v zvezi s cilji in opredeli s tem povezana tveganja.

- **na podlagi samoocenitve:**

S pomočjo vprašalnikov ali delavnic, kjer strokovnjaki vzpodbujajo osebje, da opredeli tveganja v okviru svoje organizacijske enote ali dejavnosti.

Načina se medsebojno ne izključujeta in priporočljiva je kombinacija obeh.

Pogoj za učinkovito upravljanje s tveganji je, da se za vsako tveganje posebej določi ustrezna odgovorna oseba. Če ni jasne odgovornosti za upravljanje s posameznimi tveganji na višjem vodstvenem nivoju, tudi izvajanje notranjih kontrol ni jasno in učinkovito.

1.2 Ocena tveganja

Tveganje ni dovolj samo opredeliti, ampak je potrebno tudi oceniti njegovo pomembnost. Pri tem je treba uporabljati enotna merila.

Nekatera tveganja, posebno s področja financ, se lahko objektivno izračuna, druga pa le subjektivno oceni.

Po izvedeni opredelitvi in oceni tveganj, se vzpostavi t.i. register tveganj, ki vsebuje seznam tveganj in oceno pomembnosti posameznega tveganja.

Primer registra tveganj je v prilogi 3.

1.3 Sprejemljivo tveganje

Pomemben element pri upravljanju s tveganji je tista stopnja tveganja, ki jo je proračunski uporabnik pripravljen sprejeti, preden sprejme potrebne ukrepe za obvladovanje tveganj. Ker so sredstva za obvladovanje tveganj omejena, je treba tudi na tem področju skrbeti za njihovo smotno uporabo. Narediti je treba analizo stroškov in koristi, t.j. kolikšen strošek je še primeren za doseg določene stopnje obvladovanja določenega tveganja. Razen v izjemnih primerih, ko gre za izredno pomembno področje (npr. človeško življenje), ni običajno, da se uporabijo za obvladovanje tveganja tolikšna sredstva, da je tveganje skoraj popolnoma obvladano.

Sprejemljiva stopnja tveganja je lahko zelo različna glede na posamezno tveganje, lahko pa se postavi enotno najvišjo sprejemljivo skupno stopnjo tveganja.

1.4 Odziv na tveganje in notranje kontrole

Rezultate opredelitev in ocen tveganj ter sprejemljivih stopenj tveganja je priporočljivo zbrati v registru tveganj, ki je podlaga za ukrepanje.

Možni odzivi na tveganja so različni:

- Nekatera tveganja proračunski uporabnik prenese na druge, na primer z zavarovanjem.
- Poslovanje organizira v več enotah ali dejavnosti, ki niso tesno povezane.
- Zagotovi si dodatne informacije za odločanje – do stopnje, ko stroški zbiranja ne presegajo koristi.
- Uvede sistem notranjih kontrol, s katerim tveganja obvladuje na še sprejemljivi stopnji. Sistem notranjih kontrol je torej odziv na tveganje.

1.5 Preverjanje strukture tveganj

Poslovno okolje in cilji proračunskega uporabnika se stalno spreminjajo. Tem spremembam mora slediti tudi opredeljevanje in ocenjevanje tveganj, da se zagotavlja posprotena struktura tveganj (posprotenje registra tveganj).

Posamični cilji (cilji posameznih organizacijskih delov in nivojev proračunskega uporabnika) so sestavni deli skupnega cilja proračunskega uporabnika. Upravljanje s tveganji zahteva, da je temu vzporedno delegirana tudi odgovornost za obvladovanje tveganj. Torej ne more biti delegiranja odgovornosti za doseganje poslovnih ciljev brez delegiranja odgovornosti za upravljanje s tveganji. Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika je odgovoren za doseganje poslovnih ciljev in za upravljanje s tveganji.

1.6 Preverjanje učinkovitosti ukrepov

Potem, ko predstojnik oziroma poslovodni organ sprejme ukrepe za obvladovanje tveganj, potrebuje način, s katerim se prepriča, da so sprejeti ukrepi ustrezni in učinkoviti.

Prvi način, ki ga lahko uporablja, je sistem poročanja. Ta omogoča prenos informacij od nižjega vodstva do višjega o tem, kako se izvaja obvladovanje tveganj.

Drugi način je vzpostavitev dejavnosti notranje revizije kot neodvisnega in nepristranskega vira, ki vodstvu zagotavlja informacije o ustreznosti in učinkovitosti notranjih kontrol in daje priporočila za izboljšave.

2 Opredelitve in cilji notranjih kontrol

2.1 Opredelitev notranjih kontrol

Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika mora zagotoviti ustrezen sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol, ki ga ocenjuje notranje revizijska služba in predlaga izboljšave.

- Finančno poslovanje obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja in izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenja in poročanja z namenom, doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami. Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod,

katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti.

Notranje kontroliranje je potrebno, ker:

- postajajo proračunski uporabniki vedno večji in kompleksni, tako da neposreden nadzor posameznikov ni več mogoč;
- se proračunski uporabniki zaradi notranjih in zunanjih dejavnikov soočajo z različnimi finančnimi, upravnimi in komercialnimi tveganji, ki ogrožajo doseganje njihovih ciljev.

2.2 Cilji notranjih kontrol

Glavni cilji notranjih kontrol so:

- učinkovito izvajanje nalog proračunskega uporabnika;
- smotrna uporaba sredstev ter njihovo varovanje pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, slabega upravljanja, napak, goljufij in drugih nepravilnosti;
- poslovanje v skladu z zakoni, predpisi in navodili vodstva;
- zagotavljanje in ohranjanje pravočasnih, celovitih ter zanesljivih računovodskih in drugih podatkov in informacij ter njihovo pošteno razkrivanje v poročilih
- zagotavljanje enakih možnosti in varovanje okolja.

2.3 Vrste notranjih kontrol

2.3.1 Predhodna notranja kontrola

Predhodna notranja kontrola je usmerjena v predhodno odobravanje odločitev, zlasti tistih s finančnimi posledicami in mora biti vključena v postopke ter dajati razumno zagotovilo, da so:

- finančne transakcije v skladu z odobrenim proračunom uporabnika,
- postopki nabave in sklepanja pogodb v skladu z ustreznimi predpisi,
- finančne transakcije utemeljene s pogodbami, ki jih je sklenil proračunski uporabnik ali z drugimi odločitvami o vodenju javnih financ ter s splošno zavezujočimi predpisi.

Zgornje navedbe se uporabljajo tudi za nadzor upravljanja s premoženjem proračunskega uporabnika.

2.3.2 Naknadna notranja kontrola

Naknadna notranja kontrola se uporablja za preverjanje:

- objektivnega stanja dejstev, ki so predmet kontrole in njihove skladnosti s splošno zavezujočimi predpisi in usmeritvami ter internimi akti posloводства (pravilnost in smotrnost poslovanja),
- upoštevanja postopka pri izvajanju predhodne notranje kontrole.

3 Vloge in odgovornosti pri notranjih kontrolah

3.1 Proračunski uporabniki

Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika je odgovoren za vzpostavitev, delovanje, nadzor in stalno izboljševanje sistema notranjih kontrol, upoštevanje ustreznih pravilnikov in drugih pravil, metodik in standardov za notranje kontrole, ki jih predpisuje Ministrstvo za finance, Urad za nadzor proračuna. Predstojniki morajo z načeli učinkovitega notranjega kontroliranja seznaniti odgovorne osebe na vseh ravneh in v vseh organizacijskih enotah proračunskega uporabnika.

Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika lahko prenese te naloge na svoje podrejene, vendar nanje ne more prenesti odgovornosti.

Proračunski uporabniki razvijejo in sprejmejo sistem za opredeljevanje, ocenjevanje in obvladovanje tveganj, s katerimi se pri poslovanju soočajo.

Proračunski uporabniki zagotovijo kadrovske in materialne vire ter pogoje za gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje ter delovanje notranjih kontrol. V ta namen zagotovijo, da:

- se natančno predpišejo delovni postopki;
- so interni akti, delovni postopki in organizacijske sheme posproteni;
- so določene pristojnosti in odgovornosti delavcev v primerih prenosa nalog na druge institucije;
- računovodski sistem vključuje ustrezne računovodske kontrole, kot so: primerjave različnih zapisov iste informacije, preverjanje zaporedja dokumentov in primerjave sklopov različnih dokumentov;
- je zagotovljeno zadostno število ustreznih šolanega osebja za vodenje, izvajanje in nadzor poslovanja ter nadomeščanje oz. kroženje v primeru občutljivih delovnih mest;
- se vsi zaposleni, predvsem pa državni notranji revizorji, stalno strokovno izpopolnjujejo;
- se redno opravlja ocenjevanje vseh zaposlencev;
- se izvajajo ukrepi, predvideni za primer nespoštovanja usmeritev, postopkov in etičnih načel.

3.2 Notranjerevizijske službe pri proračunskih uporabnikih

Notranja revizija je dejavnost, s katero predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, da so notranje kontrole ustrezne in učinkovite.

Notranjerevizijska služba poroča neposredno predstojniku oz. poslovodnemu organu proračunskega uporabnika.

Notranjerevizijska služba ni odgovorna za uvedbo in delovanje sistema notranjih kontrol proračunskega uporabnika.

Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika je odgovoren za izvedbo priporočil iz poročil notranjerevizijske službe.

Organizacijo, vlogo in delovanje notranjerevizijske službe opredeljujejo v uvodu našeta zakonodaja in Usmeritve za državno notranje revidiranje.

3.3 Urad za nadzor proračuna (UNP)

UNP je zadolžen za razvoj, usmerjanje in koordinacijo notranjega nadzora javnih financ in v tem okviru za koordinacijo in usklajevanje sistema notranjih kontrol. Izdaja in dopolnjuje usmeritve, razvija in dopolnjuje metodiko ter izvaja izobraževanja s tega področja.

Na podlagi analize prejetih letnih poročil notranjerevizijskih služb UNP ocenjuje sistem delovanja notranjih kontrol pri proračunskih uporabnikih in pripravlja predloge za njihovo izboljšanje.

4 Temeljna načela notranje kontrole

4.1 Sistem notranjih kontrol lahko daje samo sprejemljivo, ne pa absolutno zagotovilo

Sistemi notranjih kontrol so namenjeni obvladovanju tveganj pri doseganju ciljev proračunskega uporabnika, ne njihovemu odpravljanju. Zato lahko dajejo le sprejemljivo in ne popolno zagotovilo za uspešnost pri obvladovanju tveganj, saj nanje lahko vplivajo človeške napake in slaba presoja, povezanost več oseb z namenom, da se izognejo kontrolam, neupoštevanje postopkov s strani vodstva, ter ocena stroškov in koristi v zvezi s kontrolami.

4.2 Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika je odgovoren za vzpostavitev in vzdrževanje ustreznega sistema notranjih kontrol

Sistem notranjih kontrol se nenehno spreminja in izboljšuje na pobudo predstojnika oziroma poslovodnega organa, zaposlencev in na podlagi ugotovitev ter priporočil notranje ali zunanje revizije. Sistem notranjih kontrol je treba prilagajati tudi zaradi zunanjih dejavnikov, tveganj, sprememb prednostnih nalog, organizacijskih sprememb in zaradi tehnološkega razvoja. Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora redno preverjati ustreznost sistema notranjih kontrol, da zagotovi, da so vse ključne kontrole vedno ustrezne.

4.3 Notranja kontrola je pomemben, vendar ne edini element poslovanja

Notranja kontrola ne predstavlja vseh elementov, ki so potrebni za poslovanje in obvladovanje tveganj pri proračunskem uporabniku. Notranja kontrola ne določa strategije ali ciljev in ne more preprečiti nepravilnih strateških ali poslovnih odločitev.

4.4 Notranja kontrola mora biti smotrna, upoštevati mora ocene tveganja in zagotavljati dodano vrednost

Stroški izvajanja notranjih kontrol ne smejo presežati koristi. Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora oceniti stroške in koristi notranjih kontrol in izvajati le tiste kontrole, ki so potrebne za doseganje ciljev proračunskega uporabnika in za ohranjanje tveganja na še sprejemljivi stopnji. Obseg in uporaba notranjih kontrol mora temeljiti na celoviti oceni tveganja in biti sorazmerna z njo.

4.5 Notranje kontrole so učinkovite, če se dosledno uporabljajo

Notranje kontrole morajo dosledno v polnosti upoštevati vsi zaposleni, kar velja tudi za predstojnika oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika.

4.6 Notranje kontrole je treba obravnavati kot celoto in ne vsako posebej

Posamezna notranja kontrola se redko obravnava neodvisno, ampak glede na to, kako deluje v povezavi z drugimi obstoječimi ali načrtovanimi kontrolami.

4.7 Potrebe po notranjih kontrolah in njihova uporaba se lahko od enega do drugega proračunskega uporabnika ali znotraj njega razlikujejo

Različni načini notranjega kontroliranja so lahko posledica razlik v stopnji centralizacije ali decentralizacije pri posameznem proračunskem uporabniku ali razlik v kadrovskih in drugih vplivnih dejavnikih. Lahko so tudi posledica razlik v sami naravi dela proračunskih uporabnikov, njihovih ciljev, zunanjega okolja, itn.

4.8 Za uspešnost notranjih kontrol je bistven odnos vodstva

Za obstoj pozitivnega okolja do sistema notranjih kontrol je pomembno ravnanje predstojnika oz. poslovnodnega organa proračunskega uporabnika, ko z besedami in dejanji zaposlencem prenaša jasno sporočilo, da poštenost, vestnost, strokovnost in druge vrednote ne smejo biti ogrožene. Kontrolno okolje in odnos, ki ga predstojnik oz. poslovnodni organ proračunskega uporabnika vzpostavi do notranjih kontrol, najbolj vplivata na izvajanje kontrolnih usmeritev in postopkov.

4.9 Notranja revizija ni nadomestilo za notranjo kontrolo in ne razbremeni vodstva odgovornosti

Notranja revizija je pomemben del sistema notranjega nadzora, ker ocenjuje ustreznost in učinkovitost notranjih kontrol, da lahko da predstojniku oz. poslovnodnemu organu proračunskega uporabnika zagotovilo, v kakšnem obsegu se je mogoče na njih zanašati. Ob tem pa obstoj notranjerevizijske dejavnosti ne zmanjšuje odgovornosti vodstva za vzpostavljanje in vzdrževanje učinkovitih sistemov notranjih kontrol.

5 Okvirni elementi - postopki in pravila za notranje kontrole

Ta zbir postopkov in pravil ni popoln, skuša pa zajeti **glavne elemente**, ki jih je potrebno upoštevati pri notranjih kontrolah. Uporablja se ne glede na to, ali so sistemi ročni ali računalniški, čeprav se izvajanje določenih zahtev in metod kontroliranja zaradi tega lahko razlikuje.

5.1 Načrtovanje

Načrtovanje pomeni opredelitev dolgoročnih in kratkoročnih ciljev proračunskega uporabnika, načinov za njihovo doseganje in za to potrebnih sredstev. Dobra praksa načrtovanja vključuje:

- pregleden proces opredelitve in določanja prednostnih ciljev, ki zajema tudi sodelovanje vseh drugih proračunskih uporabnikov, ki so v doseganje ciljev vključeni;
- opredelitev različnih možnosti za doseganje ciljev in izbira najboljše možnosti ob upoštevanju notranjih in zunanjih dejavnikov;
- določitev pričakovanih standardov poslovanja in načinov merjenja doseganja le-teh;
- natančne opise aktivnosti in potrebnih virov ter sredstev;
- opredelitev tveganj in njihovo obvladovanje;
- okvirni načrt ukrepov, če bi izbrane možnosti za doseganje ciljev iz kakršnega koli razloga ne bi bile uspešne (rezervni scenarij);
- dokumentiranje ciljev in načrtov proračunskega uporabnika ter seznanitev zaposlencev z njimi.

Pomembno je, da se predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika zaveda, da je načrtovanje stalen proces, zato načrti ne smejo biti statični. Predvsem morajo biti predvideni ustrezni ukrepi za obvladovanje nepričakovanih dogodkov in za začetek izvajanja korektivnih ukrepov, ki zagotavljajo doseganje ciljev kljub odklonom pri poslovanju.

5.2 Organiziranje

Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora organizirati delo in razdeliti naloge posameznikom in skupinam tako, da je mogoče doseči cilje na čim bolj gospodaren, učinkovit in uspešen način. Pri tem mora upoštevati, da so pri slabi organizaciji stroški za naknadno vzpostavitev notranjih kontrol pogosto lahko večji, kot bi bili stroški za vzpostavitev primerne notranje kontrole že na samem začetku.

Pri organizaciji dela je treba upoštevati naslednja načela:

- natančna opredelitev odgovornosti (nalog) in jasna navodila za poročanje,
- optimalno razmerje med poslovodnimi in izvajalnimi funkcijami,
- optimalno razmerje med konkretnimi in splošnimi funkcijami,
- optimalen obseg notranjih kontrol,
- zagotovljena ločitev nalog, posebna obravnava občutljivih delovnih mest, zagotovljena rotacija zaposlencev, kjer je to potrebno.

Noben posameznik ne sme biti odgovoren za več kot eno od naslednjih nalog: prevzemanje obveznosti za plačilo, odobravanje plačil, plačevanje in evidentiranje plačil.

Proračunski uporabnik vzpostavi evidenco delovnih mest, za katera meni, da zaradi svoje narave, položaja, odgovornosti ali specializiranosti zahtevajo posebno pozornost zaradi tveganja, da posameznik svojih delovnih nalog ne bi izvajal ali da bi zlorabil položaj na tem delovnem mestu. Proračunski uporabniki naj skušajo zmanjšati število takih delovnih mest tako, da uvedejo ločitev nalog oziroma vzpostavijo ustrezno kontrolo.

5.3 Analiza in obvladovanje tveganj

Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika je odgovoren za analizo tveganj, ki lahko vplivajo na sposobnost proračunskega uporabnika, da dosega svoje cilje. Proračunski uporabnik mora zato zasnovati in izvajati procese, s katerimi je mogoče obvladovati glavna tveganja in jih ohranjati na še sprejemljivi stopnji. Pri tem mora predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika upoštevati:

- vrsto tveganja;
- verjetnost, da se bodo tveganja uresničila;
- posledice, če bi se tveganja uresničila;
- stopnje tveganj, ki so po njegovem mnenju še sprejemljive in ne ogrožajo doseganja ciljev;
- sposobnost proračunskega uporabnika, da z notranjimi kontrolami zmanjša možnost, da se tveganja uresničijo;
- stroške notranjih kontrol glede na koristi obvladovanja tveganj.

Tveganja so lahko splošna in se nanašajo na celotni javni sektor, lahko pa so posebna za določenega proračunskega uporabnika. Primeri splošnih tveganj, ki lahko ogrožajo poslovanje in doseganje ciljev proračunskega uporabnika, so:

- sprememba političnega, gospodarskega, pravnega ali socialnega okolja;
- (ne)primernost ključnih finančnih/računovodskih informacij in ostalih informacij za poslovanje;
- objava napačnih finančnih in drugih informacij;
- neučinkovito investiranje ali uporaba zastarele tehnologije;
- nepooblaščen dostop do informacijskega sistema;
- neevidentiranje obveznosti;
- neevidentiranje izplačil;
- nepravilna uporaba sredstev;
- goljufije in poneverbe finančnih sredstev;
- nezanesljiva ali pomanjkljiva revizijska sled;
- izguba ugleda;
- neustreznost sistemov za uporabo finančnih sredstev Evropske unije.

Ta seznam ni dokončen, proračunski uporabniki morajo izdelati svoj register tveganj, ki lahko ogrožajo doseganje njihovih ciljev.

5.4 Prenos (delegiranje) nalog

V določenih primerih predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika prenese odgovornost za ukrepanje na posameznike, ki spadajo v okvir njegovega nadzora. Pri tem pa je treba jasno povedati, da predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika ostane odgovoren za funkcije, ki jih prenese.

5.4.1 Prenos nalog na posameznike

Pri vsakem prenosu nalog na posameznike je treba natančno opisati dela in naloge, ki se prenašajo ter natančno opredeliti omejitve v pristojnostih, posebno finančne.

5.4.2 Prenos nalog na organizacije izven proračunskega uporabnika

V nekaterih okoliščinah je primerno, gospodarno ali potrebno, da se kot pomoč pri doseganju ciljev uporabljajo storitve drugih organizacij zunaj proračunskega uporabnika. V takem primeru je pomembno, da:

- se v formalnem sporazumu jasno opredeli narava potrebnih storitev in način njihovega izvajanja;
- obstajajo ustrezni kontrolni postopki, ki zagotavljajo, da organizacije, na katere se prenesejo naloge, le-te opravljajo na zahtevani način.

5.4.3 Spremljanje in odvzem podeljenih pooblastil

Obstajati morajo postopki za dodeljevanje, ukinjanje oz. odvzem in spreminjanje obsega podeljenih pooblastil. Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora določiti postopke za reden nadzor ustreznosti podeljenih pooblastil.

5.5 Spremljanje kakovosti dela in informacije za poslovodno odločanje

Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora zagotoviti vzpostavitev ustreznih informacijskih sistemov, ki dajejo popolna, pravilna in pravočasna poročila o doseganju glavnih ciljev. Ta poročila uporablja celotno vodstvo proračunskega uporabnika kot podlago za odločanje o potrebnih popravljalnih ukrepih v primeru nedoseganja ciljev.

Informacije za spremljanje kakovosti dela in za poslovodno odločanje imajo lahko obliko:

- statističnih podatkov;
- poročil o proračunskih izdatkih;
- kadrovske poročila;
- analize stroškov na enoto;
- računovodskih informacij, vključno z informacijami o upravljanju s premoženjem proračunskega uporabnika;
- analize podatkov;
- glavnih kazalnikov poslovanja;
- raznih poročil, na primer, o varnostnih dogodkih, inventurna poročila itd.

Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika določi pogostost, obseg in vsebino teh informacij, pri čemer je smiselno upoštevati:

- ali so informacije za poslovodno odločanje redne ali se pripravijo samo, kadar so izpolnjeni vnaprej določeni izjemni pogoji;
- višino dejanskih in splošnih stroškov pri pripravi in pregledovanju informacij;

- zahtevano podrobnost informacij - za višja vodstva so bolj primerne zbirne, za nižja pa podrobnejše informacije;
- ravnotežje med natančnostjo informacij in hitrostjo njihove priprave - pogosto je bolj zaželeno, da so na voljo pravočasne informacije, na podlagi katerih lahko predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika hitro reagira, kot pa čakanje na popolnoma preverjene številke, zaradi česar ni mogoče pravočasno ukrepati;
- komu se informacije sporočajo, na primer:
 - o ali bo informacijo uporabljala samo določena organizacijska enota;
 - o ali jo bodo uporabljale vse enote proračunskega uporabnika;
 - o ali jo bodo uporabljali in ocenjevali zunanji revizorji;
 - o ali bodo poročila poslana osebam zunaj proračunskega uporabnika, vendar v državnem sektorju, ali
 - o bo informacija javno dostopna.

Informacije za spremljanje kakovosti dela in poslovodno odločanje je treba redno preverjati, da se zagotovi njihova stalna ustreznost.

5.6 Dokumentacija in njeno hranjenje

Glavne poslovne usmeritve in delovni postopki proračunskega uporabnika morajo biti dokumentirani. S tem se zagotovi, da so vsi zaposleni seznanjeni z njimi in da se zavedajo svojih odgovornosti in nalog. Navodila, postopki in priročniki morajo biti jasni in enostavni za uporabo ter dostopni vsem, ki jih potrebujejo. Potrebno jih je redno pregledovati in dopolnjevati skladno s spremembami, ki vplivajo na poslovne usmeritve in delovne postopke proračunskega uporabnika. Zaposleni morajo biti sproti seznanjeni s spremembami, da lahko pravilno izvajajo nova navodila. Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora redno preverjati ali so zaposleni seznanjeni z najnovejšimi navodili.

Poslovanje proračunskega uporabnika mora biti pravilno dokumentirano in hranjeno. Dokumentacija se lahko hrani na papirju, v elektronski obliki ali na drugih nosilcih podatkov, ki so v skladu s predpisi. To je pomembno zaradi zagotovitve:

- da so postopki ustrezno dokumentirani;
- nadaljevanja poslovanja v primeru izrednih dogodkov.

Dokumentacijo je treba hraniti v brezhibnem stanju, tako da jo je po potrebi mogoče na enostaven način pridobiti. Dokumentacija je lahko dostopna samo posameznikom, ki imajo ustrezno pooblastilo.

Pri določanju postopkov za hranjenje evidenc se upoštevajo naslednji dejavniki:

- zakonske zahteve;
- zahteve revizijskih in drugih zunanjih organov in institucij;
- klasifikacija dokumentov ali podatkov;
- potencialni vpliv na prostorske zmogljivosti in kapaciteto računalniških pomnilniških enot;

- možnost uporabe arhiva;
- enostavnost dostopa do dokumentov in uporabe arhiviranih spisov/datotek ali podatkov, kadar nastane potreba;
- varnost shranjenih evidenc in podatkov;
- možnost hranjenja evidenc in podatkov na cenovno ustrežnejših medijih;
- možni stroški v primeru, da originalna dokumentacija ni več razpoložljiva (npr. v primeru tožbe).

Učinkovitost notranjih kontrol se bistveno poveča z uporabo standardne dokumentacije in obrazcev. Na ta način se tudi lažje zagotovi skladnost postopkov z zahtevami zakonodaje. Obrazci in dokumenti morajo biti oblikovani tako, da so enostavni za uporabo in da vsebujejo vse potrebne podatke in informacije.

6 Revizijska sled

Delo proračunskega uporabnika mora biti tako dokumentirano, da lahko predstojnik oz. poslovodni organ, notranji in zunanji revizorji ter drugi nadzorni organi, sledijo celotnemu poteku poslovanja in transakcij. Za finančne transakcije je treba omogočiti njihovo sledenje od skupnih zneskov do posameznih izdatkov in obratno. Sled mora biti zagotovljena ne glede na to, ali se transakcija izvede elektronsko ali ročno.

Revizijska sled predstavlja pripomoček za načrtovanje in izvajanje notranjih kontrol ter revidiranje porabe proračunskih sredstev na državni (občinski) ravni in na ravni proračunskih uporabnikov, njihovih organizacijskih enot, programov ali ukrepov. Vodstvu omogoča pregled nad izvajanjem in opredelitev ključnih mest za vzpostavitev notranjih kontrol oziroma njihovo smotno uporabo brez podvajanja, revizorju pa hitro analiziranje sistema in opredelitev morebitnih šibkih področij, ki zahtevajo podrobnejši pregled. Revizijska sled je v največji meri odvisna od pregledne in natančne predstavitve izvajalnih sistemov in njene posprotenosti. Zato mora vključevati vsako spremembo organiziranosti vodenja, izvajanja in notranjih kontrol.

Revizijska sled temelji na:

- zakonih, pravilnikih in navodilih, iz katerih je razvidna pravna podlaga dejavnosti ali sistema, ki se revidira;
- jasno določeni organizacijski strukturi izvajanja dejavnosti proračunskega uporabnika oziroma njegovih organizacijskih delov, saj omogoča opredeliti razne ravni in mesta odločanja in njihove medsebojne povezave;
- opisu pristojnosti in odgovornosti po delovnih mestih, vključno z delegiranjem pristojnosti;
- napisanih postopkih, ki vključujejo tudi kontrolne aktivnosti in kontrolnike ter druge listine in njihovo kroženje;

- načinu vodstvenega nadzora z opisom rednega poročanja in dokumentacije, ki jo mora vodstvo podpisati kot dokaz svojega nadzora ter na primerjavi in usklajevanju podatkov;
- kroženju informacij od vodstva do končnih izvajalcev in obratno;
- hranjenju podatkov.

V prilogi 1 dajemo primer revizijske sledi za postopek načrtovanja pri proračunskih uporabnikih. V prilogi 2 so navedene zahteve EU glede revizijske sledi pri uporabi sredstev EU skladov s primerom.

6.1 Uporabnost revizijske sledi

Glavne koristi revizijske sledi kot pripomočka za načrtovanje in izvajanje kontrol ter revidiranje porabe proračunskih sredstev so naslednje:

- zagotovljena je preglednost načrtovanja in porabe proračunskih sredstev;
- zagotovljeni so sistematični in strokovni prijemi za obvladovanje porabe proračunskih sredstev;
- omogočena je presoja uresničevanja načrtovanih ciljev;
- omogočeno je pravočasno zaznavanje in opozarjanje na spremembo pogojev poslovanja in nastale odmike, ki preprečujejo doseganje načrtovanih ciljev;
- omogočeno je doseganje načrtovanih ciljev kljub odmikom;
- omogočeno je pravočasno opozarjanje o potrebnih spremembah pri porabi proračunskih sredstev (rebalans);
- zagotovljena je smotrnost porabe proračunskih sredstev;
- omogočeno je sistematično in pravočasno oskrbovanje predstojnika proračunskega uporabnika s potrebnimi informacijami;
- omogočeno je stalno preizkušanje in izboljševanje notranjih kontrol.

7 Fizične notranje kontrole in varovanje sredstev ter informacij

Proračunski uporabnik mora vzpostaviti ustrezne fizične notranje kontrole za varovanje sredstev in informacij. Raven in obseg fizičnih kontrol morata biti sorazmerna s tveganji začasne ali stalne izgube sredstva ali informacij in pomembnostjo posledic. Tipične fizične kontrole so:

7.1 Kontrola dostopa do podatkov

Uporabljajo se lahko naslednje vrste kontrol dostopa do podatkov in varovanje:

- fizično varovanje;
- video nadzor;
- alarmni sistemi;

- izkaznice;
- računalniška gesla;
- varovana območja znotraj stavb, v katerih se hranijo predmeti z veliko vrednostjo ali zelo pomembni podatki in informacije;
- trezorji in ognjevarne omare;
- brezprekinitveni napajalniki in varnostne kopije glavnih računalniških in drugih podatkov.

7.2 Fizično preverjanje obstoja/uporabe sredstev

Redno je treba izvajati fizične kontrole, s katerimi se pridobi zagotovilo, da sredstva obstajajo, so na pravi lokaciji in se uporabljajo za predvideni namen. Osnovna sredstva morajo biti evidentirana v knjigi osnovnih sredstev, kjer naj bo navedena tudi lokacija sredstva in oseba, ki odgovarja za sredstvo in njegovo uporabo. Podatki o novo pridobljenem osnovnem sredstvu morajo biti evidentirani ob prejemu. Priporočljivo je, da se knjiga/register osnovnih sredstev vodi centralno, pri čemer morajo obstajati kontrole vseh vpisov in izbrisov podatkov v zvezi s posameznim sredstvom.

Proračunski uporabniki morajo razviti postopke za sprotno vpisovanje podatkov o novih sredstvih v knjigo/register osnovnih sredstev ter vzpostaviti notranje kontrole in postopke za odobritev izbrisa sredstev iz knjige/registera. Pri vsaki odobritvi izbrisa je treba navesti tudi razloge zanj. Posebno pozornost je treba namenjati sredstvom, ki se odpišejo zaradi izgube, kraje ali zlorabe. V teh primerih je potrebno ugotoviti in odpraviti pomanjkljivosti notranjih kontrol, zaradi katerih je do takega dogodka prišlo.

Izvajati je treba redne preglede, s katerimi se pridobi zagotovilo, da fizične kontrole obstajajo in delujejo kot je bilo načrtovano, oziroma da bodo tako delovale, če bo to potrebno. Podatki o izvedenih preverjanjih obstoja sredstev in delovanja fizičnih kontrol morajo biti ustrezno dokumentirani skupaj z ugotovitvami preverjanj.

8 Korektivni ukrepi

Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora določiti formalne postopke za vodstvene delavce in ostale zaposlene, ki opredeljujejo njihovo odgovornost, da mu poročajo o vsaki pomanjkljivosti oziroma slabosti v sistemu finančnega poslovanja in notranjih kontrol.

Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora vzpostaviti evidence priporočil za izboljšanje sistemov notranjih kontrol ali potrebnih korektivnih ukrepov, ki jih dajejo pristojne inštitucije kot so:

- notranjerevizijska služba;
- inšpekcijske službe;
- Računsko sodišče RS;
- Urad za nadzor proračuna pri Ministrstvu za finance;

- pooblašчени nadzorniki EU.

Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora sprejeti učinkovite ukrepe za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti oziroma slabosti. Obstajati mora pregledna revizijska sled za ugotavljanje izvrševanja sprejetih ukrepov na podlagi danih priporočil. Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora redno spremljati napredek pri izvajanju priporočil.

9 Goljufije in nepravilnosti

Postopki za obravnavanje sumov goljufij in nepravilnosti morajo biti skladni z veljavno zakonodajo. Predstojnik oz. poslovodni organ proračunskega uporabnika mora z zahtevami te zakonodaje seznaniti vse ustrezne delavce.

Proračunski uporabniki morajo izdelati postopke za preprečevanje, odkrivanje in obravnavo sumov goljufij in nepravilnosti, s katerimi morajo biti seznanjeni vsi zaposleni v okviru proračunskega uporabnika, po potrebi pa tudi izven. Ti postopki morajo jasno spodbujati kulturo boja proti goljufijam in zavezanost k etičnemu ravnanju. Zaposlenca je treba spodbujati, da poročajo o vsakem sumu goljufije ali nepravilnosti.

Politiko v zvezi z goljufijami mora podpirati postopek za ravnanje v primeru sumov goljufij ali nepravilnosti. Postopek mora določati obseg in omejitve pooblastil zaposlenca pri odkritju suma goljufije. V postopku morajo biti navedeni tudi državni organi, ki jih je treba obvestiti ali vključiti. Ukrepi morajo biti pravočasni in učinkoviti, da so potencialne izgube čim manjše in možnosti uspešne preiskave čim večje.

Proračunski uporabniki morajo opravljati redne preglede in ocene tveganja za nastanek goljufij na posameznih področjih in razviti učinkovite notranje kontrole za obvladovanje teh tveganj.

V primeru ugotovljene goljufije s strani pristojnih organov, morajo proračunski uporabniki opraviti analizo razlogov, ki so pripeljali do goljufije, preveriti ali obstajajo drugi podobni primeri in izvesti potrebne spremembe postopkov za preprečitev podobnih goljufij v prihodnje.

9.1 Preprečevanje, odkrivanje, obravnavo in odprava nepravilnosti

To podpoglavje vsebuje usmeritve za vzpostavitev sistemov za preprečevanje, odkrivanje, obravnavanje in popravljanje nepravilnosti kot dela celotnega sistema notranjih kontrol. V primeru uporabe sredstev EU je potrebno upoštevati tudi usmeritve za poročanje o nepravilnostih.

9.1.1 Nepravilnost

Nepravilnost je vsako ravnanje ali njegova opustitev s strani nosilca poslovne funkcije, ki je ali bi lahko škodljivo vplivalo na proračun. Proračunski uporabniki so dolžni:

- ukrepati za preprečitev in odpravo nepravilnosti;
- povrniti nepravilno izplačana sredstva z obrestmi;
- o ugotovljenih ali možnih nepravilnostih nemudoma poročati pristojnim organom v skladu s predpisi.

Obravnavanje nepravilnosti je odvisno od razvrstitve nepravilnosti: na primer, ali je nepravilnost administrativna napaka ali poskus goljufije. Postopek mora natančno opisovati primere vsake kategorije in način njihove obravnave.

9.1.1.1 Administrativne napake

Običajno jih opisujemo kot primere, ko v zahtevku za izplačilo nastanejo napake brez zlonamernega naklepa. Te napake so, na primer, lahko posledica tega, da:

- je zahtevek za izplačilo nepravilen ali nepopoln, npr. manjkajo računi, ali pa je prišlo do napake pri prenašanju števil;
- ni računovodske evidence;
- ni poročila o izdatkih;
- ni spremljevalnih listin itd.

Administrativne napake je treba obravnavati na podlagi podrobnih opisov iz navodila za delo, za katerega priporočamo, da ga proračunski uporabniki izdelajo za vse postopke, najmanj pa naj se uporabijo naslednji ukrepi:

- ustavitev nadaljnjih korakov že začetega postopka;
- evidentiranje in odprava napak pred nadaljevanjem postopka;
- takojšen pristop k odpravi posledic naknadno ugotovljenih napak.

9.1.1.2 Goljufija*

Običajno je goljufija opredeljena kot namerni poskus pridobiti sredstva z zavajanjem. Na sum goljufije lahko kažejo naslednji primeri, ko:

- so bili predloženi lažni dokumenti;
- so podatki na dokumentih popravljeni;
- stroški navedenih postavk niso v skladu s splošno sprejetimi stroški za take postavke;
- se predloži zahtevek za neobstoječo aktivnost;
- je opis uporabe napačen;
- je subjekt zavrnil nadzor in podobno.

* Kazenski zakonik (Ur.l.RS, št. 63/94, 70/94, 23/99, 40/04) navaja »goljufijo« in »poslovno goljufijo« kot kaznivi dejanji ter za vrsto drugih kaznivih dejanj izraze, kot so: »preslepitev, ponareditev, zatajitev, zloraba, prikrivanje, neupravičena uporaba, poneverba«.

Priporočamo, da se vsi sumi nepravilnosti ob odkritju obravnavajo kot poskus, da se z goljufijo pridobi denar. Način obravnave se spremeni le, če se z dokumenti dokaže, da gre za nenamerno napako. Tudi kadar je nepravilnost posledica nenamerne napake, jo je še vedno treba evidentirati kot nepravilnost in obravnavati v skladu z navodili.

Vse nepravilnosti, ki se odkrijejo, morajo biti evidentirane in popravljene in sprejeti je treba ustrezne ukrepe za preprečitev njihovega pojavljanja v prihodnosti.

9.1.2 Evidentiranje nepravilnosti

Navodilo za delo naj določa tudi ukrepe, ki se sprejmejo v primeru odkritja nepravilnosti, ter podatke, ki jih je treba evidentirati v zvezi z vsako nepravilnostjo. Priporočamo, da se pripravi poseben kontrolnik, ki se ob odkritju nepravilnosti izpolni. Oblika kontrolnika je lahko različna glede na znesek sredstev, na katerega se nepravilnost nanaša in na naravo nepravilnosti.

Pri vseh nepravilnostih je bistveno, da se evidentirajo in da se sprejmejo ustrezni popravljalni ukrepi.

9.1.3 Sodni postopki

Kadar so v zvezi z nepravilnostjo oziroma sumom goljufije sproženi sodni postopki, mora proračunski uporabnik zagotoviti, da bo spremljal postopek do povračila nepravilno izplačanega zneska.

Datum: 29.03.2004

Številka: 463-03-28/2004-1

10 PRILOGE:

PRILOGA 1: PRIMER REVIZIJSKE SLEDI

POSTOPEK NAČRTOVANJA PRI PRORAČUNSKEM UPORABNIKU

Proračunski uporabnik mora opredeliti in dokumentirati svoje cilje in aktivnosti. Zaposlenci morajo biti z njimi seznanjeni.

- Proračunski uporabnik mora cilje dokumentirati.
- Vsaka organizacijska enota v okviru proračunskega uporabnika posebej mora dokumentirati svoje cilje, ki podpirajo doseganje ciljev proračunskega uporabnika in so z njimi skladni.
- Poročilo o ciljih in aktivnostih mora biti predstavljeno v skupnem načrtu proračunskega uporabnika.
- Vsaka organizacijska enota mora poznati cilje in aktivnosti drugih organizacijskih enot.
- Če ima več organizacijskih enot enake cilje, morajo biti njihove aktivnosti usklajene.
- Cilji organizacijskih enot si ne smejo nasprotovati.
- Cilji in aktivnosti organizacijskih enot morajo biti opredeljeni na ustrezni vodstveni ravni in morajo biti merljivi.
- Jasno mora biti določena prioriteta ciljev.

Vzpostavljena morajo biti merila za ocenjevanje uspešnosti doseganja ciljev. Biti morajo realna in znana zaposlencem.

- Cilje in merila za vsako organizacijsko enoto oziroma aktivnost določi predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika.
- Cilje in merila za njihovo doseganje je treba dokumentirati.
- Zaposlenci mora biti o ciljih in merilih za njihovo doseganje seznanjeni.
- Cilji morajo biti realni in vzpodbudni.
- Doseganje ciljev na podlagi postavljenih meril je treba redno spremljati.
- Odstopanje od postavljenih ciljev je treba obravnavati in če je potrebno, sprejeti popravljalne ukrepe.
- O doseganju ciljev je treba redno poročati predstojniku oziroma poslovodnem organu proračunskega uporabnika.

Postopek načrtovanja proračuna mora biti usklajen, točen in temeljiti na stvarnih izhodiščih. Upoštevati mora sredstva, ki so potrebna za doseg načrtovanih ciljev.

- Cilji in delovanje proračunskega uporabnika in organizacijskih enot morajo biti povezani s postopkom priprave proračuna.
- Stroški podpornih dejavnosti, ki so namenjene doseganju ciljev, morajo biti ovrednoteni in vključeni v postopek priprave proračuna.

- Predloge posameznih delov proračuna (proračunskih postavk) morajo odobriti odgovorni vodje organizacijskih enot oziroma programov v okviru proračunskega uporabnika.
- Posamezne proračunske postavke oziroma sestavni deli predloga proračuna morajo biti medsebojno usklajeni v enotni predlog proračunskega uporabnika.

Za postopke opredeljevanja ciljev, dejavnosti, stroškov in priprave predloga proračuna morajo biti izdelane usmeritve in navodila. Usmeritve morajo vključevati zlasti načrt razvoja in načrtovanih sprememb pri proračunskem uporabniku. Navodila morajo vsebovati tudi konkretne metode dela pri pripravi proračuna.

- Usmeritve in navodila morajo biti zagotovljena za vsa področja oziroma organizacijske enote proračunskega uporabnika.
- Usmeritve in navodila morajo biti dovolj razumljiva, da jih razumejo vsi zaposleni.
- Usmeritve in navodila morajo biti posprotena.
- Vključevati morajo tudi časovno komponento zaključka posameznih aktivnosti v procesu priprave proračuna (rokovnik planiranja).
- Dosledno upoštevanje usmeritev in navodil mora biti zagotovljeno s kontrolami.

Na vseh organizacijskih ravneh in za vsa področja dejavnosti je treba zagotoviti točno, popolno in ustrezno informacijo. Ta informacija mora vključevati tudi uresničevanje načrtovanih ciljev. Priporočljivo je, da se te informacije pripravljajo in obravnavajo periodično, npr. mesečno, s čimer je zagotovljena možnost takojšnjih popravilnih ukrepov v primeru odstopanja od načrtovanih ciljev.

- Zagotavljati je treba ustrezno evidenco.
- Točnost zbranih informacij je treba zagotavljati s kontrolami v organizacijskih enotah oziroma pri virih informacij.
- Te informacije morajo uporabljati tudi vodje organizacijskih enot oziroma dejavnosti kot kontrolo doseganja ciljev.
- Predstojnik oziroma poslovodni organ mora imeti zagotovljeno redno informacijo o doseganju ciljev proračunskega uporabnika.
- Informacija mora biti posprotena, celovita in točna, vsebovati mora tudi analizo (ne)sprejemljivih odmikov (izračuni, obrazložitve) pri uresničevanju načrtovanih ciljev ter predlog ukrepov za doseganje ciljev kljub nastanku odmikov.
- Dobro je, da informacija vsebuje tudi predvidevanja za prihodnje obdobje (do zaključka proračunskega leta), ki mora upoštevati nove trende v okolju proračunskega uporabnika in morebitne spremembe okoliščin, ki v fazi načrtovanja ciljev proračunskega uporabnika še niso bile znane.
- Informacija mora omogočati sprejemanje strateških in poslovnih odločitev.

PRILOGA 2: REVIZIJSKA SLED IN SREDSTVA EU

Člen 5 Uredbe Evropske komisije št. 438/01 določa, da morajo države članice v roku treh mesecev od odobritve pomoči Evropski komisiji posredovati opis organiziranosti organa upravljanja, plačilnega in vmesnih organov, vzpostavljenega upravljalnega in nadzornega sistema in načrtovane izboljšave. Še posebej mora opis navajati:

- vse naloge posameznih organov;
- njihove medsebojne odnose oziroma odnose med njihovimi organizacijskimi enotami;
- postopke, ki se nanašajo na obravnavo vlog za povračilo sredstev;
- revidiranje upravljalnega in kontrolnega sistema.

Predstavniki Evropske komisije v skladu s členom 5 omenjene uredbe ocenijo posredovani opis in obvestijo državo članico o kakršnihkoli ovirah pri zagotavljanju preglednosti kontrole uporabe sredstev strukturnih skladov in izvajanju obveznosti Evropske komisije v skladu s členom 274 Pogodbe.

Članice morajo opis vsako leto dopolnjevati in posodabljeni v obliki Poročila, ki ga pošiljajo Evropski komisiji v skladu s členom 13 Uredbe in slednja mora delovanje opisanega sistema redno preverjati.

Organi, ki so vključeni v upravljalni in nadzorni sistem, so naslednji:

- Plačilni organ (Ministrstvo za finance-Plačilna agencija) je pooblaščen za izdajo potrdil o izdatkih v skladu s členom 32 uredbe Evropske komisije št. 1260/99 in člena 9 uredbe 438/01;
- Organ upravljanja (Služba Vlade za strukturno politiko in regionalni razvoj) je odgovoren za upravljanje in izvajanje odobrene pomoči v skladu s členom 34 uredbe 1260/99;
- Vmesni organi (resorna ministrstva) izvajajo določene funkcije, ki sta jim jih predala plačilni organ ali organ upravljanja v skladu s členom 2, drugi odstavek uredbe 438/01;
- Kontrolni organ (Ministrstvo za finance-Urad za nadzor proračuna) je določen za izvajanje vzorčnih kontrol v skladu s členom 10 uredbe 438/01 in izjav o zaključku izvajanja pomoči v skladu s členom 15 uredbe 438/01;
- Končni upravičenec/Končni prejemnik predstavlja dejansko raven uporabe pomoči.

Opis izvajalnega in nadzornega sistema mora vsebovati pregleden opis finančnega toka in informacij, dokumentacije in kontrol, ki mora omogočati:

- uskladitev seštevka porabljenih sredstev iz izjav poslanih Evropski komisiji s posameznimi evidencami ustrezno dokumentiranih izdatkov na različnih administrativnih ravneh vključno pri končnem upravičencu oziroma končnem prejemniku,
- preverjanje dodelitev in prenosov EU sredstev in domače udeležbe.

V skladu z aneksom uredbe 438/01 mora revizijska sled ustrezati naslednjim kriterijem:

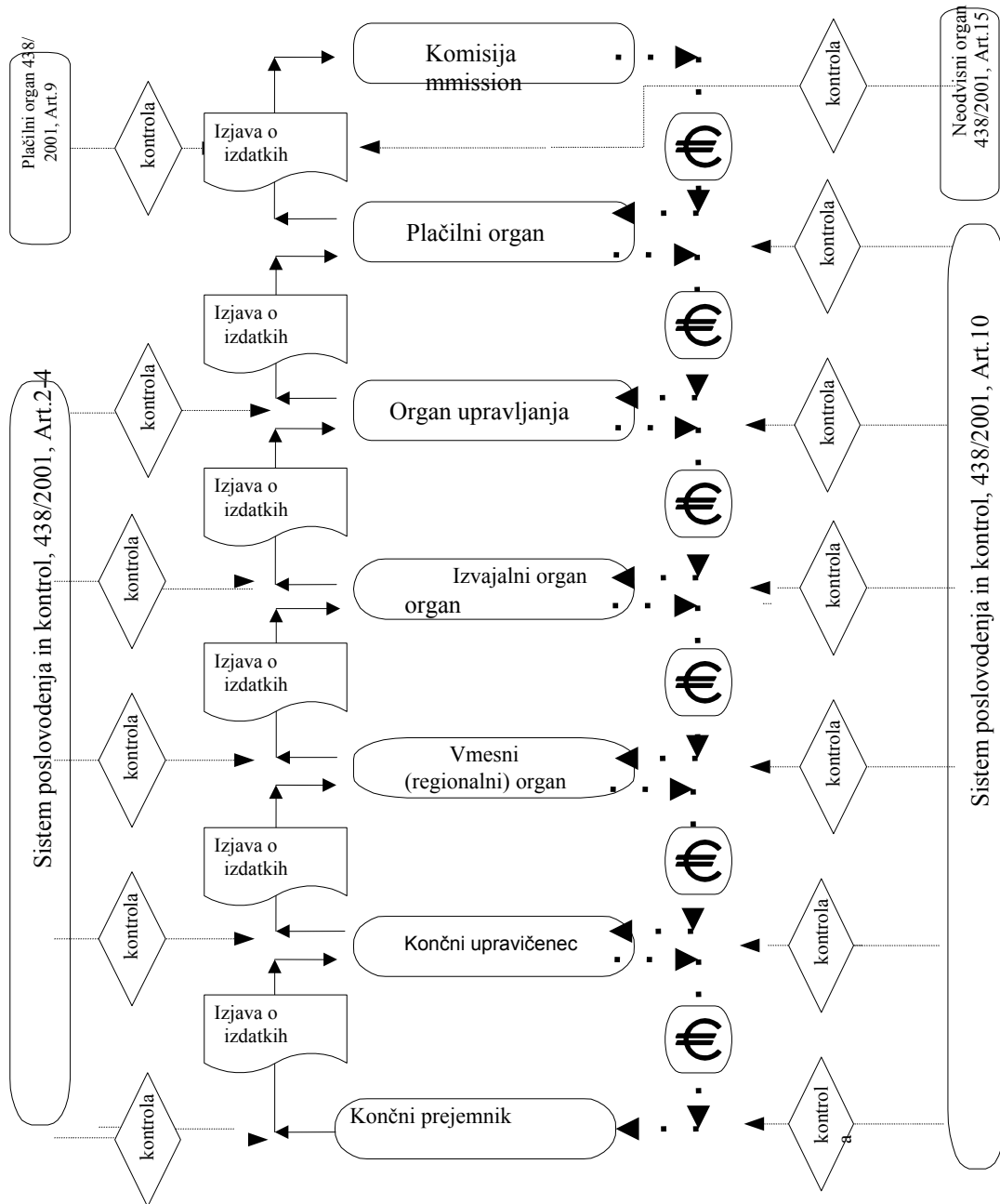
- Računovodske evidence, ki se vzdržujejo na vsaki ravni upravljanja, zagotavljajo podrobno informacijo o vsakem izdatku končnega uporabnika, ki se nanaša na izvajanje

sofinancirane pomoči in v primeru, ko končni uporabniki niso končni prejemniki sredstev, tudi organizacij, ki izvajajo dela.

- V primeru, da se izdatek samo delno nanaša na izvajanje sofinancirane pomoči, mora biti razmerje med sofinancirano pomočjo in drugim namenom jasno razvidno in dokazljivo. Enako velja tudi za izdatke, ki so upravičeni samo delno ali do določene višine.
- Na vsaki ravni upravljanja je treba vzdrževati in hraniti tehnične specifikacije in finančne načrte aktivnosti, poročila o napredku, listine, ki zadevajo odobritve pomoči, razpisne postopke in podpisovanje pogodb, poročila inšpekcij o pregledu proizvodov in storitev, ki so predmet sofinanciranja.
- Izjave o izdatkih, ki jih končni uporabnik ali končni prejemnik posreduje vmesnemu organu, morajo vsebovati podatke o vsaki aktivnosti in izdatku posebej z namenom, da se lahko izračuna celotni znesek v izjavi o izdatkih. Te posamične izjave s pripadajočo dokumentacijo predstavljajo podlago za računovodske evidence vmesnega organa.
- Vmesni organi vzdržujejo računovodsko evidenco za vsako aktivnost in za celoten znesek, ki temelji na izjavah končnih uporabnikov. Poročilo, ki ga vmesni organi pošiljajo plačilnemu organu vsebuje seznam odobrenih aktivnosti v okviru posamezne pomoči, s podrobno opredeljeno posamezno aktivnostjo in navedbo končnega upravičenca, datum odobritve pomoči, prevzete obveznosti in izplačila, razdobja, v katerih so nastali izdatki, celotne izdatke v okviru posameznega ukrepa ali podukrepa. To poročilo predstavlja podlago za izjavo o izdatkih, ki jo plačilni organ posreduje Evropski komisiji.
- V primeru, da končni uporabnik neposredno poroča plačilnemu organu, njegovo poročilo s podrobno specifikacijo izdatkov predstavlja podlago za računovodsko evidenco plačilnega organa, ki je zadolžen za izdelavo seznama odobrenih aktivnosti iz prejšnjega odstavka, kjer je to delo vmesnega organa.
- V primeru več vmesnih organov, pripravi vsak od njih poročilo za svoje področje.
- V primeru računalniškega prenosa računovodskih podatkov, morajo vsi organi ali organizacije prejemati od nižjih ravni izvajanja zadostne podatke, ki predstavljajo podlago za izdelavo zbirnih poročil višjim ravnem tako, da je zagotovljena revizijska sled od celotnega zbirnega poročila posredovanega Evropski komisiji, do posameznega izdatka, podprtega z ustreznimi listinami na ravni končnega upravičenca oziroma prejemnika sredstev, ki izvaja dela.

Primer revizijske sledi, ki je prikazana v nadaljevanju, prikazuje tok sredstev od plačilnega organa do končnega uporabnika in tok informacij o izvajanju od končnega prejemnika do Evropske komisije. V primeru je sicer na vsaki ravni predstavljen le en organ, v praksi pa jih je lahko več. Mesta, kjer morajo biti zagotovljene kontrole, so prikazana na levi strani. Delovanje notranjih kontrol mora biti dokumentirano in je predmet revidiranja.

Primer revizijske sledi za uporabo sredstev iz strukturnih skladov



VPRAŠALNIK ZA POMOČ PRI VZPOSTAVLJANJU REVIZIJSKE SLEDI ZA UPORABO SREDSTEV IZ STRUKTURNIH SKLADOV

Sprejemanje vlog

- Ali obstajajo postopki za predajanje in evidentiranje vlog?
- Kateri dokumenti so rezultat gornjih postopkov?
- Kdo je odgovoren in pooblaščen za izdajo teh dokumentov?
- Ali obstaja evidenca podatkov in v kakšni obliki?
- Kdo je odgovoren in pristojen za posprotenje te evidence?

Izbor/odobritev

- Ali obstaja postopek za ravnanje s prejetimi vlogami in kako je zabeležen?
- Ali obstaja postopek za izbor/odobritev vlog in kako je zabeležen?
- Kateri dokumenti so posledica gornjih postopkov?
- Kdo je odgovoren in pristojen za izdajo teh dokumentov?
- Ali obstaja evidenca podatkov in v kakšni obliki?
- Ali se pri izboru vlog izvaja kontrola in na podlagi kakšnih dokumentov ali podatkov?

Izplačilo

- Ali obstaja postopek za izplačilo in kako je zabeležen?
- Kateri dokumenti so posledica tega postopka?
- Kdo je odgovoren in pristojen za izdajo teh dokumentov?
- Ali obstaja evidenca podatkov in v kakšni obliki?
- Kdo je odgovoren in pristojen za posprotenje te evidence?
- Kateri računi se uporabljajo za prevzete obveznosti in plačila, ali so ločeni?
- Kdo je odgovoren in pristojen za plačila?
- Ali obstaja povezava med plačili in napredkom projekta oz. programa ali ukrepa in kateri dokumenti oz. podatki se za to uporabljajo?
- Kakšni pogoji morajo biti izpolnjeni za plačilo in kateri dokumenti in podatki so rezultat odločitve o plačilu?

Vodenje/kontrola

- Ali obstajajo postopki za vodenje in kontrolo programa oz. projekta in kako so zabeleženi?
- Ali obstaja postopek za poročanje o stanju na ločenih računih in kako je zabeležen?
- Kateri dokument je posledica tega postopka?
- Kdo je odgovoren in pristojen za izdajo tega dokumenta?
- Ali obstaja zapis podatkov in njihova obravnava in v kakšnem sistemu?
- Kdo je odgovoren in pristojen za zapis podatkov in njihovo obravnavo?
- Ali je sistem za vodenje in plačila ustrezen?
- Ali se sistem preizkuša, če hrani prave podatke, pravilno deluje in se posodablja?

Poročanje

- Ali obstaja postopek za predajo računov, poročil in obračunov in kako je zabeležen?
- Kateri dokumenti so posledica tega postopka?
- Kdo je odgovoren in pristojen za izdajo teh dokumentov?

- Ali obstaja zapis podatkov in v kakšnem sistemu?
- Kdo je odgovoren in pristojen za posprotenje teh podatkov?
- Ali se poročila kontrolirajo notranje in zunanje in kdo to dela?

Ocenjevanje/zaključevanje

- Ali obstaja postopek za ocenjevanje poročil in obračunov in kako je zabeležen?
- Kateri dokumenti so rezultat tega postopka in kako so označeni?
- Kdo je odgovoren in pristojen za izdajo teh dokumentov?
- Ali obstaja vnos in obravnava teh podatkov in v kakšnem sistemu?
- Kdo je odgovoren in pristojen za posprotenje teh podatkov?
- Ali obstaja jasan način za oceno uspešnosti programa oz. projekta in kako je zabeležen?
- Kakšni so pogoji za izdajo zaključnega poročila in kateri dokumenti so posledica te odločitve?

PRILOGA 3: PRIMER REGISTRA TVEGANJ

| Zap.št. | Tveganje | Verjetnost | Posledice | Obravnava | Ukrep | Odgovoren | Rok |
|---------|---|------------|-----------|-----------|---|----------------------------|--------------------|
| 1. | | | | | | | |
| 2. | Omejitev proračunskih izdatkov | srednja | pomembne | da | Izdelava rezervnega scenarija, prednostnih list | Predstojnik | Mesečni pregled |
| 3. | Sprememba proračunskih prioritet | nizka | pomembne | da | Izdelava predloga prerazporeditve proračunskih sredstev | Predstojnik | Letno |
| 5. | Uporaba zastarelega sistema IT | srednja | pomembne | da | Zagotovitev sredstev za modernizacijo | Vodja sektorja IT | |
| 6. | Pogoste spremembe v poslovnih procesih | majhna | srednje | da | Dosledno posprotovanje pismenih navodil za delo | vodje organizacijskih enot | takoj ob spremembi |
| 7. | Izbor neustreznega dobavitelja | visoka | srednje | da | Postopek za izbor dobavitelja | Splošna služba | takoj |
| 8. | Dostop nepooblaščenih do zaupnih podatkov | srednja | pomembne | da | Namestitev fizičnega varovanja | Splošna služba | takoj |
| 9. | Nenamensko izplačilo sredstev | srednja | pomembne | da | Razmejitev nalog odobravanja, izplačevanja in evidentiranja, zagotovitev kontrol na kraju samem,... | vodje organizacijskih enot | 6 mesecev |
| 10. | Neusposobljenost osebja za dodeljene naloge | srednja | pomembne | da | Izdelava osebnih načrtov izobraževanja | Kadrovska služba | 6 mesecev |
| 11. | Odhod osebja | srednja | pomembne | da | Stimulativno nagrajevanje, omogočanje izobraževanja | Kadrovska služba | mesečno |
| | | | | | | | |