doi: 10.2478/v10221-011-0013-4

Notranja revizija kot orodje za izboljšanje učinkovitosti poslovanja v javnem zdravstvu

Internal auditing as a tool for improving efficiency in public health

Irma Kovač¹

¹*Splošna bolnišnica Celje, Oblakova 5, 3000 Celje
e-pošta: irma.kovac@guest.arnes.si*

pregledni znanstveni članek

UDK:657.633.5:614.25(497.4)

članek prispel: 1. 6. 2011; članek sprejet: 15. 7. 2011

citirajte članek kot / cite this article as:
Bilt – Ekon Organ Inform Zdrav 2011; 27(2): 123-142

Izvleček

Notranjerevizijska dejavnost je dejavnost sodobnega časa. V Sloveniji v obdobju zadnjih desetih let zaznavamo izredno hiter razvoj in uveljavitev notranjega nadzora javnih financ na področju organizacij javnega zdravstva. Za proračunske uporabnike je notranjerevizijska dejavnost tudi predpisana z zakonom. Kot taka postaja v zadnjem času vse bolj vpeta tudi v poslovanje javnih zdravstvenih zavodov. Njeno delovanje označuje preizkušanje in ocenjevanje zadovoljivosti delovanja sistema notranjih kontrol in svetovanje pri njegovem izboljševanju zato, da bi zagotovili učinkovito in uspešno obvladovanje poslovnih tveganj bolnišnice. Poslovno tveganje razumemo kot vsak neugoden dogodek, ki vpliva na učinkovito in uspešno doseganje zastavljenih ciljev javnega zdravstvenega zavoda. Za obvladovanje tveganj je sicer odgovorno poslovodstvo, notranja revizija pa mu pri tem nudi ustrezno podporo. Svoje poslanstvo lahko notranja revizija izpolni uspešno le pod pogojem, da ima poslovodstvo ustrezno védenje in znanje o notranji reviziji.

Ključne besede: notranja revizija, notranja kontrola, notranji nadzor javnih financ, poslovodstvo, poslovno tveganje, svetovanje

Abstract

An Internal Audit is the activity of modern times. Very rapid development and implementation of Public Internal Financial Control (PIFC) in the field of Public Health has been seen in Slovenia over the past ten years. For budget users, internal auditing is also required by law. Lately it is therefore becoming a very important part of business in public health institutions. The operations of an Internal Audit is characterised by the testing and evaluation of performance of the Internal Control System and consultation for enhancing performance with the purpose of providing efficient and successful business risk management of hospitals. Business risk is understood as any unpleasant event that intrudes on the effective and successful process of achieving the set business objectives of a health institution. While responsibility for Risk management lies with the management, internal Auditing can offer appropriate support. An Internal Audit can successfully complete its mission only if management has the appropriate knowledge and skills of internal auditing.

Key words: internal audit, internal control, public internal financial control, management, business risk, consulting

Uvod

Temeljna značilnost sodobnega poslovnega okolja je globalnost, ki se odraža v veliki medsebojni povezanosti oz. soodvisnosti poslovnih subjektov. Javni zdravstveni zavodi iz tovrstnih povezav niso izvzeti. Nasprotno, močno so vpeti v sodobno poslovno okolje. Nadzor porabe javnih sredstev ima v demokratičnih državah pomembno mesto. Davkoplačevalci želijo popolne informacije o tem, kako se porablja njihov denar. Vse glasnejše so zahteve po bolj učinkoviti in gospodarni rabi le-teh. Na drugi strani pa povečevanje potreb po kakovostnih javnih zdravstvenih storitvah izvaja vedno večje pritiske na proračunsko financiranje. Na področju javne zdravstvene dejavnosti so že dalj časa v ospredju prizadevanja po uvedbi sodobnih poslovodskih pristopov, ki so se izkazali kot učinkoviti na področju gospodarskih subjektov, tudi v poslovno prakso javnih zdravstvenih zavodov (v nadaljevanju zavodi). Enega temeljnih razlogov tovrstnih teženj gre pripisati nenehnemu povečevanju razkoraka med potrebnimi in razpoložljivimi finančnimi sredstvi za javno zdravstvo. Neugodne gospodarske in finančne razmere so vse le še okrepile.

Trenutni razmere v gospodarstvu, ki neugodno vplivajo na prilive v javno zdravstveno blagajno, ustvarjajo potrebo po nenehnem izboljševanju učinkovitosti poslovanja na področju javnega zdravstva, ki se zrcali v opravljanju nalog na pravi način oziroma v pretvarjanju vhodnih prvin v uporabne izhodne poslovne učinke dovolj spretno, pazljivo ter strokovno in časovno sprejemljivo, da je poraba

sredstev čim bolj racionalna (1). Neugodni trendi na področju priliva sredstev za financiranje javne zdravstvene dejavnosti so nujnost, da poslovodstvo v javnem zdravstvu prevzame bolj aktivno vlogo pri izgrajevanju učinkovitega sistema za obvladovanje poslovnih tveganj, temelječega na notranjem nadzoru javnih financ (NNJF - Public Internal Financial Control (PIFC)).¹

NNJF je prisoten na področju poslovanja proračunskih organizacij že več let (2). Vse do danes so mu pripisovali različen pomen. Vsekakor pa se je njegov pomen povečal z vključitvijo Slovenije v Evropsko unijo. NNJF je osnovan na temeljnih sestavinah poslovođenja, ki se delijo na načrtovanje, organiziranje, nadziranje in poročanje. V letu 2002 je bil z novelo Zakona o javnih financah določen tudi formalni okvir NNJF (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o javnih financah (ZJF-C) ur. l. RS 30/2002). NNJF, kot ga opredeljuje tudi Zakon o javnih financah, je sestavljen iz treh podsistemov:

finančnega poslovođenja²,
notranjega kontroliranja³,
notranjega revidiranja⁴.

Čeprav gre za tri podsisteme, so med seboj zelo močno povezani in prepleteni. Njihova medsebojna usklajenost je pogoj za uspešno delovanje notranjega nadzora kot celote v vsaki proračunski organizaciji. Vse tri elemente NNJF zasledimo tudi v notranjem poslovnem okolju zdravstvenih zavodov. V skladu z zakonskimi in podzakonskimi določili je za njegovo vzpostavitev in nenehno zagotavljanje kakovostnega delovanja odgovorno poslovodstvo zdravstvenega zavoda oziroma direktor (več glej v Pravilniku o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Uradni list RS, 72/2002).

Kljub medsebojni prepletenosti vseh treh podsistemov se bomo v svojem prispevku omejili le na notranje revidiranje. V nadaljevanju najprej predstavljamo, kaj mora poslovodstvo vedeti o notranji reviziji.

¹ V prispevku uporabljamo besedno zvezo »poslovno tveganje« za tveganje, ki je povezano s poslovnimi cilji zavoda. To so cilji, ki so opredeljeni v finančnem načrtu zavoda.

² Zakon o javnih financah opredeljuje finančno poslovođenje kot management in vključuje: načrtovanje, izvrševanje proračuna in finančnih načrtov, računovodenje in poročanje.

³ Notranje kontroliranje je v skladu z zakonom o javnih financah sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. To so temeljna proračunska načela, ki jih morajo pri svojem poslovanju dosledno spoštovati tudi zdravstveni zavodi.

⁴ Po določilih 101. člena Zakona o javnih financah je za nadzor državnega proračuna pristojno Ministrstvo za finance, ki je izdalo Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, 72/2002). V skladu z 10. členom Pravilnika morajo zdravstveni zavodi, katerih letni prihodek presega 2.086.463 evrov, vsako leto zagotoviti notranje revidiranje svojega celotnega poslovanja, ostali zavodi pa najmanj enkrat na tri leta.

Potrebnost védenja in znanje posloводства zdravstvenega zavoda o notranji reviziji

V praksi se pogosto srečujemo z izrazom notranja revizija, kar pa je samo ena od dejavnosti veliko širšega sklopa dejavnosti, ki jo imenujemo notranjerevizijska dejavnost. Notranjerevizijska dejavnost je dejavnost neodvisnega in nepristranskega preiskovanja in ocenjevanja zadovoljivosti notranjih kontrol ter svetovanje, ki je usmerjeno v nenehno izboljševanje poslovanja, v obvladovanje poslovnih tveganj in v uresničevanje zastavljenih poslovnih ciljev organizacije (2). Notranjerevizijska dejavnost v poslovnem okolju proračunskih uporabnikov je zakonsko določena.

Formalni okvir notranjerevizijske dejavnosti v zdravstvenih zavodih

Notranje revidiranje opredeljujejo naslednji zakoni oz. predpisi:

- 53. člen Zakona o računovodstvu (Ur. l. RS 23/1999) določa, da obvezno organizirajo notranje revidiranje pravne osebe javnega prava, katerih obseg sredstev iz javnih financ v prihodkih obračunskega obdobja presega 417.292,60 evrov oziroma je ustanovitveni vložek države ali lokalne samoupravne skupnosti višji od 2.086.463 evrov.
- 100. člen ZJF-C (Ur. l. RS 30/2002) določa odgovornost predstojnika zdravstvenega zavoda za vzpostavitev finančnega poslovanja, kontrol in notranjega revidiranja. Zakon vsebuje jasna določila o tem, da notranje revidiranje zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njihove učinkovitosti. Notranje revidiranje izvajajo notranji revizorji v skladu s kodeksom poklicne etike in s standardi notranjega revidiranja, ki jih izda minister, pristojen za finance, na podlagi mnenja Računskega sodišča RS.
- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema NNJF (Ur. l. RS 72/2002) je podzakonski akt, ki med drugim obsega sklop določil glede vzpostavitve, delovanja in razvoja NNJF ter določil glede temeljnih načel, organizacije in pravil izvajanja notranjega revidiranja. Na osnovi določila 10. člena Pravilnika so zdravstveni zavodi, katerih letni proračun presega 2.086.463 evrov, dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja vsako leto, ostali pa najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.⁵ Pravilnik dopušča, da zavodi zagotovijo izvajanje notranjega revidiranja z možnostjo izbire med naslednjimi izvedbenimi možnostmi:
 - a) z lastno notranjerevizijsko službo;
 - b) s skupnimi notranjerevizijskimi službami, ki jih vzpostavi več zavodov, ki zaradi spoštovanja načela gospodarnosti ne vzpostavijo lastne službe;

⁵ Na osnovi tega zakonskega določila mora 84 zdravstvenih zavodov zagotoviti notranje revidiranje svojega poslovanja vsako leto (od tega 50 zdravstvenih domov, 24 bolnišnic, 7 zavodov za zdravstveno varstvo in 3 inštituti). Vir podatkov: Podatki in kazalci poslovanja JZZ za leto 2008, Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije, Ljubljana, maj 2009, str. 13-16.

c) z najemom zunanjih izvajalcev notranjih revizij.

Revidiranje v javnih zavodih lahko v skladu s 14. členom Pravilnika izvaja tudi ministrstvo, pristojno za finance, s svojo notranjerevizijsko službo.

- Usmeritve za državno notranje revidiranje, ki jih je v letu 2003 izdalo Ministrstvo za finance Republike Slovenije, opredeljujejo notranje revidiranje v sistemu notranjega nadzora javnih financ, opisujejo strukturo notranjega revidiranja, ki se vzpostavi pri proračunskih uporabnikih, ter usmerjajo in pomagajo notranjim revizorjem pri organiziranju in izvajanju njihovega dela. Usmeritve za državno notranje revidiranje so objavljene na spletni strani Urada za nadzor proračuna.

Ne glede na zakonsko določilo o notranjerevizijske dejavnosti v zdravstvenih zavodih pa so zavodi v tem delu več ali manj prepuščeni sami sebi. Dejstvo je, da je notranji nadzor javnih financ za zavode novost, ki je brez ustreznih znanj težko obvladljiva. Pomanjkanje znanj s tega področja ter odsotnost ustrezne strokovnooperativne podpore v tem delu stisko in težave zavodov le še povečuje.

Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije (Združenje) si v okviru svojega poslanstva prizadeva nuditi zavodom pomoč tudi na tem področju. V ta namen je organiziralo več posvetov na temo notranjega nadzora javnih financ, obvladovanja poslovnih tveganj, registra tveganj in Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ (3). V okviru Združenja je dejavna komisija za notranji nadzor, ki pripravlja predloge rešitev za področje notranjega nadzora, ki so prilagojene poslovni praksi zdravstvenih zavodov. Prizadevanja Združenja so usmerjena predvsem v zagotavljanje ustrezne strokovne podpore za uresničevanje formalnih določil na področju notranjerevizijske dejavnosti v zavodih. Vzpostavljanje sistemske ureditve notranjerevizijske dejavnosti v zavodih pa presega možnosti Združenja. V tem delu bi bilo koristno dejavnejše vključevanje lastnikov javnih zdravstvenih zavodov.

Poslanstvo notranjerevizijske dejavnosti v zdravstvenem zavodu

Tako kot v ostalih poslovnih subjektih se tudi v zdravstvenih zavodih upravljanje in vodenje uresničuje s procesom odločanja. Odločanje je v pristojnosti posloводства, ki ima na voljo številna orodja za izboljšanje učinkovitosti in uspešnosti načrtovanja, organiziranja oz. izvajanja, poročanja in nadziranja. Pomembna sestavina nadziranja je kontroliranje, ki vključuje:

- postavljanje internih standardov delovanja;
- merjenje ustvarjenega;
- primerjanje ustvarjenega s standardi ter ugotavljanje odmikov;
- sprejemanje popravilnih ukrepov.

Zaradi velike razgibanosti sodobnega poslovnega okolja tovrstno nadziranje ne zadošča več. Vse večje so potrebe po preizkušanju in presojanju zadovoljivosti obstoječega kontroliranja v smislu presojanja učinkovitosti, uspešnosti in celovitosti notranjega kontroliranja glede na tveganja, ki ogrožajo uresničevanje zastavljenih poslovnih ciljev zavoda. Prav s tovrstnimi aktivnostmi povezujemo notranjerevizijsko dejavnost, ki je višja stopnja nadziranja.

Notranjerevizijska dejavnost kot neodvisna in nepristranska dejavnost je instrument, s pomočjo katerega lahko poslovodstvo izboljša poslovne procese in zagotovi uspešnejše izpolnjevanje zastavljenih poslovnih ciljev. Notranja revizija v imenu in po pooblastilu poslovodstva, izvaja neodvisno in nepristransko ocenjevanje zadovoljivosti sistema notranjih kontrol ter mu o izsledkih poroča. Namen, pristojnosti in naloga notranjerevizijskega izvajalca v okviru organizacije morajo biti formalno opredeljene v notranjerevizijski temeljni listini (Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, standard 1000-Namen, pristojnosti in naloga). V obstoječi poslovni praksi zdravstvenih zavodov je temeljna listina pogosto zapisana v obliki internega predpisa, tj. pravilnika.

Temeljno poslanstvo notranjerevizijske dejavnosti je sistematično in disciplinirano opravljanje storitev v zvezi z dajanjem zagotovil in svetovanje poslovodstvu, kako premišljeno in urejeno delovati na področju poslovanja in obvladovanja poslovnih tveganj, da bi izboljšali poslovanje in dosegli večje poslovne koristi. Notranja revizija je funkcionalno sredstvo, s katerim poslovodstvo iz neodvisnega vira dobi zagotovilo, ali notranje kontrole izpolnjujejo cilje notranjega kontroliranja in se tveganja obvladujejo še na sprejemljivi ravni, ali pa jih je potrebno dopolniti oz. spremeniti.

Namen notranje revizije je zagotavljanje stalnega in celovitega nadzora nad pravilnostjo poslovanja, nad njegovo vsestransko urejenostjo, preglednostjo in ciljno naravnostjo. Eden ključnih pogojev za uspešno uresničevanje tega poslanstva je vpetost notranje revizije v vse razsežnosti delovanja organizacije (4). Pred časom je notranja revizija delovala zlasti v smislu naknadnega odkrivanja nepravilnosti in napak v sistemu notranjih kontrol. Danes pa se vse pogosteje pojavlja v vlogi preprečevalca prihodnjih nepravilnosti in napak. Sodobna vloga notranje revizije vključuje nadziranje, ocenjevanje in analiziranje poslovnih tveganj in notranjih kontrol, pregledovanje in potrjevanje informacij za upravljanje ter usklajevanje poslovanja z usmeritvami, postopki in zakonodajo. Vse pogosteje, na osnovi bolj ali manj gotovih predpostavk, predvideva prihodnja poslovna gibanja ter opozarja poslovodstvo na tveganja, ki ogrožajo uresničevanje zastavljenih poslovnih ciljev. Predmet notranjih revizij so lahko vsa poslovna področja. Vendar je pomembno, da se notranji revizor usmeri v tista področja, ki so ključnega pomena za uresničevanje zastavljenih ciljev. To je še toliko bolj pomembno v trenutnih razmerah gospodarskega in finančnega zastoja (5).

V urejenih poslovnih okoljih notranja revizija svetuje poslovodstvu, kako ravnati v smislu čim bolj učinkovitega in uspešnega obvladovanja poslovnih tveganj. Notranji revizorji so s svojim vedenjem in znanjem usposobljeni za prepoznavanje vseh relevantnih dejavnikov poslovnega tveganja in za ocenjevanje njihove pomembnosti. Ko so usmerjeni v učinkovitost obvladovanja poslovnih tveganj, notranji revizorji ne zagotavljajo le zdravila za odpravljanje tekočih problematičnih področij, temveč tudi preprečujejo pred bodoče neugodne posledice zaradi

trenutnih poslovnih dogodkov. Notranji revizorji so usposobljeni za prepoznavanje znakov prevar, goljufij, navzkrižja interesov in oškodovanja sredstev. Kolikor v okviru notranje revizije zaznajo tovrstne znake, morajo o tem takoj obvestiti poslovodstvo. Pri tem pa je pomembno vedeti, da notranji revizor ni inšpektor ali organ, katerega naloga je naznanjanje kaznivih dejanj. Naznanjanje in preiskovanje tovrstnih primerov je namreč v pristojnosti organov pregona.

Notranje revidiranje v zdravstvenem zavodu mora biti skladno z mednarodno veljavnimi standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju Inštituta notranjih revizorjev (The Institute of Internal Auditors) in kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev Slovenskega inštituta za revizijo. Nosilci notranjega revidiranja v zavodu morajo spoštovati tudi usmeritve za državno notranje revidiranje, ki jih izdaja minister, pristojen za finance, in interni predpis o notranjem revidiranju v zavodu. Notranji revizorji v zavodu morajo imeti ustrezno znanje in izkušnje ter ustrezno formalno izobrazbo in strokovni naziv državni notranji revizor ali preizkušeni državni notranji revizor. Izobrazbeni pogoji za nosilce notranjerevizijske dejavnosti v zavodu so predpisani z zakonom.

Poslovodstvu ni potrebno poznati metod in tehnik notranjega revidiranja. Vendar pa je potrebno določeno védenje poslovodstva o notranji reviziji, ki je eden od pogojev za uspešno in učinkovito notranje revidiranje v zavodu. To védenje obsega:

- Tudi za notranjega revizorja veljajo splošni akti delodajalca, ki določajo pravice, obveznosti in odgovornosti iz delovnega razmerja.
- Notranji revizor razmišlja in uporablja isto terminologijo kot revizor računskega sodišča in svojo profesionalno pozornost usmerja v področja, ki so lahko predmet revizij računskega sodišča.
- Notranji revizor je samostojen in neodvisen pri izvajanju revizijskih nalog, pri čemer poslovodstvo v delo notranjega revizorja ne sme posegati in ga pri tem ovirati (funkcijska neodvisnost).
- Notranji revizor ne sme prevzemati nobenih operativnih opravil za področja, ki jih revidira, ker to oslabi načelo nepristranskosti pri notranjem revidiranju.
- Revizorjeva priporočila morajo biti kakovostna in strokovna, osnovana na zadostnih, zanesljivih, primernih in koristnih dokazih in skladna z revizijskim namenom.
- Notranji revizor mora sklepne ugotovitve utemeljiti z rezultati analiz podatkov in jih ovrednotiti.
- Notranji revizor mora graditi svojo strokovno avtoriteto s strokovnim delom, z nenehnim izobraževanjem, z visoko stopnja etičnosti, s komunikativnostjo, širokim poznavanjem poslovnega področja zdravstvenega zavoda, konstruktivnim sodelovanjem z vsemi udeleženci zavoda, z zaupnostjo, jasnim izražanjem misli, verbalno sposobnostjo, inovativnostjo, s sposobnostjo globalnega in analitičnega vpogleda v poslovanje zavoda in z željo po nenehnem bogatenju znanja.

- Kljub vsemu obstaja tveganje, da notranji revizor ne bo odkril vseh
- nepravilnosti in pomanjkljivosti v sistemu notranjih kontrol in ne bo prepoznal znakov prevar in goljufij.
- Notranjega revizorja nadzira MF-Urad za nadzor proračuna, zunanji neodvisni presojevalci in stroka (Slovenski inštitut za revizijo).
- Med poslovodstvom in notranjim revizorjem je potrebno razvijati
- profesionalni odnos zaupanja in sodelovanja, kar je pogoj za uspešno delo obeh.
- Poslovodstvo je odgovorno za zakonito in smotrno poslovanje, notranji revizor pa preverja, ali notranje kontrole delujejo tako, da lahko zagotovijo tako poslovanje.
- Poslovodstvo mora nenehno izkazovati ustrezno podporo in naklonjenost notranjemu revidiranju oz. notranjemu nadzoru v zavodu.
- Poslovodstvo je odgovorni nosilec in pobudnik sistematičnega in celovitega obvladovanja poslovnih tveganj, ki ogrožajo uresničevanje zastavljenih poslovnih ciljev zavoda, notranji revizor pa mu pri tem nudi ustrezno strokovno pomoč.
- Poslovodstvo obravnava vsakoletni predlog načrta notranje revizijske dejavnosti. Predlog načrta izdelata notranje revizijski predstojnik na podlagi izvedene analize tveganj, ki ogrožajo uresničevanje ciljev zdravstvenega zavoda, opredeljenih v vsakoletnem finančnem načrtu. Pri tem upošteva tudi pričakovanja poslovodstva, Sveta zavoda in drugih nosilcev interesov o notranjerevizijskih mnenjih in drugih sklepih. Vsakoletni načrt dela na področju notranjerevizijske dejavnosti je sestavni del finančnega načrta zavoda, ki ga potrdi Svet zavoda.
- Poslovodstvo obravnava redna poročila notranjega revizorja.
- Notranje revizijski predstojnik obdobjno poroča poslovodstvu in Svetu zavoda o namenu, pristojnosti in nalogah notranjerevizijskega izvajalca ter o izvedbi njegovega načrta. Letna poročila notranjega revizorja, ki ga prejme poslovodstvo, so sestavni del letnega poročila zavoda, ki ga obravnava tudi Svet zavoda.
- Poslovodstvo se mora opredeliti do revizorjevih priporočil tako, da določi, katera priporočila sprejme in katerih ne.
- Poslovodstvo formalizira sprejeta revizorjeva priporočila tako, da določi rok izvedbe in odgovornega nosilca za uresničitev priporočila v praksi.
- Poslovodstvo skrbi za ustrezno informiranost notranjega revizorja (notranji revizor se udeležuje pomembnih sestankov, prejema zapisnike in podobno).
- Poslovodstvo zagotovi ustrezno organizacijsko neodvisnost notranjega revizorja v zavodu.
- Poslovodstvo omogoča neomejeno in neposredno komuniciranje notranjega revizorja z direktorjem zavoda.

- K imenovanju vodje službe za notranjo revizijo je treba pridobiti soglasje Urada za nadzor proračuna Ministrstva za finance, prav tako tudi k odpoklicu (Usmeritve za državno notranje revidiranje).
- Izvod letnega poročila službe za notranjo revizijo se posreduje Uradu za nadzor proračuna Ministrstva za finance (Usmeritve za državno notranje revidiranje).

Tudi za notranjega revizorja veljajo splošni akti delodajalca, ki določajo pravice, obveznosti in odgovornosti iz delovnega razmerja.

Notranji revizor razmišlja in uporablja isto terminologijo kot revizor računskega sodišča in svojo profesionalno pozornost usmerja v področja, ki so lahko predmet revizij računskega sodišča.

Notranji revizor je samostojen in neodvisen pri izvajanju revizijskih nalog, pri čemer poslovodstvo v delo notranjega revizorja ne sme posegati in ga pri tem ovirati (funkcijska neodvisnost).

Notranji revizor ne sme prevzemati nobenih operativnih opravil za področja, ki jih revidira, ker to slabi načela nepristranskosti pri notranjem revidiranju.

Revizorjeva priporočila morajo biti kakovostna in strokovna, osnovana na zadostnih, zanesljivih, primernih in koristnih dokazih, skladna z revizijskim namenom.

Notranji revizor mora sklepne ugotovitve utemeljiti z rezultati analiz podatkov in jih ovrednotiti.

Notranji revizor mora graditi svojo strokovno avtoriteto s strokovnim delom, z nenehnim izobraževanjem, z visoko stopnjo etičnosti, komunikativnostjo, širokim poznavanjem poslovnega področja zdravstvenega zavoda, konstruktivnim sodelovanjem z vsemi udeleženci zavoda, z zaupnostjo, z jasnim izražanjem misli, verbalno sposobnostjo, inovativnostjo, sposobnostjo globalnega in analitičnega vpogleda v poslovanje zavoda in željo po nenehnem bogatenju znanja.

Kljub vsemu obstaja tveganje, da notranji revizor ne bo odkril vseh nepravilnosti in pomanjkljivosti v sistemu notranjih kontrol in ne bo prepoznal znakov prevar in goljufij.

Notranjega revizorja nadzira Urad za nadzor proračuna Ministrstva za finance, zunanji neodvisni presojevalci in stroka (Slovenski inštitut za revizijo).

Med poslovodstvom in notranjim revizorjem je potrebno razvijati profesionalni odnos zaupanja in sodelovanja, kar je pogoj za uspešno delo obeh.

Poslovodstvo je odgovorno za zakonito in smotrno poslovanje, notranji revizor pa preverja, ali notranje kontrole delujejo tako, da lahko zagotovijo tako poslovanje.

Poslovodstvo mora nenehno izkazovati ustrezno podporo in naklonjenost notranjemu revidiranju oz. notranjemu nadzoru v zavodu.

Poslovodstvo je odgovorni nosilec in pobudnik sistematičnega in celovitega obvladovanja poslovnih tveganj, ki ogrožajo uresničevanje zastavljenih poslovnih ciljev zavoda, notranji revizor pa mu pri tem nudi ustrezno strokovno pomoč.

Poslovodstvo obravnava vsakoletni predlog načrta notranjerevizijske dejavnosti. Predlog načrta izdelata notranjerevizijski predstojnik na podlagi izvedene analize

tveganj, ki ogrožajo uresničevanje ciljev zdravstvenega zavoda, opredeljenih v vsakoletnem finančnem načrtu. Pri tem upošteva tudi pričakovanja posloводства, Sveta zavoda in drugih nosilcev interesov o notranjerevizijskih mnenjih in drugih sklepih. Vsakoletni načrt dela na področju notranjerevizijske dejavnosti je sestavni del finančnega načrta zavoda, ki ga potrdi Svet zavoda.

Poslovodstvo obravnava redna poročila notranjega revizorja.

Notranjerevizijski predstojnik obdobjno poroča poslovodstvu in Svetu zavoda o namenu, pristojnosti in nalogah notranjerevizijskega izvajalca ter o izvedbi njegovega načrta. Letna poročila notranjega revizorja, katerega prejemnik je poslovodstvo, so sestavni del letnega poročila zavoda, ki ga obravnava tudi Svet zavoda.

Poslovodstvo se mora opredeliti do revizorjevih priporočil tako, da določi katera priporočila sprejme in katera ne.

Poslovodstvo formalizira sprejeta revizorjeva priporočila tako, da določi, rok izvedbe in odgovornega nosilca za izvedbo priporočila v prakso (pogoj »pravnomočnosti« revizorjevih priporočil).

Poslovodstvo skrbi za ustrezno informiranost notranjega revizorja (notranji revizor se udeležuje pomembnih sestankov, prejema zapisnike in podobno).

Poslovodstvo zagotovi ustrezno organizacijsko neodvisnost notranjega revizorja v zavodu.

Poslovodstvo omogoča neomejeno in neposredno komuniciranje notranjega revizorja z direktorjem zavoda.

K imenovanju vodje službe za notranjo revizijo je treba pridobiti soglasje Urada za nadzor proračuna Ministrstva za finance, prav tako tudi k odpoklicu (Usmeritve za državno notranje revidiranje).

Izvod letnega poročila službe za notranjo revizijo se posreduje Uradu za nadzor proračuna Ministrstva za finance (Usmeritve za državno notranje revidiranje).

V skladu z zakonskimi določili imajo zavodi možnost vzpostaviti lastno službo za notranjo revizijo (tudi več zavodov skupaj) ali pa se poslužijo storitev zunanjih izvajalcev notranjih revizij. Poslovodstvo se mora zavedati, da ima lastna notranjerevizijska služba v primerjavi z zunanjim izvajalcem večjo ali manjšo prednost. V nadaljevanju predstavljamo nekaj značilnosti notranjerevizijske ureditve v obliki lastne službe in najema tovrstnih storitev na trgu (zunanjí izvajalec notranje revizije). Vsaka posamezna značilnost je lahko prednost ali slabost.

Lastna notranjerevizijska služba	Zunanji izvajalec notranje revizije
Notranji revizorji so kot del zavoda integrirani v organizacijo, kar se lahko zrcali v večji učinkovitosti in uspešnosti.	Zunanji revizorji pridejo v organizacijo od zunaj, ne poznajo organizacije in njenih notranjih razmerij. Potrebujejo več časa, da spoznajo posebnosti poslovanja zavoda, formalno ureditev ter notranje kontrolno okolje.

<p>Lastni notranji revizor pozna filozofijo vodenja zavoda, katerega del je. Pozna poslovna področja, katerim posloводство pripisuje večji pomen. Je dejavno vključen v snovanje strategije in letnega načrtovanja ciljev, po izvedeni reviziji in danih priporočilih dejavno sodeluje v procesu uresničevanja sprejetih priporočil v prakso ter preverja, ali so sprejeta priporočila tudi izvršena. Posloводство nenehno obvešča o ustreznosti izboljševanja notranjih kontrol in obvladovanja poslovnih tveganj.</p>	<p>Zunanji revizor le občasno pride v zavod in po opravljeni reviziji odide. Njegov interes se lahko razlikuje od interesa lastnega notranjega revizorja.</p>
<p>Lastni notranji revizor se giblje po vsem zavodu, pozna procese in njihove nosilce. Njegova priporočila so uporabna in dopolnjujejo obstoječi način uresničevanja zastavljenih poslovnih ciljev</p>	<p>Zunanji revizor si težje ustvari celovit pogled na poslovanje zavoda, ki je lahko zelo kompleksno. Njegova priporočila so formalna in se v pretežni meri nanašajo na področje zakonitosti in so manj usmerjena v izboljšanje poslovnih procesov in sistem notranjih kontrol za obvladovanje poslovnih tveganj, katerim je zavod izpostavljen. Prav zato ni za zanemariti tveganja, da so priporočila moč zunanjega revizorja lahko »manj življenjska« z vidika poslovne prakse zavoda.</p>
<p>Lastni notranji revizorji izgrajujejo celovit sistem notranjega nadzora. V delovni načrt notranje revizije so vključena vsa poslovna področja zavoda (upravna, tehnična in medicinska).</p>	<p>Zunanji revizorji se v pretežni meri usmerjajo na področje računovodstva, ki je pravzaprav sistem evidentiranja poslovnih dogodkov, in manj v revidiranje samih poslovnih dogodkov, ki povzročajo spremembe v sredstvih zavoda in predstavljajo podatkovno podlago za računovodstvo.</p>

Lastna notranja revizija je nenehno na razpolago poslovodstvu zavoda za takojšnje notranje revidiranje. To je zelo pomembno, saj se potreba po izvedbi notranje revizije lahko pojavi povsem nepredvideno. Če je v zavodu vzpostavljena lastna notranjerevizijska dejavnost, lahko poslovodstvo v vsakem trenutku izda nalog za notranjo revizijo.	Izvedba procesov nabave zunanjih storitev notranjega revidiranja je zakonsko predpisana in pogosto dolgotrajna. To lahko podaljša čas, ko se pojavi potreba po notranji reviziji v zavodu in časom, ko lahko zunanji revizor opravi notranjo revizijo.
--	--

Posamezne značilnosti lastne notranjerevizijske dejavnosti se lahko kažejo v večji dodani vrednosti v smislu prispevka k izboljšanju poslovne učinkovitosti in uspešnosti poslovanja zdravstvenih zavodov. Posamezne značilnosti lastne notranjerevizijske službe pa lahko povežemo tudi s pomanjkljivostmi. Tako so v strategiji razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2011 do 2015 navedene naslednje možne pomanjkljivosti manjše lastne notranjerevizijske službe:

manjše znanje in izkušnje,

- ni zagotovljena stalnost delovanja,
- težje zagotavljanje samostojnosti in neodvisnosti,
- težje zagotavljanje kakovosti dela,
- strošek je večji od pričakovanih koristi (pri manjšem uporabniku proračuna),
- rutinsko delo in manjša dojemljivost za spremembe,
- manjše možnosti osebnega in strokovnega razvoja,
- sorazmerno majhen delež časa, namenjenega revidiranju na račun svetovanja.⁶

Pogoj za uspešno uvedbo lastne notranjerevizijske dejavnosti je dobro premišljen in sistematičen proces, katerega pobudnik in nosilec je zaenkrat poslovodstvo zavoda oz. direktor.

Ne glede na to, kdo v zavodu izvaja notranjo revizijo, mora revizija vedno vsebovati značilnosti, ki so predstavljene v nadaljevanju.

Značilnosti notranjerevizijske dejavnosti v zdravstvenem zavodu

Notranjerevizijska dejavnost v zdravstvenem zavodu mora potekati v skladu s poslovnimi cilji zavoda, upoštevajoč določila in predpise notranjerevizijske stroke. Poleg tega mora upoštevati tudi proračunska načela učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti.

⁶ Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2011 do 2015 je objavljena na spletni strani Urada za nadzor proračuna Ministrstva za finance Republike Slovenije.

Notranja revizija je učinkovita takrat, kadar je njeno izvajanje skladno s strokovnimi določili. Z drugimi besedami, kadar poteka pravilno. Uspešna pa je, kadar pravočasno in pravilno doseže zastavljene cilje. Uspešnost notranjerevizijske dejavnosti običajno ocenjuje poslovodstvo zavoda ali njegov upravn nadzorni organ – Svet zavoda.

Gospodarnost je tipična ekonomska kategorija. Notranjerevizijska dejavnost je gospodarna takrat, kadar pri svojem delovanju povzroča minimalne stroške, tj. kadar dosega zastavljene cilje na najcenejši način (2).

Notranjerevizijsko dejavnost v zavodu lahko izvajajo le strokovno usposobljene osebe, ki si pridobijo strokovni naziv državni notranji revizor (Zakon o javnih financah, ur. l. RS 11/2011). Izobraževanje tovrstnih strokovnjakov je do leta 2006 potekalo v sodelovanju Slovenskega inštituta za revizijo v Ljubljani in Ministrstva za finance Republike Slovenije. Od leta 2007 dalje pa je ta naziv moč pridobiti v okviru izobraževanja, ki ga izvaja CEF (Center of Excellence Finance) v sodelovanju z Ministrstvom za finance samostojno, tj. brez sodelovanja Slovenskega inštituta za revizijo v Ljubljani. Strokovni naziv »državni notranji revizor« podeli minister za finance. Od leta 2007 dalje lahko državni notranji revizorji v okviru izobraževalnega programa CEF pridobijo dodatni strokovni naziv »preizkušeni državni notranji revizor«.⁷

Osnovna značilnost notranjerevizijske dejavnosti je, da lahko poteka samo vzporedno z ostalimi poslovnimi procesi oz. naknadno. Ne da se je vgraditi v nek drug poslovni proces na način kot notranjo kontrolo. Kljub temu v praksi pogosto naletimo na enačenje notranje revizije z notranjo kontrolo, kar kaže na napačno razumevanje notranjerevizijske dejavnosti in notranje kontrole. Notranja revizija ni notranja kontrola ali njeno nadomestilo. Notranja revizija zajema preizkus in oceno primernosti in učinkovitosti ureditve notranjih kontrol (2). Notranja kontrola pa je vgrajena v proces, ki je lahko predmet notranjega revidiranja in se izvaja hkrati s procesom. Notranja kontrola v zavodu je celota, katere cilj je zagotoviti temeljna proračunska načela preglednosti, učinkovitosti uspešnosti in gospodarnosti poslovanja. Opisana je v internih predpisih zavoda, ki imajo lahko obliko pravilnikov, organizacijskih predpisov, navodil za delo, narisov procesov, določil o razmejitvi pristojnosti in odgovornosti posameznikov in podobno (6).

Notranjerevizijsko dejavnost v lastni izvedbi lahko zavod vzpostavi tudi samo z enim nosilcem. Ta nosilec lahko izvaja delovne naloge vodenja skladno s pravili notranjerevizijske stroke in izvaja notranje revizije ter svetuje. Lastni notranji revizor zavoda lahko izvaja le naloge vodenja oz. načrtovanja, notranje revidiranje pa izvajajo zunanji izvajalci. Dopustne so različne kombinacije zakonsko dopustnih organizacijskih načinov zagotavljanja notranjega revidiranja. Odločitev o tem je v pristojnosti poslovodstva zavoda. Pomembno je, da se pri tem spoštujejo določila o neodvisnem organizacijskem statusu tega nosilca.

⁷ Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor, Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana. 83-4253/2007.

Organizacijski status notranjerevizijske dejavnosti določajo Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, od leta 2002 dalje pa tudi Zakon o javnih financah. Tako v skladu s standardi stroke kot tudi v skladu z zakonom o javnih financah je potrebno zagotoviti pogoje za uresničevanje načela neodvisnosti in nepristranskosti notranjerevizijskega nosilca. To določilo je izrednega pomena za učinkovito izvajanje notranjerevizijske dejavnosti. Določilo je izpolnjeno z ustrezno umestitvijo notranjerevizijske dejavnosti v obstoječo organizacijsko strukturo zavoda. Ustrezno obliko organiziranosti, ki je skladna tudi z zakonskimi določili in zagotavlja izpolnjevanje načela neodvisnosti in nepristranskosti nosilcev notranjerevizijske dejavnosti, prikazuje naslednja slika.

Slika 1. Organiziranost notranje revizije.

Tovrstna umestitev zagotavlja, da so nosilci notranjerevizijske dejavnosti neodvisni od ostalih funkcijskih vodij, hkrati pa so v neposredni komunikacijski povezavi z direktorjem zavoda. S tem je izpolnjen pogoj neodvisnosti notranjega revizorja, ki zajema:

- neposredno poročanje direktorju zavoda;
- neodvisnost od področja, ki ga revidira;
- samostojnost pri pripravi dolgoročnega in kratkoročnega načrta dela in revizij;
- samostojno odločanje o obsegu in načinu opravljanja dela (metode revidiranja) in poročanje ter
- pravico do ponovnega revidiranja.

Notranji revizorji z visokim strokovnim znanjem in usposobljenostjo pomagajo poslovodstvu iskati rešitve za boljše poslovanje. So njihovi svetovalci pri vzpostavljanju ustreznega sistema finančnega poslovanja in delovanja notranjih kontrol, za katere je poslovodstvo odgovorno. Nosilci notranjerevizijske dejavnosti lahko svoje svetovalno poslanstvo izpolnjujejo v dveh oblikah:

kot svetovalci v procesu notranjega revidiranja in

kot svetovalci v samostojni svetovalni nalogi.

V prvem primeru se notranji revizor dejavno – v vlogi svetovalca – vključuje v proces uresničevanja priporočil, ki jih je sprejelo poslovodstvo zavoda, a tudi

priporočil Računskega sodišča. V drugem primeru pa notranji revizor prevzame nalogo samostojnega svetovanja (npr. vodenje projekta, samostojne analize poslovanja, koordinacija priprave Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ, izobraževanje in usposabljanje posloводства za sistematično obvladovanje poslovnih tveganj, sodelovanje pri izdelavi registra tveganj in podobno). V okviru svojega poslanstva na področju svetovanja lahko notranji revizor sodeluje v obliki:

- posvetovanj,
- dajanja nasvetov in podpore,
- modeliranja procesov in
- izobraževanja (2, 7).

Pri uresničevanju svetovalnega poslanstva se mora notranji revizor distancirati od vključevanja v proces odločanja, ki je v pristojnosti posloводства zavoda.

Dodana vrednost notranje revizije v zdravstvenih zavodih

Notranja revizija v zdravstvenem zavodu sicer je pomembna za širši krog udeležencev javnega zdravstva, vendar se bomo v nadaljevanju omejili na predstavitev koristi, ki jih ima notranja revizija za posloводство zdravstvenih zavodov. Poleg izpolnjevanja zakonskega določila o obveznem rednem notranjem revidiranju poslovanja zdravstvenih zavodov ima notranja revizija za zavod tudi poslovno korist. Nenazadnje se njena dodana vrednost pokaže tudi v korist za uporabnike storitev zdravstvenih zavodov – bolnike. Primere dodane vrednosti notranje revizije smo združili v tri sklope:

1. sklop: Notranjerevizijsko zagotovilo o zadovoljivosti notranjih kontrol in obvladovanja tveganj v okviru finančnih notranjih revizij (področje računovodskega evidentiranja poslovnih dogodkov) ima dodano vrednost za uporabnike računovodskih informacij. Uporabniki računovodskih informacij v zavodu so nosilci odločevalnih procesov (posloводство), ki s tem dobijo zagotovilo o tem, ali imajo računovodski podatki zadovoljivo podlago za odločanje. Zunanji uporabniki računovodskih informacij pa si na osnovi revizorjevega zagotovila ustvarijo zaupanje v resničnost, poštenost, stvarnost, objektivnost in popolnost računovodskega poročanja.

Revizorjeva priporočila za dopolnitev sistema notranjih kontrol v okviru računovodskega evidentiranja poslovnih dogodkov pa imajo dodano vrednost za odgovorne nosilce procesov v okviru računovodenja, ki z uresnitvijo revizorjevih priporočil izboljšajo sistem notranjih kontrol ter s tem zagotovijo večjo kakovost računovodskih informacij.

Primer finančnih notranjih revizij: notranja revizija obračuna plač, notranja revizija rednega letnega popisa sredstev in virov sredstev zavoda, notranja revizija knjigovodskega evidentiranja zdravstvenih in ostalih storitev oz. terjatev, notranja revizija knjigovodstva stroškov, notranja revizija procesa izločanja osnovnih sredstev iz uporabe.

2. sklop: Dodana vrednost notranjih revizij smotrnosti je prispevek k izboljšanju gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja zdravstvenega zavoda, ki se pokaže v racionalni organiziranosti, optimizaciji poslovnih procesov, večji preglednosti poslovanja, racionalni izrabi delovnega časa in finančnih sredstev zavoda. Na osnovi revizorjevih zagotovil poslovodstvo prejme informacijo o zadovoljivosti delovanja notranjih kontrol ter učinkovitosti in uspešnosti obvladovanja tveganj, ki ogrožajo smotrnost poslovanja zavoda. Hkrati pa s strani revizorja prejme koristna priporočila, kje in kakšne so možnosti za povečanje racionalne izrabe sredstev zavoda ter izboljšanje kakovosti storitev za uporabnike. Primer notranjih revizij smotrnosti: notranja revizija izrabe delovnega časa, notranja revizija obvladovanja nadur, notranja revizija organiziranosti zagotavljanja neprekinjene zdravstvene oskrbe, notranja revizija procesov zagotavljanja oskrbe bolnikov s čistim perilom, notranja revizija obsega ur, ki so posledica neenakomerno razporejenega delovnega časa, notranja revizija uvedbe novih zdravstvenih materialov, analiza zadovoljstva zaposlenih, analiza zadovoljstva uporabnikov, analiza vzrokov za odmike uresničenih stroškov od načrtovanih, notranja revizija porabe zdravstvenega materiala.

3. sklop: Dodana vrednost notranjih revizij pravilnosti poslovanja se pokaže v izboljšanju skladnosti poslovanja zavoda z zakoni, ki urejajo poslovanje zdravstvenih zavodov. Revizorjevo zagotovilo o zakonitosti poslovanja zavoda ter priporočila za odpravo morebitnih neskladnosti in nepravilnosti predstavljajo dodano vrednost za poslovodstvo, ki je odgovorno za zakonitost poslovanja zdravstvenega zavoda. Primer notranjih revizij pravilnosti poslovanja: Notranja revizija varovanja osebnih podatkov bolnikov, notranja revizija nabavnih procesov, notranja revizija internih predpisov zavoda.

Iz gornjega besedila sledi, da je dodana vrednost notranje revizije procesom vodenja in upravljanja tolikšna, da bi bilo potrebno njeno trenutno zastopanost v zavodih izboljšati. Kakšno pa je trenutno stanje na tem področju v zdravstvenih zavodih, predstavljamo v nadaljevanju.

Kratka predstavitev stanja na področju notranjerevizijske dejavnosti v zdravstvenih zavodih

Pri izpolnjevanju zakonskih določil o notranjem revidiranju se zavodi poslužujejo vseh treh izvedbenih možnosti, ki jih v zvezi s tem dopušča veljavna zakonodaja. Nekateri zavodi imajo vzpostavljeno lastno notranjerevizijsko službo, nekateri razmišljajo o skupni, večina med njimi pa se poslužuje notranjerevizijskih storitev na trgu.

V nadaljevanju predstavljamo organiziranost zagotavljanja notranjerevizijske dejavnosti na področju zdravstvenih zavodov. Predstavitev temelji na podatkih Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije o stanju na področju organiziranosti notranjerevizijske dejavnosti v javnih zdravstvenih zavodih v letu 2009, na analizi podatkov o skupnem javnem naročilu v izvedbi Združenja v obdobju 2007–2009 in na poznavanju razmer na tem področju s strani avtorice.

Na dan 31.12.2010 je bilo na področju javnih zdravstvenih zavodov vzpostavljenih 7 lastnih notranjerevizijskih služb. Lastno službo imajo vzpostavljeno: Univerzitetni klinični center Ljubljana, Univerzitetni klinični center Maribor, Zavod za transfuzijsko medicino v Ljubljani, Splošna bolnišnica Celje, Zdravstveni dom Adolfa Drolca v Mariboru, Osnovno zdravstvo Gorenjske Kranj in Inštitut za varovanje zdravja Ljubljana.

Ocenjujemo, da je lastna notranjerevizijska dejavnost v zavodih zelo slabo zastopana, in to kljub dejstvu, da ima večina med zavodi v upravljanju tolikšen obseg javnih prihodkov, da so dolžni zagotoviti vsakoletno notranje revidiranje celotnega poslovanja.

Organizacijski status mora službi za notranjo revizijo zagotoviti neodvisni položaj v zavodu. To se doseže tako, da je služba za notranjo revizijo organizirana kot štabna služba direktorju zavoda.

Tabela 1. Ustrezen organizacijski status lastne službe.

	Bolnišnica	Zdravstveni dom	Ostali	Skupaj
Lastna služba JE podrejena neposredno direktorju	2	2	2	6
Lastna služba NI podrejena neposredno direktorju	1	0	0	1
SKUPAJ	3	2	2	7

Iz tabele je moč razbrati, da imajo obstoječe notranjerevizijske službe ustrezen organizacijski položaj, razen ene službe. Drug pomemben pogoj, ki zagotavlja učinkovito in uspešno uresničevanje poslanstva notranjerevizijske dejavnosti v zavodu, je ustrezna kadrovska pokritost. Kadrovska opremljenost obstoječih notranjerevizijskih služb v zavodih predstavlja Tabela 2.

Tabela 2. Število aktivnih notranjih revizorjev v zavodih na dan 31.12.2010.

	Bolnišnica	Zdravstveni dom	Ostali	Skupaj
Število revizorjev s strokovnim nazivom DNR	3	2	2	7
Število izvajalcev, ki so vključeni v proces izobraževanja za pridobitev strokovnega naziva DNR	2	0	0	2

Skupno število vseh zaposlenih na področju revizijske dejavnosti	5	2	2	9
--	---	---	---	---

V zdravstvenih zavodih je bilo na dan 31.12.2010 zaposlenih 9 nosilcev, med katerimi jih je 7 imelo ustrezni strokovni naziv, dva pa sta bila v procesu izobraževanja. To potrjuje spoznanje, da so vse notranjerevizijske službe na področju zdravstvenih zavodov majhne in v povprečju zaposlujejo enega notranjega revizorja.

Ostali zavodi, ki nimajo lastnih notranjih revizorjev, se poslužujejo tovrstnih storitev s sklepanjem pogodb o izvajanju notranjih revizij z zunanjimi izvajalci. Nekateri med njimi so se priključili oddaji skupnega javnega naročila v izvedbi Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije (Združenje). Tabela 3 prikazuje primerjavo števila zdravstvenih zavodov, ki so se vključili v skupno javno naročilo v izvedbi Združenja v obdobju 2007-2009.

Tabela 3. Število udeležencev skupnega javnega naročila v izvedbi Združenja.

	Leto 2007	Leto 2008	Leto 2009
Bolnišnica	9	4	8
Zdravstveni dom	26	20	21
Ostali	7	6	9
SKUPAJ	42	30	38

Na osnovi podatkov iz Tabele 3 zaključujemo, da se je v proučevanem obdobju v povprečju 36 % zdravstvenih zavodov, ki so v članstvu Združenja, odločilo za izvedbo notranje revizije poslovanja z udeležbo v skupnem javnem naročilu v izvedbi Združenja. Med njimi je prevladoval delež zdravstvenih domov, katerih ustanovitelj je občina in ne Ministrstvo za zdravje.

O revizijskih ugotovitvah notranji revizor izdela poročilo. V skladu s pravili notranjerevizijske stroke je prejemnik revizorjevega poročila poslovodstvo. V nadaljevanju predstavljamo podatke o prejemniku notranjerevizijskega poročila v zavodih.

Poročilo notranjega revizorja je prvenstveno namenjeno direktorju zavoda in osebi, ki je neposredno odgovorna za revidirano področje. Kljub določilu notranjerevizijske stroke, da notranji revizor poroča tudi nadzornemu organu, se v zdravstvenih zavodih šele v zadnjem času uveljavlja praksa, da se o notranjerevizijski dejavnosti v zavodu poroča tudi nadzornemu organu – Svetu zavoda. Običajna praksa je, da je revizorjevo letno poročilo sestavni del poslovnega letnega poročila zavoda. Kakšno je bilo stanje na področju notranjerevizijskega poročanja v zavodih v letu 2009, je moč razbrati iz podatkov, ki so bili zbrani v anketi Združenja. Pogostost poročanja o notranjerevizijski dejavnosti prikazuje Tabela 4.

Tabela 4. Pogostost poročanja o notranjerevizijski dejavnosti v zdravstvenih zavodih.

	Enkrat letno	Večkrat letno	Nikoli	Ni odgovora
Število zavodov	29	16	1	18
Delež zavodov (%)	45	25	2	28

V 45 % zavodov se o notranjerevizijski dejavnosti poroča enkrat letno, v 25 % tudi večkrat letno. To kaže na to, da se notranjerevizijska poročila v zavodih obravnavajo. Prejemnike revizorjevega poročila v zavodu pa lahko razberemo iz Tabele 5.

Tabela 5. Prejemnik revizorjevega poročila v zdravstvenih zavodi.

	Svet zavoda	Svet zavoda, direktor in poslovodni kolegij	Nihče	Ni odgovora
Število zavodov	21	25	1	17
Delež (%)	33	39	2	27

Iz Tabele 5 je moč razbrati, da je v 39 % zavodov prejemnik poročila direktor, poslovodni kolegij in Svet zavoda. Nadzorni organ zavoda–Svet zavoda, je prejemnik revizorjevega poročila v 72 % primerih. Poročilo v večini primerov vsebuje navedbo revidiranih področij in povzetek revizorjevih ugotovitev. Informacijo o tem, kdo poroča Svetu zavoda, pa prikazuje Tabela 6.

Tabela 6. Poročevalec o notranjerevizijskih ugotovitvah v zdravstvenih zavodih.

	Direktor	Revizor	Pomočnik direktorja	Nihče	Ni odgovora
Število zavodov	29	7	6	2	20
Delež (%)	45	11	9	3	32

Podatki kažejo, da o notranjerevizijski dejavnosti v zavodu poročajo različni poročevalci. Predpostavljamo, da v zavodih, ki imajo vzpostavljene lastne notranjerevizijske službe, poroča notranji revizor. V ostalih primerih je največkrat poročevalec direktor, pomočnik direktorja ali nihče. Sorazmerno velik je delež anketirancev, ki na to vprašanje niso odgovorili.

V tem delu je treba dodati, da je od leta 2006 dalje obvezna sestavina letnega poročila zavoda predpisani obrazec, Izjava o oceni NNJF, ki jo poda direktor zavoda. Ocena se določi za vsako leto znova in sicer na podlagi določene metodologije, katere sestavina je tudi samoocenitveni vprašalnik. Sama Izjava vključuje tudi navedbo področij, ki so bila v letu, na katerega se nanaša, predmet notranjerevizijskega pregleda.

Zaključek

Povzamemo lahko, da je notranja revizija ena od temeljnih sestavin sodobnih konceptov vodenja in sodi ob bok najvišjega vodstva organizacije. Notranja revizija v prvi vrsti pomaga poslovodstvu izboljšati poslovanje ter s tem dodaja vrednost organizaciji. Zakaj torej poslovodstvo zdravstvenega zavoda potrebuje notranjo revizijo? Odgovor, da zaradi zakonskega določila, je nepopoln in nezadosten.

Poslovodstvo potrebuje notranjo revizijo, ker potrebuje vedenja o organizaciji. Potrebuje neodvisno in nepristransko povratno informacijo o uresničevanju svojih odločitev v praksi, o uresničevanju temeljnih proračunskih načel (zakonitost, preglednost, gospodarnost poslovanja). Notranji revizorji so za to pristojni, zanesljivi, zaupanja vredni in profesionalno usmerjeni v to, da pomagajo poslovodstvu pri uresničevanju zastavljenih ciljev. Notranji revizorji se po pooblastilu poslovodstva prosto gibljejo po celotnem zavodu in preverjajo in ocenjujejo področja in vsebine, ki bi jih sicer ocenjevalo najvišje vodstvo, če bi imelo čas. Sodobni notranji revizor je v prvi vrsti svetovalec in s tem bolj usmerjen v izboljševanje obstoječega poslovanja kot v iskanje napak. Njegov interes je predvsem dodati vrednost procesu, ki ga proučuje in nadzira. In prav zaradi tega postaja sodobni notranji revizor prepoznaven. Vendar pa je temeljni pogoj za uspešno in učinkovito notranjerevizijsko dejavnost v zavodu ustrezno poslovno okolje, ožje–notranje kot tudi širše– zunanje. Poslovodstvo ima ključno vlogo pri zagotavljanju ustreznega notranjega okolja (npr. razvijanje in vzdrževanje partnerskega odnosa med poslovodstvom in notranjim revizorjem, ustrezna kadrovska politika, ki zagotavlja zaposlovanje kakovostnih kadrov, zagotavljanje nenehnega izobraževanja notranjih revizorjev, izkazovanje podpore notranji reviziji in zagotavljanje ustreznega statusa in ugleda v organizaciji). Na širše, tj. zunanje okolje pa ima poslovodstvo zavoda manjšo možnost vplivanja.

Literatura

1. Koletnik F. Notranje revidiranje. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2007.
2. Kovač I. Notranji nadzor javnih financ kot sestavina finančnega načrtovanja in poročanja zdravstvenih zavodov. *Revizor* 2010; 11(2): 7-28.
3. Žun D. Osveščenost poslovodstva s pomenom notranjega revidiranja. Ljubljana: Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije, 2008: 39-44.
4. Tanski J. Interne revision im Krankenhaus. S Berlin. Köln: Kohlhammer, 2001.
5. Kovač I. Aktualni izzivi za notranjo revizijo v javnem zdravstvu. *Revizor* 2009; 20(4): 7-25.
6. Kovač I. Obvladovanje tveganj v organizaciji in podpora notranje revizije. V: 11. letna konferenca notranjih revizorjev, Portorož, 13. In 14. November 2008. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2008: 167-93.
7. McCall S. The auditor as consultant: careful planning is required as audit practitioners transition toward a broader orientation and expansion. *Entrepreneur* 2002. Pridobljeno 31. 1. 2006 s spletne strani: <http://www.entrepreneur.com/tradejournals/article/95572083.html>.