

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**IZZIVI PRI REVIDIRANJU  
ZBIRNE BILANCE STANJA REPUBLIKE SLOVENIJE**

Ljubljana, maj 2023

ALENKA KRESE

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Alenka Krese, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Izzivi pri revidiranju zbirne bilance stanja Republike Slovenije, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko izr. prof. dr. Majo Zaman Groff

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 12. 5. 2023

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1 BILANCA STANJA DRŽAVE</b> .....	<b>3</b>
<b>1.1 Opredelitev temeljnih pojmov</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2 Pomen bilance stanja države</b> .....	<b>4</b>
<b>1.3 Zbirna bilanca stanja Republike Slovenije</b> .....	<b>6</b>
1.3.1 Vključeni proračunski uporabniki .....	6
1.3.2 Uvrstitev bilance stanja države v zaključni račun državnega proračuna .....	7
1.3.3 Odgovornost pripravljavcev .....	7
1.3.4 Priprava zbirne bilance stanja Republike Slovenije .....	8
<b>2 REVIDIRANJE BILANCE STANJA DRŽAVE V IZBRANIH DRŽAVAH</b> .....	<b>9</b>
<b>2.1 Vloga vrhovnih revizijskih institucij</b> .....	<b>10</b>
<b>2.2 Prakse revidiranja bilanc stanja držav v mednarodnem okolju</b> .....	<b>11</b>
<b>2.3 Analiza revizije bilance stanja države v izbranih državah</b> .....	<b>13</b>
2.3.1 Revizija bilance stanja države v Združenem kraljestvu .....	13
2.3.2 Revizija bilance stanja države v Republiki Avstriji .....	15
2.3.3 Revizija bilance stanja države v Republiki Hrvaški .....	15
<b>3 REVIZIJA ZBIRNE BILANCE STANJA REPUBLIKE SLOVENIJE</b> .....	<b>16</b>
<b>3.1 Zakonski okvir</b> .....	<b>16</b>
<b>3.2 Predmet revizije</b> .....	<b>16</b>
<b>3.3 Cilj revizije</b> .....	<b>17</b>
<b>3.4 Revizijski standardi</b> .....	<b>18</b>
<b>3.5 Revizijski proces</b> .....	<b>18</b>
3.5.1 Revizijski postopek.....	20
3.5.2 Porevizijski postopek.....	22
<b>4 ANALIZA REVIZIJSKIH IN POREVIZIJSKIH POROČIL ZBIRNE BILANCE STANJA REPUBLIKE SLOVENIJE</b> .....	<b>23</b>
<b>4.1 Kronološki pregled načina izvedbe revizije zbirne bilance stanja Republike Slovenije</b> .....	<b>23</b>
4.1.1 Obdobje 2010–2013 .....	23
4.1.2 Obdobje 2014–2019 .....	24
4.1.3 Obdobje 2020–2022 .....	25

<b>4.2</b>	<b>Pregled izdanih mnenj k revizijam zbirne bilance stanja Republike Slovenije .....</b>	<b>26</b>
4.2.1	Osnova za zavrnitev mnenja: osnovna sredstva .....	27
4.2.2	Osnova za zavrnitev mnenja: terjatve za sredstva, dana v upravljanje .....	28
4.2.3	Osnova za zavrnitev mnenja: dolgoročne finančne naložbe v družbe .....	30
4.2.4	Osnova za zavrnitev mnenja: terjatve .....	31
4.2.5	Osnova za zavrnitev mnenja: splošni sklad.....	32
4.2.6	Pomen zavrnitve izreka revizijskega mnenja .....	32
<b>4.3</b>	<b>Pregled zahtevanih popravljalnih ukrepov pri revizijah zbirne bilance stanja Republike Slovenije in njihova realizacija .....</b>	<b>33</b>
4.3.1	Pregled popravljalnih ukrepov .....	34
4.3.2	Posledice v primeru nezadovoljivo ocenjenih popravljalnih ukrepov .....	36
4.3.3	Rezultati večletnih načrtov aktivnosti .....	37
<b>4.4</b>	<b>Razprava o napredku.....</b>	<b>40</b>
<b>5</b>	<b>IZZIVI PRI REVIDIRANJU ZBIRNE BILANCE STANJA REPUBLIKE SLOVENIJE .....</b>	<b>43</b>
<b>5.1</b>	<b>Izzivi na strani države kot revidiranca .....</b>	<b>43</b>
5.1.1	Neizvedba načrtov aktivnosti .....	43
5.1.2	Nezadosten nadzor na področju ravnanja s stvarnim premoženjem Republike Slovenije.....	44
5.1.3	Zakonsko predpisani roki .....	45
<b>5.2</b>	<b>Izzivi na strani računskega sodišča kot revizorja .....</b>	<b>47</b>
5.2.1	Vrednotenje sredstev .....	47
5.2.2	Nezadostno pozivanje državne uprave k odgovornosti.....	48
5.2.3	Nepregledno poročanje napredka .....	48
<b>6</b>	<b>PRIPOROČILA PRI PRIPRAVI IN REVIDIRANJU ZBIRNE BILANCE STANJA REPUBLIKE SLOVENIJE .....</b>	<b>49</b>
<b>6.1</b>	<b>Celovita rešitev vzpostavitve nadzora nad stvarnim premoženjem Republike Slovenije .....</b>	<b>49</b>
<b>6.2</b>	<b>Ozaveščanje o pomenu verodostojne zbirne bilance stanja države.....</b>	<b>51</b>
<b>6.3</b>	<b>Izobraževanje javnih uslužbencev in računovodstva javnega sektorja .....</b>	<b>51</b>
<b>6.4</b>	<b>Nadzor nad delovanjem proračunskih uporabnikov .....</b>	<b>52</b>
<b>6.5</b>	<b>Sprememba rokov oddaje letnih poročil proračunskih uporabnikov.....</b>	<b>53</b>
<b>6.6</b>	<b>Priprava strokovnih podlag in gradiv .....</b>	<b>54</b>

<b>6.7</b>	<b>Dopolnitev zakonodaje z jasno opredelitvijo zbirne bilance stanja države in njene revizije .....</b>	<b>54</b>
<b>6.8</b>	<b>Zagotavljanje neodvisnosti računskega sodišča.....</b>	<b>54</b>
<b>6.9</b>	<b>Vključitev medletne primerjave v revizijska poročila .....</b>	<b>55</b>
	<b>SKLEP .....</b>	<b>56</b>
	<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>59</b>
	<b>PRILOGE.....</b>	<b>65</b>

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Nepotrjene postavke zbirne bilance stanja Republike Slovenije za obdobje 2014–2019 (% aktive) .....	26
Tabela 2: Pregled zahtevanih popravljalnih ukrepov za obdobje 2014–2019.....	35
Tabela 3: Realizacija načrtov aktivnosti iz obdobja 2014–2019.....	38
Tabela 4: Načrt aktivnosti za vzpostavitev nadzora nad stvarnim premoženjem Republike Slovenije .....	49

## **KAZALO SLIK**

Slika 1: Revizijski proces Računskega sodišča Republike Slovenije.....	19
--	----

## **KAZALO PRILOG**

Priloga 1: Zbirna bilanca stanja Republike Slovenije na dan 31. 12. 2019 (v evrih) .....	1
Priloga 2: Pregled zahtevanih popravljalnih ukrepov za obdobje 2010–2013 .....	3

## **SEZNAM KRATIC**

angl. – angleško

nem. – nemško

**AJPES** – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve

**IAASB** – (angl. International Auditing and Assurance Standards Board); Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil

**ICAEW** – (angl. Institute of Chartered Accountants in England and Wales); Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa

**ID nepremičnine** – identifikacijska oznaka nepremičnine  
**IMF** – (angl. International Monetary Fund); Mednarodni denarni sklad  
**INTOSAI** – (angl. International Organization of Supreme Audit Institutions); Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij  
**IOP** – izpis odprtih postavk  
**OECD** – (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development); Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj  
**RS** – Republika Slovenija  
**SFRJ** – Socialistična federativna Republika Jugoslavija  
**SID banka** – Spodbujevalna, razvojna in izvozna banka  
**ZDU-1** – Zakon o državni upravi  
**ZGD-1** – Zakon o gospodarskih družbah  
**ZIUOPDVE** – Zakon o interventnih ukrepih za omilitev posledic drugega vala epidemije covid-19  
**ZJF** – Zakon o javnih financah  
**ZPIZ** – Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije  
**ZR** – Zakon o računovodstvu  
**ZRacS-1** – Zakon o računskem sodišču  
**ZSNVPN** – Zakon o Skladu Republike Slovenije za nasledstvo in visokem predstavniku Republike Slovenije za nasledstvo  
**ZSPDSL, ZSPDSL-1** – Zakon o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti  
**ZZFMGP** – Zakon o zavarovanju in financiranju mednarodnih gospodarskih poslov  
**ZZZS** – Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije

## UVOD

Računsko sodišče Republike Slovenije je v skladu z Zakonom o javnih financah in Zakonom o računskem sodišču pristojno za vsakoletno revizijo pravilnosti izvršitve državnega proračuna in zaključnega računa državnega proračuna. Zbirna bilanca stanja Republike Slovenije, imenovana tudi zbirna bilanca stanja proračuna Republike Slovenije, v kateri so izkazana sredstva in obveznosti do virov sredstev na ravni države, predstavlja obvezni sestavni del zaključnega računa državnega proračuna. Revizija zbirne bilance stanja Republike Slovenije z zakonom ni izrecno definirana, je pa zbirna bilanca stanja z Zakonom o javnih financah nesporno opredeljena kot sestavni del zaključnega računa, čigar revizija je zakonsko obvezna. Od leta 2010 do 2013 je bila revizija zbirne bilance stanja države del revizije zaključnega računa, ne da bi ugotovitve računskega sodišča o pregledu postavk zbirne bilance stanja države vplivale na mnenje o zaključnem računu. Od leta 2014 do 2019 pa je računsko sodišče izvajalo samostojno revizijo zbirne bilance stanja države, h kateri je podajalo mnenje. Kot je razvidno iz revizijskih poročil, problem predstavlja dejstvo, da je računsko sodišče vsako leto zavrnilo izrek mnenja o zbirni bilanci stanja Republike Slovenije, saj revizorji niso uspeli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za potrditev stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev. Težave pa ne predstavlja zgolj nezmožnost podaje mnenja, temveč predvsem nedoslednosti v poslovanju in poročanju državne uprave, ki so predstavljale razlog za zavrnitev mnenja in niso omogočale učinkovitega ravnanja z državnim premoženjem. Zbirni bilanci stanja države se tako v Sloveniji kakor tudi drugod po svetu ne posveča dovolj pozornosti, kar potrjuje tudi pomanjkanje raziskav na temo bilanc stanja držav in revidiranja le-teh.

Čeprav revizije v javnem sektorju predstavljajo pomemben del revizij, Hay in Cordery (2018) ugotavljata, da je to področje malo raziskano. V novejšem delu Cordery in Hay (2021) poudarjata zavedanje, da so revizije v javnem sektorju zahtevane zaradi odgovornosti vlade, in izpostavljata predvidevanja, ki kažejo, da se bodo te zahteve v prihodnosti še povečale. Ferguson (2017) opozarja na pomanjkanje osredotočenosti na revidirane računovodske izkaze države, saj javnost večino pozornosti namenja proračunu, skoraj nihče pa ni pozoren na realizirano dejansko stanje in morebitno prilagojeno revizijsko mnenje ne zbuja pozornosti ali razprave.

Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa (ICAEW, 2017) poudarja pomen bilance stanja države in njenega upravljanja, saj je upravljanje bilance stanja ključnega pomena za učinkovito upravljanje javnih financ. Na splošno upravljanje bilanc stanja držav do nedavnega ni bilo področje, kateremu bi vlade namenjale pozornost, vendar se to počasi spreminja. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD, 2017, str. 134) navaja, da je v zadnjih dveh desetletjih možno opaziti napredek pri popolnosti in izčrpnosti računovodskih izkazov držav. Dodaja pa, da kljub temu še vedno velik delež revizijskih poročil vrhovnih revizijskih institucij omenja različna vprašanja in pomisleke v zvezi z računovodskimi izkazi držav, kar kaže, da imajo vlade še vedno možnost izboljšanja

kakovosti svojih praks poročanja. To lahko trdimo tudi za zbirno bilanco stanja Republike Slovenije. Glede na to, da stanje nekaterih ključnih postavk zbirne bilance stanja Republike Slovenije ostaja nepotrjeno, ta izkaz ne predstavlja verodostojne podlage za odločanje, s tem pa se postavlja tudi vprašanje odgovornega ravnanja pripravljavcev in odločevalcev.

Namen magistrskega dela je s celovito analizo revizijskih in porevizijskih poročil zbirne bilance stanja Republike Slovenije raziskati in identificirati izzive pri revidiranju zbirne bilance stanja Republike Slovenije, ki obsegajo tako izzive na strani revizorja kakor tudi revidiranca, ter na tej podlagi podati priporočila glede izvedbe revizije in priporočila, kako doseči cilj priprave resnične in poštene zbirne bilance stanja države, na katero lahko računsko sodišče kot vrhovna revizijska institucija poda pozitivno mnenje. Glede na to, da na področju revidiranja zbirne bilance stanja v Sloveniji raziskava še ni bila izvedena, prav tako pa so tovrstne raziskave v svetu redke, bom z nalogo prispevala k ozaveščanju in začetku razprave o pomenu bilance stanja države.

Da bi dosegla namen, sem opredelila naslednje cilje magistrskega dela:

- pojasniti pomen bilance stanja države,
- analizirati prakso revidiranja bilance stanja države v izbranih državah,
- predstaviti teoretični okvir revizije zbirne bilance stanja Republike Slovenije,
- predstaviti zaključke analize revizijskih in porevizijskih poročil zbirne bilance stanja Republike Slovenije,
- predstaviti izzive pri revidiranju zbirne bilance stanja Republike Slovenije in
- podati priporočila k pripravi in revidiranju zbirne bilance stanja Republike Slovenije.

Osredotočila sem se na tri raziskovalna vprašanja:

1. Kako je področje revidiranja bilance stanja države urejeno v izbranih državah?
2. Kaj so ključni izzivi, ki izhajajo iz pregleda revizijskih in porevizijskih poročil zbirne bilance stanja Republike Slovenije?
3. Kakšna so možna priporočila glede priprave in revidiranja zbirne bilance stanja Republike Slovenije?

Magistrsko delo je sestavljeno iz teoretičnega in empiričnega dela. V teoretičnem delu sem uporabila deskriptivno-analitični pristop, ki temelji na sekundarnih podatkih. Sekundarni viri podatkov obsegajo zakone, revizijske standarde, strokovne in znanstvene članke ter revizijska poročila. Empirični del obsega kvalitativno empirično raziskavo, in sicer raziskavo izzivov pri pripravi in revidiranju zbirne bilance stanja Republike Slovenije, ki temelji na analizi javno dostopnih revizijskih in porevizijskih poročil Računskega sodišča Republike Slovenije. Dodatne podatke, ki jih ni bilo moč dobiti v objavljenih virih, sem pridobila neposredno od računskih sodišč.



# 1 BILANCA STANJA DRŽAVE

## 1.1 Opredelitev temeljnih pojmov

Računovodski izkazi države obsegajo bilanco stanja države, izkaz prihodkov in odhodkov proračuna v primeru načela poslovnega dogodka oziroma izkaz prejemkov in izdatkov proračuna v primeru načela denarnega toka (Turk, brez datuma). **Bilanca stanja države** prikazuje finančni položaj države kot pravne osebe na presečni datum, in sicer 31. december. Predstavlja naravo in vrednost sredstev in obveznosti do virov sredstev države ter razliko med obema, imenovano neto premoženje (IMF, 2018, str. 3). **Državni proračun** je akt države, ki načrtuje prihodke države in njihovo porabo po posameznih uporabnikih, področjih, programih in namenih javne porabe (Ministrstvo za finance, 2021a). **Zaključni račun proračuna** predstavlja izvršitev proračuna oziroma primerja sprejeti proračun, torej načrtovane prihodke in odhodke, z realizirano porabo (Ministrstvo za finance, 2020a).

**Upravljanje javnih financ** obsega pripravo in izvrševanje proračuna, upravljanje s premoženjem in poročanje (Ministrstvo za finance, 2021b). Država ima v lasti **javno premoženje**, ki ga delimo na finančno in stvarno premoženje, s katerim mora ravnati s skrbnostjo dobrega gospodarja. Finančno premoženje zajema denarna sredstva, terjatve in naložbe, stvarno premoženje pa premičnine in nepremičnine (Ministrstvo za finance, 2021c). Država je dolžna zagotoviti izvajanje javnih služb, zato pomemben del stvarnega premoženja prenese v upravljanje izvajalcem javnih služb. **Upravljanje javnega stvarnega premoženja**, ki mora biti pregledno in učinkovito, zajema predvsem vodenje evidenc, investicijske aktivnosti ter oddajanje premoženja v najem in uporabo. **Ravnanje z javnim stvarnim premoženjem** pa poleg upravljanja vključuje tudi pridobivanje in razpolaganje s premoženjem (Arnuš & Milanovič, 2019).

Uporabnike državnega proračuna delimo na posredne in neposredne proračunske uporabnike. **Neposredni uporabniki državnega proračuna** so državni organi in organizacije, ki so ustanovljeni z zakonom oziroma drugim pravnim aktom. **Posredni uporabniki državnega proračuna** zajemajo pravne osebe, ki izvajajo javne funkcije, javne zavode, javne agencije in javne sklade, ki jih je ustanovila država, ter druge pravne osebe, ki sredstva pridobivajo iz državnega proračuna (Ministrstvo za finance, 2021d). Posredni proračunski uporabniki – z izjemo Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZZS), Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZPIZ) in javnih skladov – sodijo med določene uporabnike enotnega kontnega načrta, ki vodijo poslovne knjige v skladu z načelom poslovnega dogodka in hkrati evidenčno po načelu denarnega toka. Neposredni proračunski uporabniki, ZZZS, ZPIZ in javni skladi pa so drugi uporabniki enotnega kontnega načrta, ki vodijo poslovne knjige v skladu z načelom denarnega toka. **Načelo poslovnega dogodka** pomeni, da se prihodki in odhodki pripoznajo, ko se poslovni dogodek zgodi. **Načelo denarnega toka** pa pomeni, da se prihodki in odhodki pripoznajo šele ob izpolnjenem pogoju plačila, v obdobju od nastanka

poslovnega dogodka do plačila pa se zneski prihodkov in odhodkov izkazujejo kot neplačani prihodki in neplačani odhodki (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2017, str. 5).

## **1.2 Pomen bilance stanja države**

Bilanca stanja države predstavlja vpogled v celoten obseg bogastva pod nadzorom vlade in omogoča boljše razumevanje dejavnikov tveganja v celotni bilanci stanja, kar zagotavlja priložnost za boljše upravljanje sredstev in obveznosti (IMF, 2018, str. 3–4). Upravljanje bilance stanja države tako potencialno povečuje donosnost sredstev, zmanjšuje tveganja in stroške ter izboljšuje oblikovanje politik (Alves, De Clerck & Gamboa-Arbelaez, 2020, str. 5). Analiza javnega premoženja prinaša vrsto koristi, saj poleg dolga in primanjkljajev ponuja širšo fiskalno sliko. Zagotavlja preglednost trgom in odgovornost državljanom ter neposredno opozarja na to, kaj ima država v lasti in kaj dolguje. Struktura bilance stanja je pomembna, saj se države z močnejšimi bilancami stanja soočajo z nižjimi stroški financiranja in so v boljšem položaju, da prebrodijo recesije (IMF, 2018, str. 20).

Eden od pomembnih vidikov računovodskih izkazov države je preglednost. Bilanca stanja mora odražati popolno sliko finančnega položaja države kot organizacije in pokazati, kje so njena finančna tveganja in slabosti. Pomembno je, da bilanca stanja, čeprav je le posnetek, narejen v določenem trenutku, posreduje informacije, ki odražajo pričakovanja o prihodnji sposobnosti soočanja s tveganji. Bilanca stanja države ponuja alternativni način identificiranja virov tveganja v javnem sektorju in ocenjevanja vzdržnosti javnega dolga. Prepoznavanje tveganj v javnem sektorju močno izboljšuje javnofinančno preglednost, na žalost pa se številne vlade izogibajo preglednosti, ker se želijo izogniti odgovornosti za svoje politike (Hagen & Chen, 2018). Računovodski izkazi države predstavljajo mehanizem, preko katerega zakonodajalci, revizorji in širša javnost pozivajo vlade k odgovornosti za njihovo poslovanje in finančno uspešnost (OECD, 2017, str. 134).

Bilančna vsota se je še posebej med svetovno finančno krizo (2008) in pandemijo covid-19 (2020) povečala, medtem ko se je neto premoženje, ki predstavlja razliko med sredstvi in obveznostmi, močno zmanjšalo zaradi dodatnega zadolževanja držav. Obe strani bilanc stanja držav ostajata bistveno večji, kot sta bili pred krizo. Bilanca stanja kot omenjeno prikazuje celotno lastništvo in dolgove države ter s tem ponuja širšo fiskalno sliko, ki presega dolg in primanjkljaje. To je še posebej pomembno v trenutnem kontekstu rekordnih in še vedno naraščajočih dolgov ter povečanih tveganj. Nadzorna plošča kazalnikov, kot so neto premoženje, bruto dolg, stopnje tveganja in varovanja pred tveganji, priča o stanju in odpornosti bilance stanja ter zagotavlja podatke, ki jih je potrebno upoštevati pri ocenjevanju fiskalnega zdravja (Alves, De Clerck & Gamboa-Arbelaez, 2020). Visokokakovostni računovodski izkazi so bistvenega pomena za zagotovitev, da fiskalne odločitve vlade temeljijo na najsodobnejšem in natančnem razumevanju njenega finančnega položaja

(OECD, 2017, str. 134), saj bilanca stanja države lahko pomaga vladi pri prepoznavanju fiskalnih tveganj in pripomore k izboljšanju fiskalne preglednosti (Hagen & Chen, 2018).

Bilanca stanja države ni sama sebi namen, temveč orodje za podporo ciljem javne politike. Dolgoročni cilj vlade ni povečati neto premoženja, temveč zagotoviti javne dobrine in storitve svojim državljanom ter po možnosti ustvariti blažilnik pred negotovostjo glede prihodnosti. Celovite bilance stanja omogočajo bolj utemeljene ocene fiskalnih politik in tveganj ter lahko dvignejo vsebino politične razprave. Vlade bi morale upoštevati učinek politik na sredstva poleg njihovih učinkov na dolg. Analiza obeh strani bilance stanja države je potrebna tudi za učinkovito obvladovanje tveganj, saj prepoznavanje tveganj omogoča vladam, da ukrepajo zgodaj, namesto da se soočajo s posledicami po pojavu težav. Predvsem pa analiza bilance stanja države obogati politično razpravo s povečanjem preglednosti in vprašanjem, kako je mogoče javno premoženje bolje uporabiti za doseganje gospodarskih in socialnih ciljev družbe (IMF, 2018, str. 5 in 20).

Priprava računovodskih izkazov na podlagi načela nastanka poslovnega dogodka je osnovno orodje, ki podpira upravljanje bilance stanja. Ker vedno več vlad pripravlja računovodske izkaze na podlagi nastanka poslovnega dogodka, se odpira resnična priložnost za vključitev upravljanja bilance stanja v finančno upravljanje javnega sektorja. Sredstva v bilanci stanja države so viri, ki jih je mogoče uporabiti za ustvarjanje donosa – finančnega ali družbenega. Vlade se morajo z omejenimi sredstvi osredotočiti na vlaganje, ki prinaša najboljše donose za gospodarstvo in družbo. Vlade se morajo vprašati, ali prejemajo donos, ki ga potrebujejo, ali bi lahko vloženi denar bolje uporabile na drugem področju, ali lahko zmanjšajo obstoječe obveznosti in kako omejijo rast novih obveznosti. Če je tako sredstva kot obveznosti mogoče upravljati učinkoviteje, potem je mogoče vire usmeriti na področja, kjer bodo dosežene največje koristi. Zelo malo je podatkov o učinkovitosti vlad pri upravljanju na splošno velikih portfeljev javnega premoženja in redke so analize o tem, ali so naložbe v raznolika javna sredstva dosegle ustrezen donos. Ni jasno, ali davkoplačevalci dobijo dobro donosnost naložbe v sredstva – bodisi finančno ali v smislu učinkovitega izvajanja javnih storitev. Zato je pomembno, da oblikovalci politik in tisti, ki od njih zahtevajo odgovornost, upravljanje bilance stanja države postavijo za ključno prednostno nalogo finančnega poslovanja in upravljanja (ICAEW, 2017, str. 6 in 19). Učinkovito upravljanje državnih sredstev prispeva k učinkovitemu izvajanju javnih storitev in dolgoročni vzdržnosti javnih financ (HM Treasury, 2020, str. 21). Na podlagi navedenega ICAEW (2017, str. 20) svetuje, da države začnejo uporabljati bilanco stanja za podporo pri odločanju, saj bi merjenje finančnih in družbenih donosov, pridobljenih z naložbami v infrastrukturo in druga sredstva, vladam lahko pomagalo pri odločitvah o vlaganju.

Upravljanje bilance stanja države do nedavnega ni bilo področje, ki bi mu vlade posvečale pozornost, vendar se to spreminja, saj se vlade po vsem svetu soočajo z nizko rastjo davčnih prihodkov in neizprosним pritiskom na porabo. Za večino vlad je bilo finančno upravljanje osredotočeno na fiskalni primanjkljaj ali presežek oziroma na razliko med prejemki in

porabo v letu ter na posledični učinek na zadolževanje. Učinkovito upravljanje prejemkov in porabe je sicer zelo pomembno, vendar dobro finančno upravljanje vključuje več kot samo upravljanje kratkoročnih denarnih tokov in vlade so dolžne zagotoviti učinkovito upravljanje javnih financ. To pomeni dolgoročno upravljanje, zagotavljanje trajnostne gospodarske rasti, zagotavljanje medgeneracijske pravičnosti in ustvarjanje pogojev za prihodnjo blaginjo. Zato je učinkovito upravljanje bilance stanja pomemben del izpolnjevanja te dolžnosti. Bilanca stanja države osvetli nastale obveznosti in sredstva, ki so na voljo za opravljanje javnih storitev ali ustvarjanje prihodkov. Prihodnje generacije bodo nosile posledice današnjih odločitev, zato je ključnega pomena, da imajo vlade ustrezno strokovno znanje in izkušnje, da razumejo, kako se bodo državna sredstva in obveznosti spreminjala na podlagi sprejetih politik. Dobro upravljanje bilance stanja izboljšuje splošno upravljanje javnih financ in vlade so dolžne služiti javnemu zaupanju z učinkovitim upravljanjem gospodarstva. Za zagotavljanje prihodnje blaginje in medgeneracijske pravičnosti na dolgi rok je dobro upravljanje bilance stanja bistvenega pomena (ICAEW, 2017).

### **1.3 Zbirna bilanca stanja Republike Slovenije**

#### **1.3.1 Vključeni proračunski uporabniki**

Zbirna bilanca stanja Republike Slovenije zajema analitične bruto bilance neposrednih uporabnikov državnega proračuna in proračuna države oziroma predstavlja seštevke stanja njihovih sredstev in obveznosti do virov sredstev. Leta 2019 je zbirna bilanca stanja Republike Slovenije obsegala 173 neposrednih uporabnikov državnega proračuna in Proračun Republike Slovenije, ki predstavlja samostojnega proračunskega uporabnika (Ministrstvo za finance, 2020b, str. 1). Neposredni uporabniki državnega proračuna predstavljajo tiste osebe javnega prava, ki se financirajo neposredno iz državnega proračuna. Mednje sodijo vlada in vladne službe, ministrstva, državni uradi, upravne enote, sodišča, tožilstva ter drugi državni organi in organizacije (Ministrstvo za finance, brez datuma).

Zbirna bilanca stanja države pomeni vsoto oziroma seštevke postavk analitičnih bruto bilanc stanja neposrednih uporabnikov državnega proračuna in Proračuna Republike Slovenije brez izločanja medsebojnih terjatev in obveznosti. Postavke zbirne bilance stanja so izkazane v previsokem znesku, in sicer za znesek medsebojnih terjatev in obveznosti. Posledično zbirna bilanca stanja v primerjavi s konsolidirano ne predstavlja aktualnega stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev ter zato v delu ne zagotavlja ustreznih informacij (Računsko sodišče RS, 2020, str. 13).

Zbirno bilanco stanja Republike Slovenije, ki jo določa 96. člen Zakona o javnih financah (ZJF), Ur. l. RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617, 13/18, 195/20 – odl. US in 18/23 – ZDU-10, je potrebno razlikovati od konsolidirane premoženjske bilance stanja države in občin. Slednjo v skladu s 94. členom ZJF vlada vsaki dve leti predloži državnemu zboru ob zaključnem računu

državnega proračuna. Konsolidirana premoženjska bilanca stanja države in občin zajema vse neposredne in posredne proračunske uporabnike državnega in občinskih proračunov, pri njihovi pripravi pa se uporabi metoda konsolidacije. Namen tovrstne bilance stanja je celovit prikaz vrednosti premoženja v lasti države in občin ter skupne vrednosti obveznosti (Vlada RS, 2021, str. 5).

### 1.3.2 Uvrstitev bilance stanja države v zaključni račun državnega proračuna

Prvi odstavek 96. člena ZJF določa zbirno bilanco stanja Republike Slovenije kot sestavni del zaključnega računa proračuna Republike Slovenije. Zbirna bilanca stanja države je bila uvrščena v zaključni račun državnega proračuna leta 2010 z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o javnih financah, Ur. l. RS, št. 107/10, novela ZJF-F. Ob vpeljavi zbirne bilance stanja v zaključni račun nista bila opredeljena niti način in metodologija njene priprave (Računsko sodišče RS, 2011, str. 90), zato je Ministrstvo za finance leta 2013 izdalo Navodilo za pripravo zbirne bilance stanja državnega proračuna, ki pa ni predpis, saj ni bilo sprejeto ne kot notranji ne kot zunanji akt (Računsko sodišče RS, 2020, str. 13).

ZJF v 96. členu določa tudi, da minister, pristojen za finance, predpiše podrobnejšo vsebino in strukturo zaključnega računa državnega in občinskega proračuna. Minister za finance je leta 2001 sprejel Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, Ur. l. RS, št. 12/01, 10/06, 8/07 in 102/10, vendar se navodilo z uvrstitvijo zbirne bilance stanja države v zaključni račun proračuna ni posodobilo. Posledično v navodilu ni določeno, v kateri del zaključnega računa se uvrsti zbirno bilanco stanja države. Ministrstvo za finance vsakoletno uvršča zbirno bilanco stanja države med obrazložitve zaključnega računa proračuna, natančneje med obrazložitve podatkov iz bilance stanja. Navodilo v 12. členu že od njegovega sprejema v letu 2001 natančno določa podatke, ki sodijo med obrazložitve podatkov iz bilance stanja, in zbirna bilanca stanja ne sodi mednje. Kot torej ugotavlja računsko sodišče v vsakoletni reviziji zbirne bilance stanja Republike Slovenije, uvrstitev zbirne bilance stanja države med obrazložitve podatkov iz bilance stanja ni v skladu z navedenim navodilom (Računsko sodišče RS, 2020, str. 12–13).

### 1.3.3 Odgovornost pripravljavcev

V skladu s 4. členom ZJF je Vlada Republike Slovenije odgovorna Državnemu zboru Republike Slovenije za izvrševanje državnega proračuna. Prav tako je odgovorna državnemu zboru za predložitev zaključnega računa državnega proračuna, del katerega je tudi zbirna bilanca stanja Republike Slovenije. V skladu s 97. členom ZJF je Ministrstvo za finance odgovorno za pripravo predloga zaključnega računa državnega proračuna ter s tem tudi za pripravo zbirne bilance stanja države kot sestavnega dela zaključnega računa. Predlog zaključnega računa mora predložiti računskemu sodišču do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

Glede na to, da zbirna bilanca stanja države predstavlja zbir bilanc stanja neposrednih uporabnikov državnega proračuna, je potrebno omeniti tudi odgovornost na strani neposrednih proračunskih uporabnikov. Za posamezno bilanco stanja je odgovoren predstojnik neposrednega proračunskega uporabnika, ki pa je prav tako odgovoren za vzpostavitev in ustrezno delovanje sistema notranjih kontrol v povezavi s pripravo in pošteno predstavitvijo bilance stanja (Računsko sodišče RS, 2020, str. 9).

#### 1.3.4 Priprava zbirne bilance stanja Republike Slovenije

Pri pripravi zbirne bilance stanja Republike Slovenije se smiselno upošteva struktura bilance stanja iz priloge k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Ur. l. RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10 – popr., 104/10, 104/11, 86/16, 80/19 in 153/21, kot določa 7. člen pravilnika. Struktura je razvidna iz zbirne bilance stanja Republike Slovenije na dan 31. 12. 2019, ki je vključena v prilogo 1.

Predpisi, ki urejajo izkazovanje postavk bilance stanja v javnem sektorju, obsegajo Zakon o računovodstvu (ZR), Ur. l. RS, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE, Zakon o javnih financah, podzakonske akte in Slovenske računovodske standarde. V okviru državnega proračuna se na podlagi 15. člena ZR prihodki in odhodki drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta priznavajo v skladu z načelom denarnega toka. Kljub temu pa se postavke zbirne bilance stanja izkazujejo v skladu z načelom poslovnega dogodka. Torej se spremembe sredstev in obveznosti do virov sredstev pripoznajo, ko se poslovni dogodek zgodi in ne, ko je le-ta plačan. Zaradi različnih načel pripoznavanja prihodkov in odhodkov na eni strani ter postavk bilance stanja na drugi strani obstajata posebni postavki časovnih razmejitev, in sicer neplačani prihodki in neplačani odhodki. Prihodki in odhodki se v bilanci stanja ob nastanku poslovnega dogodka pripoznajo med neplačanimi prihodki oziroma neplačanimi odhodki, ko so plačani, pa se dokončno pripoznajo kot prihodki in odhodki (Računsko sodišče RS, 2020, str. 16). Velja izpostaviti tudi, da ZR v 11. členu določa, da je poslovno leto za osebe javnega prava enako koledarskemu letu, ter v 13. členu, da proračun, proračunski uporabniki in pravne osebe javnega prava pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo predpisani enotni kontni načrt. V okviru ZJF ni predvidena izdaja predpisa, ki bi določil sestavo in način priprave zbirne bilance stanja države. Način priprave zbirne bilance stanja Republike Slovenije kot omenjeno določa Navodilo za pripravo zbirne bilance stanja državnega proračuna, ki ga je Ministrstvo za finance pripravilo leta 2013 (Ministrstvo za finance, 2013).

Zbirna bilanca stanja Republike Slovenije se pripravi s pomočjo programa MFERAC na podlagi analitičnih bruto bilanc neposrednih uporabnikov proračuna Republike Slovenije. MFERAC je enoten programski sistem za proračunske uporabnike, ki vključuje finančno, računovodsko in plačno-kadrovsko področje (Ministrstvo za finance, 2022). Neposredni uporabniki državnega proračuna tako vodijo poslovne knjige v okviru programa MFERAC,

s pomočjo katerega se sredstva in obveznosti do virov sredstev iz njihovih analitičnih bruto bilanc brez pobotanja združijo v končno zbirno bilanco stanja države (Ministrstvo za finance, 2013).

Proračunski uporabniki, ki so pravne osebe, morajo v skladu z 51. členom ZR do konca februarja na Agencijo Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJ PES) oddati letno poročilo preteklega leta, ki med drugim vključuje tudi bilanco stanja. Nadaljnje so v skladu s 97. členom ZJF neposredni proračunski uporabniki dolžni v enakem roku letno poročilo predložiti tudi Ministrstvu za finance. Ministrstvo za finance na ta način zagotavlja kontrolo podatkov, ki sestavljajo kasnejšo zbirno bilanco stanja države. Za velik del neposrednih uporabnikov državnega proračuna računovodsko službo in pripravo računovodskih izkazov izvaja Ministrstvo za finance, natančneje Direktorat za javno računovodstvo, posledično letno poročilo ministrstvu posredujejo le uporabniki z lastno računovodsko službo. Po oddaji letnih poročil na AJ PES morajo neposredni uporabniki državnega proračuna prenesti podatke analitične bruto bilance v program MFERAC, natančneje v enotno bazo "Obdelava bilanc". Izjemo predstavljajo neposredni proračunski uporabniki na dislociranih strežnikih (npr. Slovenska obveščevalno-varnostna agencija, Ministrstvo za obrambo in Ministrstvo za notranje zadeve), za katere velja poseben protokol za posredovanje podatkov bilance stanja. Ko so vsi podatki iz analitičnih bruto bilanc zbrani na portalu MFERAC, pooblaščen osebja za pripravo zbirne bilance stanja na Ministrstvu za finance poskrbi za pripravo podatkov in izpis zbirne bilance stanja države. Podatki iz izpisa se nato prenesejo v Excel in se oblikovno uredijo v skladu z omenjenim Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ministrstvo za finance, 2013).

Enako kot velja za vse računovodske izkaze, so tudi pisna pojasnila oziroma razkritja sestavni del zbirne bilance stanja Republike Slovenije. Le-ta se pripravijo na podlagi razkritij posameznih neposrednih uporabnikov državnega proračuna, ki jih podajo v obliki enotne preglednice, ki je priloga navodila. V pojasnilih zbirne bilance stanja države so obrazložene večje medletne razlike in odstopanja po skupinah kontov (Ministrstvo za finance, 2013).

## **2 REVIDIRANJE BILANCE STANJA DRŽAVE V IZBRANIH DRŽAVAH**

V tem poglavju predstavljam vlogo vrhovnih revizijskih institucij v demokratičnih sistemih, prakse revidiranja bilanc stanja držav v mednarodnem okolju ter trende na področju bilanc stanja držav in revizij le-teh. Predstavljam tudi prakse revidiranja bilance stanja države v Združenem kraljestvu Velike Britanije in Severne Irske (v nadaljevanju Združeno kraljestvo), Republiki Avstriji in Republiki Hrvaški, z namenom predstavitve referenčnega okvira in ponazoritve raznolikosti praks revidiranja bilanc stanja držav.

## 2.1 Vloga vrhovnih revizijskih institucij

Javni nadzor predstavlja pomembno komponento demokratičnih sistemov in vrhovne revizijske institucije delujejo kot neodvisni zunanji javni revizorji, ki opravljajo nadzor nad porabo javnih sredstev. Ustanovitev vrhovnih revizijskih institucij in potrebna stopnja njihove neodvisnosti se določi v ustavi, podrobnosti njihovega delovanja pa so lahko določene v zakonodaji. Vrhovne revizijske institucije izvajajo revizije računovodskih izkazov, revizije skladnosti in revizije smotrnosti poslovanja. Opravljajo neodvisne preiskave učinkovitosti, uspešnosti ter gospodarnosti politik in porabe javnih sredstev, preverjajo skladnost z zakoni, ocenjujejo vladno doseganje načrtovanih ciljev, pregledujejo upravljanje javnih financ ter zagotavljajo neodvisne informacije o računovodskih izkazih. Njihova poročila so objektivna, nepristranska, temeljijo na dejstvih in zagotavljajo parlamentarni nadzor nad vladami, s čimer pomagajo optimizirati politike in finančno poslovanje držav (Evropsko računsko sodišče, 2022). Standard INTOSAI-P12 pojasnjuje, da revizija javnega sektorja vpliva na življenje državljanov ter da je neodvisna, učinkovita in verodostojna vrhovna revizijska institucija bistvena sestavina demokratičnega sistema. Prav tako poudarja, da imajo vrhovne revizijske institucije odgovornost, da državljanom, parlamentu in drugim zainteresiranim deležnikom dokazujejo svojo pomembnost (INTOSAI, 2019).

Države članice Evropske unije imajo vzpostavljene ureditve, ki zagotavljajo odgovorno in transparentno porabo javnih sredstev ter strog nadzor nad porabo, kar je naloga vrhovnih revizijskih institucij. Vrhovne revizijske institucije tako zavzemajo osrednjo vlogo v nadzoru javne porabe in v procesu javne odgovornosti, saj z neodvisnim nadzorom pomagajo državljanom ustvarjati zaupanje v sistem nadzora in demokracijo (Evropsko računsko sodišče, 2022). Revizije v javnem sektorju imajo v večini evropskih držav pomembno vlogo, saj spodbujajo preglednost računovodskih izkazov, zmanjšujejo ali odpravljajo zlorabe pooblastil in spodbujajo učinkovitejše upravljanje javnih virov. Povpraševanje po reviziji v javnem sektorju je mogoče utemeljiti v luči agencijske teorije, kjer so državljanji obravnavani kot principal, politiki pa kot agenti (Pimenta de Jesus, Machado de Almeida & Fernandes Gomes Da Silva, 2022, str. 330).

Namen revizije bilance stanja države kot revizije računovodskega izkaza države je povečati stopnjo zaupanja državljanov in predvidenih uporabnikov v računovodske izkaze in zato imajo vrhovne revizijske institucije ključno vlogo pri izpostavljanju odgovornosti vlad (Cordery & Hay, 2021). Pri računovodskih izkazih države je vključen širši krog zainteresiranih deležnikov in verjetno bo imela korist javne revizije ali škoda, ki jo odkrije, večji vpliv kot revizija iz zasebnega sektorja. Iz tega razloga vrhovne revizijske institucije poročajo ne le parlamentu, ampak tudi javnosti (Hay & Cordery, 2020). V vseh državah OECD so računovodska poročila ob koncu leta predmet neodvisnega zunanjega nadzora oziroma revizije, izvedene s strani vrhovnih revizijskih institucij. Zunanja neodvisna in javna presoja računovodskih informacij, ki jih pripravlja vlada, je eno glavnih varoval



neoporečnosti računovodskih izkazov (OECD, 2017, str. 134). Revizija ni sama sebi namen, temveč nepogrešljiv del regulativnega sistema, katerega namen je dovolj zgodaj razkriti odstopanja od sprejetih standardov ter kršitve načel zakonitosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti poslovanja, da je mogoče sprejeti korektivne ukrepe (INTOSAI, 1998).

Vrhovne revizijske institucije so združene v okviru Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij (v nadaljevanju INTOSAI), ki deluje kot krovna nevladna organizacija državne revizijske skupnosti in se ukvarja s poklicnimi standardi ter krepitevijo znanja in zmogljivosti vrhovnih revizijskih institucij (Cordery & Hay, 2021). INTOSAI podpira svoje člane pri učinkovitem prispevanju k odgovornosti javnega sektorja, spodbujanju javne preglednosti in dobrega upravljanja ter spodbujanju gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti vladnih programov v korist vseh. Prav tako spodbuja izmenjavo idej, znanja in izkušenj med svojimi članicami ter tudi z drugimi mednarodnimi organizacijami in deležniki na področju državne revizije (INTOSAI, brez datuma).

## **2.2 Prakse revidiranja bilanc stanja držav v mednarodnem okolju**

Prakse revidiranja bilanc stanja držav se med državami bistveno razlikujejo, saj gre za relativno novo področje revizije v javnem sektorju in vsaka država si je vzpostavila individualni sistem revizije bilance stanja države, ki odraža njene posebnosti. Na podlagi pregleda revizij bilanc stanja omejenega števila držav sem prišla do ugotovitve, da se revizije bilance stanja razlikujejo glede na predmet revizije, podajo mnenja, zavezanost k izvajanju priporočil in glede na stopnjo transparentnosti revizijskih poročil. Standardni model revidiranja bilance stanja države predstavlja izvedbo skupne revizije za vse računovodske izkaze države, na katere revizorji vrhovne revizijske institucije podajo skupno mnenje. Posebni model revidiranja bilance stanja države prav tako predstavlja izvedbo skupne revizije za vse računovodske izkaze države, vendar revizorji vrhovne revizijske institucije ne izrekajo mnenja o računovodskih izkazih. V okviru raziskave pa je Slovenija edina država, ki izvaja samostojno revizijo bilance stanja države, na katero računsko sodišče podaja ločeno mnenje od drugih računovodskih izkazov držav. Vrhovne revizijske institucije vseh držav v revizijskih poročilih podajajo priporočila pripravljavcem, vendar ex post poročanje o izvedbi popravljalnih ukrepov predstavlja prej izjemo kot pravilo. Pomembne razlike se kažejo tudi v transparentnosti in razkritjih revizijskih poročil, saj so poročila nekaterih držav zelo natančna z navajanjem konkretnih podatkov in vrednosti, v drugih pa so ugotovitve predstavljene bolj splošno. Cordery, Hay in Simpkins (2016, str. 46) pojasnjujejo, da pri odgovornosti javnega sektorja vrhovne revizijske institucije zagotavljajo ključno javno vrednost, kar zahteva, da poročajo o ugotovljenih razkritjih. Zato je transparentno poročanje bistvenega pomena, čeprav tega ne počnejo vse vrhovne revizijske institucije v enaki meri.

Nekatere izmed najbolj naprednih držav na področju računovodstva in revizije v javnem sektorju v zadnjih letih poleg revizije opravljajo tudi pregled bilance stanja države. Pregled

bilance stanja ustvarja vrednost za davkoplačevalce, saj služi identificiranju in obvladovanju tveganj, identificiranju priložnosti za učinkovitejše upravljanje sredstev ter odkrivanju in izboljšanju rezultatov politik (HM Treasury, 2020, str. 2–4).

Po drugi strani pa ne opravljajo vse države revizije bilance stanja države. Predvsem gre za države, ki nimajo vzpostavljenega računovodstva in revizije v javnem sektorju na najvišji ravni. Lahko sklepamo, da se te države ne zavedajo pomena bilance stanja države in njene revizije, saj le revidirana bilanca stanja države predstavlja verodostojno podlago za odločanje. Sicer pa gre pri reviziji bilance stanja države za novejša področja revizije in ta praksa še ni razširjena med vse države sveta.

Ferguson (2017) razpravlja o skrbih glede današnjega vladnega finančnega okolja, saj nihče ne posveča pozornosti revidiranim računovodskih izkazom države, katerih priprava in revizija zahtevata veliko časa in truda. Računovodski izkazi države ne zbujejo pozornosti ali razprave, zakonodajalci jih ne vidijo kot dragocen vir informacij in tudi mediji ne pišejo o njih. Pomanjkanje zanimanja za državne računovodske izkaze pa ne pomeni, da le-ti niso pomembni. Medtem ko je pozornost usmerjena v državni proračun, skoraj nihče ni pozoren na dejansko realizirano stanje, še posebej ne na bilanco stanja države. Proračunski uporabniki v primerjavi z bilanco stanja več pozornosti namenjajo proračunu oziroma finančnim načrtom, saj slednji predstavljajo osnovo za pridobitev javnih sredstev in njihovo porabo. To dokazuje tudi dejstvo, da bilance stanja države ne pripravljajo v vseh državah in tudi med tistimi, ki jo pripravljajo, ne opravljajo vse njene revizije.

Iz pregleda literature s področja bilanc stanja držav in revizij računovodskih izkazov v javnem sektorju izhajajo trije trendi, ki imajo pomemben vpliv na sfero računovodskega poročanja držav v povezavi z bilancami stanja držav in revizijami le-teh. V nadaljevanju so opisani: (1) trend povečanja pozornosti, namenjene bilancam stanja držav in revizijam bilanc stanja držav, (2) trend izboljšanja kakovosti računovodskih izkazov držav ter (3) trend tehnološkega razvoja, ki zagotavlja napredek pri pripravi in reviziji bilanc stanja držav.

1. Raziskave revizije v javnem sektorju so zanemarjene v primerjavi z zasebnim sektorjem, kar je presenetljivo tako zaradi ekonomskega kot socialnega vpliva, ki ga ima javni sektor na gospodarstvo držav (Pimenta de Jesus, Machado de Almeida & Fernandes Gomes Da Silva, 2022, str. 330). Hay in Cordery (2018) ugotavljata, da je področje revizij računovodskih izkazov v okolju javnega sektorja premalo raziskano in da je pogosto premalo teoretizirano. Do nedavnega so bili še posebej redki članki in raziskave o bilanci stanja države in o reviziji bilance stanja države, vendar v zadnjih letih število strokovnih prispevkov na to temo počasi narašča. Prav tako upravljanje bilanc stanja držav do nedavnega ni bilo področje, ki bi mu vlade namenjale pozornost, vendar se tudi to počasi spreminja (ICAEW, 2017). Gurazada, Gourfinkel in Serrano (2021) trdijo, da pandemija covid-19 napoveduje začetek nove dobe priložnosti za uporabo bilance stanja države za podporo odločanju in da tesnejše sodelovanje med vladami,

računovodskimi organizacijami in razvojnimi partnerji igra vlogo katalizatorja pri krepitvi bilančnega pristopa v vladah. Počasi torej lahko začenjamo spremljati **trend povečanja pozornosti, namenjene bilancam stanja držav in revizijam bilanc stanja držav**. Trend potrjuje tudi dejstvo, da se je od leta 2000 do 2018 povečalo število držav, ki pripravljajo bilanco stanja države (Alves, De Clerck & Gamboa-Arbelaez, 2020, str. 8–10) in napoved ICAEW (2017, str. 2), da se bo število držav, ki pripravljajo bilanco stanja države, v prihodnosti še povečalo.

2. Na splošno je v zadnjih dveh desetletjih prišlo do jasnega napredka pri popolnosti in celovitosti računovodskih izkazov držav, med drugim tudi bilanc stanja držav. Torej že spremljamo **trend izboljšanja kakovosti računovodskih izkazov držav**. Kljub temu še vedno velik delež revizijskih poročil vrhovnih revizijskih institucij omenja različne težave in pomisleke v zvezi z računovodskimi izkazi vlad, kar kaže, da morajo vlade nadaljnje izboljšati kakovost praks poročanja (OECD, 2017, str. 134). Revizije računovodskih izkazov zahtevajo skladnost s standardi in računovodskim okvirom ter odpravljajo napake in nepravilnosti, kar pripomore k bolj kakovostnim računovodskim izkazom držav. Predvidevanja kažejo, da bodo zahteve po revizijah, ki zahtevajo odgovornost vlade, rasle, zato lahko pričakujemo tudi nadaljnji napredek v kakovosti računovodskih izkazov držav (Cordery & Hay, 2021).
3. Pripravo, konsolidacijo in revizijo računovodskih izkazov držav olajšuje **trend tehnološkega razvoja**, za katerega lahko pričakujemo, da bo tudi v prihodnosti ostal pomemben dejavnik napredka na področju bilanc stanja držav. Tehnološka podpora za vlado predstavlja pomembno naložbo, vendar bo s tehnološkim razvojem v prihodnosti vedno več vlad sposobnih hitro in natančno pripraviti bilanco stanja države ter vzpostaviti potrebne uradne in analitične evidence (ICAEW, 2017).

## 2.3 Analiza revizije bilance stanja države v izbranih državah

### 2.3.1 Revizija bilance stanja države v Združenem kraljestvu

Bilanca stanja Združenega kraljestva, ki je predmet revizije, je konsolidirana bilanca stanja javnega sektorja, ki je vključena v sklop konsolidiranih računovodskih izkazov javnega sektorja Združenega kraljestva (angl. Whole of Government Accounts). Slednji združuje računovodske izkaze več kot 10.000 organizacij javnega sektorja z namenom celovitega prikaza finančnega položaja javnega sektorja Združenega kraljestva. Računovodski izkazi temeljijo na mednarodnih standardih računovodskega poročanja in s tem na načelu poslovnega dogodka (HM Treasury, 2022a). Združeno kraljestvo učinkovito uporablja konsolidirane računovodske izkaze javnega sektorja za pomoč pri analizah in sprejemanju odločitev (ICAEW, 2017, str. 6).

Sklop računovodskih izkazov javnega sektorja Združenega kraljestva je neodvisno revidiran s strani državnega revizijskega urada (angl. National Audit Office), vsako leto pa jih pregleda tudi Odbor za javne finance (angl. Public Accounts Committee), ki ima možnost

zaslišati državne uradnike in zahtevati dokaze ali dodatne informacije (HM Treasury, 2022a). Državni revizijski urad je odgovoren za revizijo računovodskih izkazov javnega sektorja in podaja mnenje na vse računovodske izkaze javnega sektorja kot celoto, kar pomeni enotno mnenje na izkaz prihodkov in odhodkov, izkaz finančnega položaja oziroma bilanco stanja, izkaz denarnega toka, izkaz gibanja kapitala ter pripadajoča pojasnila. Za leto 2020 je bilo podano pozitivno mnenje na skupek konsolidiranih računovodskih izkazov, med katere kot omenjeno sodi tudi konsolidirana bilanca stanja javnega sektorja. V revizijskem poročilu ni navedena stopnja pomembnosti, prav tako so navedene le splošne ključne ugotovitve brez specifičnih kvantificiranih revizijskih razkritij. Državni revizijski urad v revizijskem poročilu podaja priporočila ministrstvu za finance (angl. HM Treasury), ne zahteva pa poročanja o izvedenih ukrepih (HM Treasury, 2022b, str. 204–213).

Združeno kraljestvo, natančneje HM Treasury, je pristopilo k upravljanju bilance stanja javnega sektorja s t. i. pregledom bilance stanja (angl. balance sheet review), ki je namenjen identificiranju priložnosti in tveganj iz bilance stanja ter izboljšanju rezultatov politik preko izboljšanja donosnosti sredstev, zagotavljanja uporabe sredstev za izpolnjevanje političnih prioritet, izboljšanja kompenzacije za prevzeta tveganja ter znižanja stroškov obveznosti. Pregled bilance stanja predstavlja revolucionaren pristop, ki analizira javna sredstva, obveznosti in finančna tveganja iz konsolidirane bilance stanja javnega sektorja z namenom, da bi država identificirala priložnosti za izboljšanje zdravja javnih financ. HM Treasury v okviru pregleda bilance stanja javnega sektorja opravi podrobno analizo bilančnih postavk, oceni bilančne kazalnike in ovrednoti tveganja (HM Treasury, 2020). S pregledom bilance stanja je Združeno kraljestvo poleg Avstralije in Nove Zelandije vodilno na področju upravljanja javnega premoženja s pomočjo konsolidirane bilance stanja javnega sektorja. Konsolidirana bilanca stanja javnega sektorja Združenega kraljestva služi fiskalnemu upravljanju in informiranju odločevalcev na visoki ravni. Združeno kraljestvo na podlagi pregleda bilance stanja uporablja konsolidirane podatke za določitev ciljev politik, izboljšuje upravljanje sredstev na način, da povečuje učinkovitost porabe sredstev in donose javnih sredstev, ter navsezadnje identificira, analizira in obvladuje tveganja, ki izhajajo iz bilance stanja in zunanjih šokov (IMF, 2018, str. 18–19). Na dolgi rok lahko tovrsten pregled postane temelj za vključitev upravljanja bilance stanja v tekoče odločanje. Dopolnjuje druga orodja, na katera so se vlade dolgo zanašale pri ocenjevanju gospodarskega in fiskalnega položaja, kot je fiskalna statistika, ki se osredotoča na zadolževanje in dolg (HM Treasury, 2020).

HM Treasury (2020, str. 4) pojasnjuje, da pregled bilance stanja odkriva pomembne priložnosti za povečanje učinkovitosti bilance stanja države, ki se uvrščajo v tri kategorije, in sicer:

- transparentnost – povečanje preglednosti dolgoročnih učinkov politik na bilanco stanja,
- upravljanje sredstev – zagotavljanje boljših družbenih in finančnih donosov sredstev,
- upravljanje tveganj – krepitev nadzora dolgoročnih tveganj in stroškov obveznosti.

### 2.3.2 Revizija bilance stanja države v Republiki Avstriji

Predmet revizije je konsolidirana bilanca stanja Republike Avstrije kot del poročila o zveznih računovodskih izkazih Republike Avstrije, ki prikazuje finančno in premoženjsko stanje države. Poročilo predstavlja podlago za nadzorno funkcijo zakonodajne veje oblasti. Poročilo o zveznih računovodskih izkazih je sestavljeno iz več delov in med drugim vključuje računovodske izkaze, pojasnila ter rezultate revizije računovodskih izkazov. Revizijsko poročilo obsega 3. poglavje poročila o zveznih računovodskih izkazih (Rechnungshof Österreich, brez datuma).

Računsko sodišče Republike Avstrije (nem. Rechnungshof Österreich) v skladu z Zakonom o računskem sodišču (nem. Rechnungshofgesetz), Ur. l. Republike Avstrije, št. 144/1948 in 143/2015, pripravlja in hkrati tudi revidira poročilo o zveznih računovodskih izkazih Republike Avstrije, vključno s konsolidirano bilanco stanja Republike Avstrije. V ta namen mora računsko sodišče pregledati predložene računovodske izkaze neposrednih proračunskih uporabnikov, poskrbeti za odpravo morebitnih pomanjkljivosti v neposredni komunikaciji z zveznimi organi upravljanja proračuna, pripraviti računovodske izkaze države in poročilo o rezultatih revizije ter objaviti končno poročilo o zveznih računovodskih izkazih Republike Avstrije. V Avstriji vzpostavljen sistem torej narekuje, da računsko sodišče revidira vse računovodske izkaze države v okviru ene revizije, ampak nanje ne podaja mnenja, saj je samo odgovorno za popravke in pripravo poročila.

Cilj revizije zveznih računovodskih izkazov Republike Avstrije je oceniti pravilnost in številčno točnost obračunskih evidenc, podporne dokumentacije ter računovodskih izkazov. Revizorji računskega sodišča v okviru revizije opravijo pregled sistema notranjih kontrol, povezanega s sestavljanjem računovodskih izkazov, in pregled vzorca poslovnih dogodkov. Tako računsko sodišče oceni pravilnost izkazanih postavk konsolidirane bilance stanja države. Računsko sodišče transparentno razkriva določeno stopnjo pomembnosti, velikosti vzorcev in številsko ovrednotene napake in nepravilnosti. Prav tako računsko sodišče Republike Avstrije podaja priporočila vladi in ministrstvom z namenom izboljšanja pravilnosti in kakovosti poročanja. Računsko sodišče ne zahteva poročanja o izvedenih ukrepih, vseeno pa je preverjanje izvedbe priporočil, podanih v preteklih letih, del redne revizije. Proračunski uporabniki, na katere so naslovljena priporočila, imajo po reviziji možnost podati izjavo oziroma obljubo, da bodo izvedli priporočila (Rechnungshof Österreich, 2021a, str. 7–11). Računsko sodišče Republike Avstrije v letnem poročilu za leto 2020 poudarja, da se je stopnja napak v računovodskih izkazih države v primerjavi s prejšnjimi leti zmanjšala (Rechnungshof Österreich, 2021b, str. 69).

### 2.3.3 Revizija bilance stanja države v Republiki Hrvaški

Republika Hrvaška pripravlja konsolidirana poročila države in s tem konsolidirano bilanco stanja države v skladu z Zakonom o proračunu, Ur. l. Republike Hrvaške, št. 144/21. Vendar

Revizijski urad Republike Hrvaške ne revidira konsolidiranih računovodskih izkazov države, torej ne izvaja revizije konsolidirane bilance stanja države. Državni revizijski urad pojasnjuje, da revidira zgolj izvrševanje državnega proračuna in računovodske izkaze posameznih subjektov, vključenih v konsolidacijo.

Hrvaška torej spada med države, ki še niso vzpostavile sistema revidiranja bilance stanja države. Tako lahko rečemo, da se Hrvaška ne zaveda pomena zanesljivih revidiranih računovodskih izkazov države, ne zagotavlja transparentnosti in od pripravljavcev računovodskih izkazov ne zahteva odgovornosti.

### **3 REVIZIJA ZBIRNE BILANCE STANJA REPUBLIKE SLOVENIJE**

#### **3.1 Zakonski okvir**

Zakonsko podlago za revizijo zbirne bilance stanja Republike Slovenije predstavljata ZJF in Zakon o računskem sodišču (ZRacS-1), Ur. l. RS, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE. Zakon o računskem sodišču v 1. členu, enako kot 150. člen Ustave Republike Slovenije, Ur. l. RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148, 47/13 – UZ90,97,99, 75/16 – UZ70a in 92/21 – UZ62a, določa status Računskega sodišča Republike Slovenije kot najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v Republiki Sloveniji.

ZJF kot omenjeno v 96. členu opredeljuje zbirno bilanco stanja države kot sestavni del zaključnega računa državnega proračuna, v 97. členu pa predpisuje revizijo zaključnega računa državnega proračuna. Iz navedenega izhaja, da je računsko sodišče v okviru vsakoletne revizije zaključnega računa proračuna odgovorno tudi za revizijo zbirne bilance stanja Republike Slovenije. Čeprav revizija zbirne bilance stanja ni izrecno definirana z zakonom, lahko na podlagi določil ZJF sklepamo, da je revizija zbirne bilance stanja Republike Slovenije zakonsko obvezna, saj predstavlja obvezni sestavni del zaključnega računa, čigar revizija je zakonsko obvezna. Skladno s 97. členom ZJF mora Ministrstvo za finance predlog zaključnega računa državnega proračuna posredovati računskemu sodišču do 31. marca tekočega leta za preteklo leto, računsko sodišče pa mora celotno revizijo zaključnega računa državnega proračuna opraviti najkasneje do 1. oktobra tekočega leta – do predložitve zaključnega računa v sprejem državnemu zboru.

#### **3.2 Predmet revizije**

Predmet revizije je zbirna bilanca stanja Republike Slovenije na dan 31. 12. preteklega leta. Revizija preverja pravilnost izkazovanja posameznih postavk zbirne bilance stanja države. V ta namen revizorji računskega sodišča preverjajo tudi notranje kontrole in ocenjujejo tveganje za napake. Računsko sodišče v okviru revizije zbirne bilance stanja države preverja

predvsem obstoj sredstev in obveznosti, pravice in obveze Republike Slovenije, popolnost vključenih sredstev in obveznosti, uvrstitev v pravilno obračunsko obdobje, točnost vrednotenja in razporeditve, razvrstitev na pravilne konte ter ustreznost predstavitve sredstev in obveznosti do virov sredstev (Računsko sodišče RS, 2020, str. 8 in 11).

### 3.3 Cilj revizije

Cilj revizije je oblikovanje in izrek mnenja o zbirni bilanci stanja Republike Slovenije. Mnenje izreče Računsko sodišče Republike Slovenije na podlagi opravljene revizije računovodskega izkaza v odstavku z izrekom mnenja (Računsko sodišče RS, 2020, str. 4 in 8). Računsko sodišče pripravlja poročilo in izreka mnenje o zbirni bilanci stanja države v skladu z Mednarodnim standardom revidiranja 700 in s standardi INTOSAI o revizijskem poročilu (Računsko sodišče RS, 2006, str. 193).

Revizijski priročnik Računskega sodišča definira vrste mnenj o računovodskih izkazih in kriterije zanje. Ločimo neprilagojeno oziroma pozitivno mnenje ter prilagojena mnenja, med katera sodijo mnenje s pridržkom, negativno mnenje in zavrnitev izreka mnenja (Računsko sodišče RS, 2006, str. 193–196).

Računsko sodišče Republike Slovenije (2006, str. 193–196) v skladu z Mednarodnim standardom revidiranja 700 (IAASB, 2018a) in Mednarodnim standardom revidiranja 705 (IAASB, 2018b) opredeljuje revizijska mnenja na sledeč način:

- Revizorji računskega sodišča podajo **pozitivno mnenje**, kadar so prepričani, da je zbirna bilanca stanja države v vseh pomembnih pogledih sestavljena ob doslednem upoštevanju računovodskih usmeritev in predpisov, da je poslovanje v vseh pomembnih pogledih skladno s predpisi ter da so razkritja ustrezna in popolna.
- Revizorji računskega sodišča podajo **mnenje s pridržkom**, če ne morejo izreči pozitivnega mnenja zaradi omejitev področja revizije, nesoglasja s predstojnikom uporabnika javnih sredstev ali ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju. Revizorji izrečejo mnenje s pridržkom, kadar ima razkritje pomemben vpliv na izkazano stanje v zbirni bilanci stanja države, vendar ugotovljena napaka ali nepravilnost ni prevladujoča.
- Revizorji računskega sodišča podajo **negativno oziroma odklonilno mnenje**, kadar ima razkritje pomemben vpliv na zbirno bilanco stanja in je ugotovljena napaka ali nepravilnost hkrati prevladujoča.
- Revizorji računskega sodišča **zavrnejo izrek mnenja**, kadar obstaja omejitev obsega in ima le-ta prevladujoč vpliv. To pomeni, da revizorji ne morejo pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za utemeljitev mnenja ter ocenjujejo, da bi morebitne neodkrite napačne navedbe imele pomemben in vseobsegajoč vpliv.
- Revizorji računskega sodišča lahko podajo tudi **mnenje s pojasnjevalnim odstavkom**, ki predstavlja pozitivno mnenje z dodanim pojasnjevalnim odstavkom, ki opisuje naravo

dogodka oziroma okoliščine, ki bi lahko pomembno vplivala na zbirno bilanco stanja države v prihodnosti.

Revizijsko mnenje odraža oceno učinkov revizijskih razkritij, ki so ugotovljena v fazi pridobivanja revizijskih dokazov. Revizijska razkritja revizorji ovrednotijo in primerjajo s stopnjo pomembnosti, določeno v podrobnem revizijskem načrtu. Stopnja pomembnosti je odvisna od presojevalne sheme, v okviru katere revizorji opredelijo sodila in pomembnost (Računsko sodišče RS, 2006, str. 193). Računsko sodišče določi sodila za presojanje napak na podlagi posebnih revizijskih ciljev in predpisov, ki urejajo izkazovanje postavk bilance stanja v javnem sektorju (Računsko sodišče RS, 2020, str. 8 in 11). Stopnja pomembnosti računsko sodišče določi za podsegmente in celotno revizijo (Računsko sodišče RS, 2006, str. 193). Revizija zbirne bilance stanja države zajema 16 podsegmentov, ki predstavljajo posamezne postavke zbirne bilance stanja ali skupek več postavk (Računsko sodišče RS, 2020, str. 11–12). V skladu s smernico za presojanje pomembnosti računsko sodišče v fazi podrobnega načrtovanja revizije določi stopnjo pomembnosti na ravni revizije v obsegu od 0,5 do 2 % od vrednosti aktive bilance stanja, razpon za podsegmente pa je lahko med 0,5 in 5 %. Revizijsko razkritje se šteje za pomembno, če njegovo poznavanje lahko vpliva na uporabnika računovodskih izkazov. Pomembnost se presoja na ravni celotne revizije in na ravni revizijskega razkritja. Presoja pomembnosti na ravni revizijskega razkritja pomeni, da revizorji opredelijo revizijsko razkritje kot pomembno, če vsota ovrednotenih napak in nepravilnosti za posamezen podsegment presega stopnjo pomembnosti za ta podsegment in posledično je o tem potrebno poročati v revizijskem poročilu. Prav tako se napaka ali nepravilnost šteje za pomembno, četudi vrednostno ni pomembna, je pa pomembna po naravi ali kontekstu. Presoja na ravni celotne revizije služi oblikovanju mnenja, in sicer se vsota revizijskih razkritij na ravni revizije šteje za pomembno, če presega stopnjo pomembnosti na ravni revizije (Računsko sodišče RS, 2005).

### **3.4 Revizijski standardi**

Računsko sodišče je opravljalo revizijo zbirne bilance stanja Republike Slovenije v analiziranem obdobju v skladu s standardi, določenimi z Napotilom za izvajanje revizij, Ur. l. RS, št. 43/13 in 122/22 (Računsko sodišče RS, 2020, str. 8), ki je prenehalo veljati septembra 2022. Napotilo za izvajanje revizij je določalo, da Računsko sodišče Republike Slovenije pri izvajanju revizij uporablja mednarodne standarde vrhovnih revizijskih institucij INTOSAI, evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI in mednarodne standarde revidiranja Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov.

### **3.5 Revizijski proces**

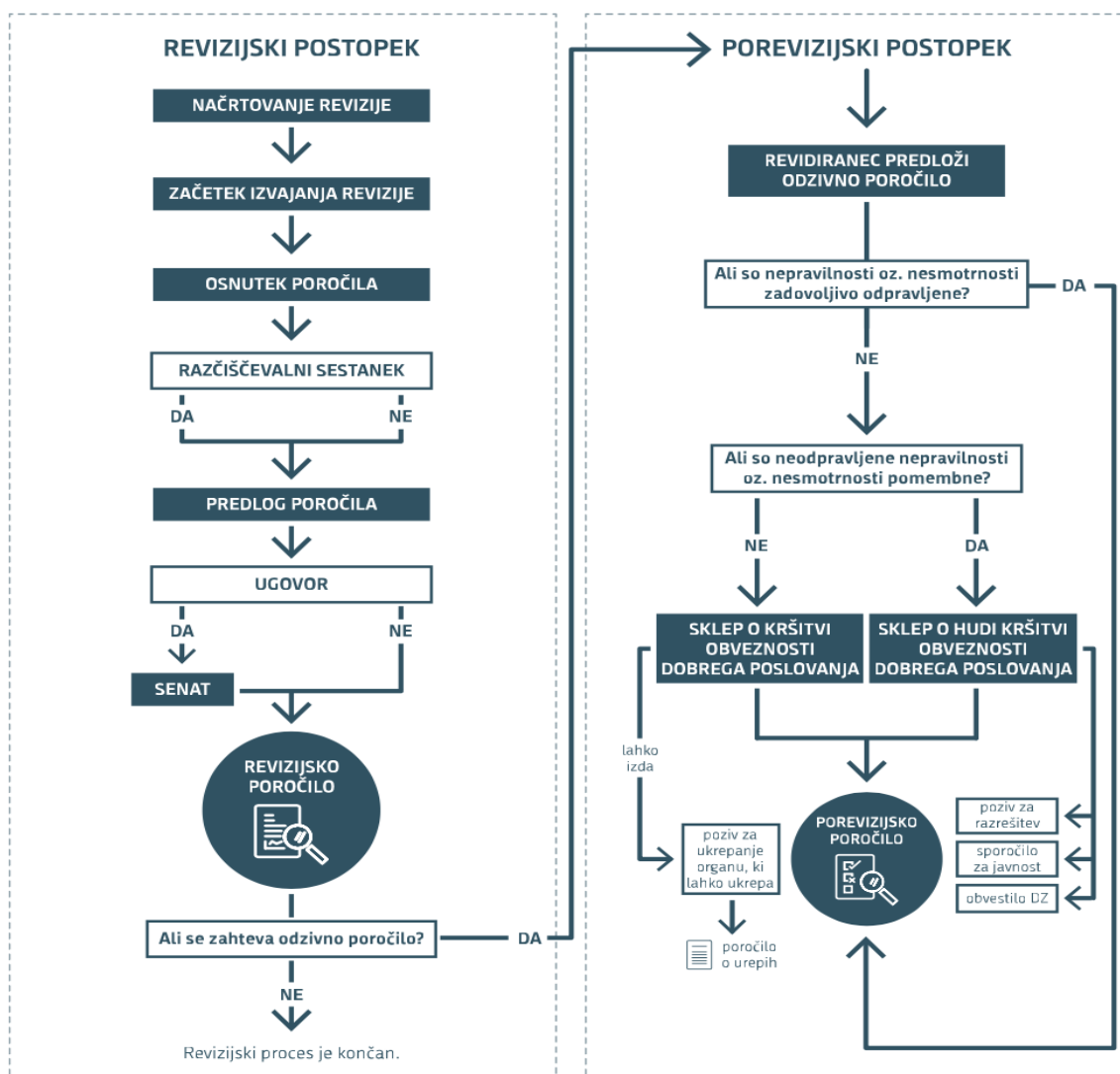
Revizijski proces Računskega sodišča Republike Slovenije je jasno definiran in opredeljen z Zakonom o računskem sodišču, Poslovníkom Računskega sodišča Republike Slovenije,



Ur. l. RS, št. 91/01, in drugimi akti računskega sodišča. Revizija zbirne bilance stanja države se, enako kot ostale revizije računskega sodišča, opravlja skladno s predpisanim revizijskim procesom. Po podatkih računskega sodišča pri reviziji zbirne bilance stanja Republike Slovenije sodeluje revizijska ekipa, ki šteje okoli 18 revizorjev.

Revizijski proces obsega revizijski in porevizijski postopek. Posamezne faze obeh postopkov predstavlja slika 1 in so opisane v nadaljevanju. Še pred revizijskim postopkom lahko računsko sodišče po presoji opravi tudi predrevizijo, kot določa 26. člen ZRacS-1, v okviru katere še pred zaključkom leta opravi del revizijskih postopkov in preveritev, potrebnih za načrtovanje ali izvajanje revizije.

Slika 1: Revizijski proces Računskega sodišča Republike Slovenije



Vir: Računsko sodišče RS (brez datuma).

### 3.5.1 Revizijski postopek

Prva faza revizijskega postopka je **načrtovanje revizije** z namenom opredelitve ciljev delovanja in zagotovitve izvrševanja revizijske pristojnosti (Računsko sodišče RS, 2006, str. 7). Revizorji za revizijo zbirne bilance stanja države najprej izdelajo okvirni načrt revizije, ki temelji na strateškem načrtu računskega sodišča in po sklepu predsednika računskega sodišča predstavlja podlago za uvrstitev revizije v letni načrt dela računskega sodišča. Po odobritvi okvirnega načrta revizorji računskega sodišča začnejo s podrobnim načrtovanjem revizije. Končni rezultat je podrobni načrt revizije, ki mora biti odobren s strani pristojnega vrhovnega državnega revizorja in namestnika predsednika računskega sodišča (Računsko sodišče RS, brez datuma). Podrobni načrt revizije je ključen dokument, ki vsebuje vse potrebne informacije za izvedbo revizije. Podrobno načrtovanje obsega spoznavanje okolja revidiranca in njegovih notranjih kontrol, opredelitev posebnih revizijskih ciljev, oblikovanje ocene tveganj, določitev stopnje pomembnosti ter določitev okvirne vrste, časa in obsega revizijskih postopkov (Računsko sodišče RS, 2006, str. 8 in 14).

Druga faza revizijskega postopka je **izvedba revizije**. Začetek izvajanja revizije označuje izdaja sklepa o izvedbi revizije, ki se vroči revidirancem. Sklep o izvedbi revizije o zbirni bilanci stanja Republike Slovenije izda pristojni vrhovni državni revizor še pred zaključkom leta, ki je predmet revizije. Ob pravnomočnosti sklepa se tudi na spletni strani računskega sodišča objavi informacije o pričetku revizije (Računsko sodišče RS, brez datuma). Faza izvedbe revizije obsega postopke pridobivanja revizijskih dokazov, ki predstavljajo osnovo za kasnejše oblikovanje revizijskega mnenja. V fazi izvedbe revizije je ključnega pomena tudi dokumentiranje z namenom priprave osnutka revizijskega poročila. Revizorji morajo pridobiti količinsko zadostne in kakovostno ustrezne revizijske dokaze, ki jih pridobivajo s preizkušanjem delovanja notranjih kontrol in s preizkušanjem podatkov (Računsko sodišče RS, 2006, str. 143). Revizorji računskega sodišča preverijo ocenjevanje tveganj za napake in pri tem proučijo delovanje notranjih kontrol, povezanih z zagotavljanjem pravilnosti izkazovanja postavk zbirne bilance stanja z namenom določitve okoliščinam ustreznih revizijskih postopkov. Revizorji po lastni presoji izberejo primerne postopke preizkušanja podatkov, ki so predstavljeni že v podrobnem načrtu (Računsko sodišče RS, 2020, str. 8). Fazo izvajanja revizije tako v grobem delimo na dva ključna dela – preizkušanje delovanja notranjih kontrol in preizkušanje podatkov.

V okviru pridobivanja dokazov o delovanju notranjih kontrol morajo revizorji ugotoviti, ali imajo revidiranci za posebne dejavnike tveganja, ki povečujejo tveganje pomembno napačnih navedb, vzpostavljene ustrezne notranje kontrole, in nato te kontrole preizkusiti z namenom ugotovitve, ali so kontrole uspešno delovale v revidiranem obdobju. V procesu preizkušanja kontrol revizorji potrebujejo zagotovilo o ureditvi kontrolnega postopka in zagotovilo o delovanju kontrolnega postopka. Preizkušanje delovanja notranjih kontrol vpliva na nadaljnji potek revizije. Če preizkusi potrdijo uspešnost delovanja notranjih kontrol, revizorji dobijo potrdilo, da postopki notranjih kontrol dajejo ustrezna zagotovila in

lahko v naslednjem koraku preizkušajo podatke v manjšem obsegu in se v delu zanesejo na delovanje preizkušenih notranjih kontrol. Če preizkusi pokažejo, da delovanje notranjih kontrol ni uspešno, se revizorji ne morejo zanesti na njihovo delovanje in morajo opraviti večji obseg preizkušanja podatkov. Metode preizkušanja delovanja notranjih kontrol obsegajo opazovanje, poizvedovanje, preiskovanje in vzorčenje (Računsko sodišče RS, 2006, str. 145–148).

Preizkušanje podatkov pa predstavlja proces preverjanja pravilnosti izkazovanja postavk zbirne bilance stanja države. Revizijski postopki preizkušanja podatkov obsegajo postopke, s katerimi revizorji pridobijo revizijske dokaze o trditvah v zbirni bilanci stanja oziroma preko katerih odkrivajo napačne navedbe v zbirni bilanci stanja, ki imajo morda pomemben vpliv. Ločimo pridobivanje dokazov z analitičnimi postopki preizkušanja podatkov in pridobivanje dokazov s podrobnim preizkušanjem podatkov. Z analitičnimi postopki preizkušanja podatkov revizorji preizkušajo celotno populacijo, pri podrobnem preizkušanju podatkov pa gre za pridobivanje dokazov na vzorcu poslovnih dogodkov (Računsko sodišče RS, 2006, str. 160–161). V okviru revizije zbirne bilance stanja računsko sodišče uporablja statistično in nestatistično vzorčenje. Statistično metodo vzorčenja po denarni enoti uporabljajo za preverjanje postavk osnovnih sredstev, kratkoročnih terjatev in kratkoročnih obveznosti (Računsko sodišče RS, 2020, str. 12). Metoda vzorčenja po denarni enoti pomeni sistematično vzorčenje z verjetnostjo, ki je sorazmerna z denarno vrednostjo vzorčne enote. Torej imajo postavke z višjo vrednostjo večjo verjetnost, da bodo izbrane; posledično so postavke z višjimi vrednostmi nadpovprečno zastopane, postavke z nižjimi vrednostmi pa podpovprečno zastopane (Evropska komisija, 2021, str. 16–17). Terjatve za sredstva, dana v upravljanje, preverjajo s pomočjo kombiniranega vzorca, ki je delno izbran nestatistično in delno z uporabo metode vzorčenja po denarni enoti. Ostale podsegmente vzorčijo nestatistično (Računsko sodišče RS, 2020, str. 12). Revizorji nato na podlagi pridobljenih dokazov, stopnje pomembnosti, narave in konteksta napak in nepravilnosti oblikujejo mnenje.

Po zaključku pridobivanja revizijskih dokazov sledi **priprava osnutka revizijskega poročila**. Osnutek izda vrhovni državni revizor v soglasju s pristojnim namestnikom predsednika računskega sodišča. Osnutek se vroči le revidirancem, ob vročitvi pa prične teči 30-dnevni rok za odpravo nesoglasij v osnutku poročila. Sledijo **razčiščevalni sestanki** revizorjev računskega sodišča z revidiranci, ki so namenjeni odpravi nesoglasij v osnutku revizijskega poročila in podaji morebitnih pripomb in pojasnil. Revizorji računskega sodišča na podlagi osnutka revizijskega poročila in utemeljitev revidirancev z razčiščevalnih sestankov pripravijo **predlog revizijskega poročila**, ki ga prav tako izda pristojni vrhovni državni revizor v soglasju s pristojnim namestnikom. Predlog revizijskega poročila se vroči zgolj revidirancem in nekdanjim odgovornim osebam iz revidiranega obdobja (Računsko sodišče RS, brez datuma).

Revidiranci imajo v skladu z 28. členom ZRacS-1 na predlog revizijskega poročila možnost podati **ugovor** v roku 8 dni po vročitvi. O ugovorih odloča senat računskega sodišča. Ko senat odloči o prejetih ugovorih, revizorji pripravijo **končno revizijsko poročilo**. Slednjega obravnava redakcijska komisija in podpiše predsednik računskega sodišča. Revizijsko poročilo se vroči revidirancem in objavi na spletni strani računskega sodišča. Revizijsko poročilo zbirne bilance stanja je običajno izdano in objavljeno konec meseca septembra, sicer pa mora biti revizija zaključena najkasneje do 1. oktobra. Izdaja revizijskega poročila zaznamuje konec revizijskega procesa. V primeru, da računsko sodišče od revidirancev zahteva odzivno poročilo, pa sledi še porevizijski postopek (Računsko sodišče RS, brez datuma).

### 3.5.2 Porevizijski postopek

Računsko sodišče v revizijskem poročilu neposrednim uporabnikom državnega proračuna poda priporočila in ukrepe glede na ugotovljene nepravilnosti, napake in tveganja izkazanih postavk zbirne bilance stanja Republike Slovenije z namenom odpravljanja napak in nepravilnosti ter pravilnega izkazovanja postavk v prihodnosti. Računsko sodišče v primeru, da vse razkrite napake in nepravilnosti niso odpravljene med revizijo, od revidirancev v revizijskem poročilu zahteva **predložitev odzivnega poročila** v predpisanem roku 90 dni po vročitvi revizijskega poročila. Rok za dopolnitve pa je 15 dni po pretečenem roku za predložitev odzivnega poročila. Revidiranci, od katerih to zahteva računsko sodišče, v odzivnem poročilu poročajo o sprejetih popravljalnih ukrepih (Računsko sodišče RS, 2014d; Računsko sodišče RS, brez datuma). Računsko sodišče zahteva, da izkaz popravljalnih ukrepov obsega opis sprejetih ukrepov ter ustrezna dokazila o njihovi realizaciji. V primeru kompleksnejših sistemskih nepravilnosti računsko sodišče v okviru popravljalnih ukrepov zahteva načrte aktivnosti za odpravo nepravilnosti. Načrt aktivnosti mora vsebovati zapis aktivnosti, odgovorne osebe ter roke za izvedbo posameznih aktivnosti (Računsko sodišče RS, 2018b, str. 98–99).

Računsko sodišče v okviru porevizijskega postopka **pregleda predložena odzivna poročila** ter **preizkusi verodostojnost in zadovoljivost sprejetih popravljalnih ukrepov** (Računsko sodišče RS, 2019a, str. 4). Če revizorji ocenijo popravljalne ukrepe kot zadovoljive, sledi zgolj še priprava in izdaja porevizijskega poročila. Če revizorji ocenijo popravljalni ukrep kot nezadovoljiv in neodpravljena nepravilnost ne presega stopnje pomembnosti, sledi sklep o kršitvi obveznosti dobrega poslovanja, kar pomeni, da lahko računsko sodišče v skladu z 29. členom ZRacS-1 izda poziv za ukrepanje organu, pristojnemu za ukrepanje zoper kršitelja. Le-ta mora ukrepati in o tem poročati računskemu sodišču v roku 30 dni po vročitvi poziva. Če revizorji ocenijo popravljalni ukrep kot nezadovoljiv in nezadovoljivo odpravljena nepravilnost presega stopnjo pomembnosti, sledi sklep o hudi kršitvi obveznosti dobrega poslovanja. V tem primeru računsko sodišče v skladu z 29. členom ZRacS-1 o tem obvesti državni zbor in lahko izda tudi poziv za razrešitev odgovorne osebe ali sporočilo za javnost (Računsko sodišče RS, brez datuma). Računsko

sodišče ima tudi možnost, da po potrebi opravi revizijo odzivnega poročila, kot določa 29. člen ZRacS-1, o čemer odloči predsednik računskega sodišča na podlagi ocene verodostojnosti (Računsko sodišče RS, 2014d).

V primeru kršitve zahtev računskega sodišča so predvidene kazni. Če naslovljen neposredni proračunski uporabnik ne predloži odzivnega poročila v roku 90 dni, je odgovorna oseba uporabnika javnih sredstev v skladu z 38. členom ZRacS-1 kaznovana z globo 2000 evrov. Če ne predloži odzivnega poročila niti v roku 15 dni po izteku 90-dnevnega roka, to pomeni, da uporabnik javnih sredstev krši obveznost dobrega poslovanja – enako kot v primeru nezadovoljivo ocenjenega popravljalnega ukrepa. Opozoriti pa je potrebno tudi na dejstvo, da neresnične navedbe v odzivnem poročilu pomenijo neresnične navedbe v uradni listini in se posledično tako tudi obravnavajo (Računsko sodišče RS, 2018b, str. 99).

Računsko sodišče pripravi **porevizijsko poročilo**, ki služi izreku mnenja računskega sodišča o tem, ali so bile napake in nepravilnosti revidiranca zadovoljivo odpravljene. V porevizijskem poročilu revizorji povzamejo napake in nepravilnosti iz revizijskega poročila, predstavijo popravljalne ukrepe iz odzivnih poročil ter izrekajo mnenje o zadovoljivosti popravljalnih ukrepov (Računsko sodišče RS, 2019a, str. 4). Porevizijsko poročilo računsko sodišče vroči revidirancem in ga objavi na spletni strani. Izdaja porevizijskega poročila označuje konec revizijskega procesa (Računsko sodišče RS, brez datuma).

## **4 ANALIZA REVIZIJSKIH IN POREVIZIJSKIH POROČIL ZBIRNE BILANCE STANJA REPUBLIKE SLOVENIJE**

Analiza revizijskih in porevizijskih poročil zbirne bilance stanja Republike Slovenije obsega pregled načina izvedbe revizije zbirne bilance stanja, pregled izdanih revizijskih mnenj z osnovami za mnenje in pregled popravljalnih ukrepov z njihovo realizacijo. Analiza je v glavnem delu osredotočena na obdobje 2014–2019, ko je računsko sodišče izvajalo samostojno in celovito revizijo zbirne bilance stanja države. V prilogi 1 je zbirna bilanca stanja Republike Slovenije na dan 31. 12. 2019, ki predstavlja zadnjo revidirano zbirno bilanco stanja države in iz katere je razvidna izkazana vrednost posameznih bilančnih postavk, ki jih obravnavam v nadaljevanju magistrskega dela. Raziskava je namenjena identificiranju izzivov, s katerimi se soočajo pripravljavci zbirne bilance stanja države na eni strani in računsko sodišče pri izvedbi revizije zbirne bilance stanja države na drugi.

### **4.1 Kronološki pregled načina izvedbe revizije zbirne bilance stanja Republike Slovenije**

#### **4.1.1 Obdobje 2010–2013**

Zbirna bilanca stanja Republike Slovenije je bila prvič pripravljena na dan 31. 12. 2010 in je bila že ob prvi pripravi tudi revidirana s strani računskega sodišča. Računsko sodišče torej

opravlja revizijo zbirne bilance stanja Republike Slovenije od leta 2010 dalje. Do vključno leta 2013 je bila revizija zbirne bilance stanja del revizije zaključnega računa proračuna Republike Slovenije, vendar ugotovitve, ki so sledile iz pregleda zbirne bilance stanja države, niso vplivale na mnenje računskega sodišča o zaključnem računu. Revizija zbirne bilance stanja v okviru revizije zaključnega računa se je izvajala v omejenem obsegu, saj je računsko sodišče letno preverilo le najpomembnejše postavke. Leta 2010 je računsko sodišče preverilo naslednjih pet postavk – dolgoročne finančne naložbe, opredmetena osnovna sredstva, terjatve za sredstva v upravljanju, dobroimetje pri bankah in drugih finančnih ustanovah ter druge kratkoročne terjatve. Leta 2011 je bilo predmet revizije osem postavk, leta 2012 devet postavk, leta 2013 pa sedem postavk zbirne bilance stanja. Računsko sodišče je preverilo, ali so bili v zbirno bilanco stanja države vključeni vsi neposredni uporabniki državnega proračuna, in izvedlo omejen nabor preveritev na ključnih postavkah, upoštevajoč zaznana tveganja, pri čemer so se osredotočili na večje proračunske uporabnike. Računsko sodišče je že od samega začetka priprave in revizije zbirne bilance stanja Republike Slovenije opozarjalo na problem vrednotenja sredstev, problem dokazovanja lastništva in problem pomanjkljivih analitičnih evidenc, a te ugotovitve niso vplivale na končno mnenje o zaključnem računu. Računsko sodišče je v revizijskih poročilih za obdobje 2010–2013 pojasnilo, da o zbirni bilanci stanja države ne izreka mnenja, saj razen določbe ZJF o uvrstitvi zbirne bilance stanja v zaključni račun proračuna ni opredeljena niti njena definicija niti namen in način priprave. Računsko sodišče je v revizijskih poročilih navedlo, da je z revizijami želelo opozoriti na ugotovljene pomanjkljivosti in da ni bilo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov za podajo revizijskega zagotovila o zbirni bilanci stanja Republike Slovenije. Ključne ugotovljene napake in nepravilnosti so naslavljali tudi zahtevani popravljalni ukrepi (Računsko sodišče RS, 2011a, str. 5; Računsko sodišče RS, 2012, str. 5; Računsko sodišče RS, 2013b, str. 5; Računsko sodišče RS, 2014b, str. 5).

#### 4.1.2 Obdobje 2014–2019

Od vključno leta 2014 dalje računsko sodišče izvaja celovito in samostojno revizijo zbirne bilance stanja Republike Slovenije, na katero podaja mnenje – ločeno od revizije zaključnega računa državnega proračuna. Računsko sodišče je odločitev o spremembi načina izvedbe revizije zbirne bilance stanja države sprejelo samostojno kot neodvisen organ, saj ZJF kot omenjeno določa zbirno bilanco stanja kot sestavni del zaključnega računa proračuna Republike Slovenije in predpisuje obvezno revizijo zaključnega računa, s tem pa ne definira načina izvedbe revizije zbirne bilance stanja. Revizorji računskega sodišča so v vseh letih izvedbe samostojne revizije zbirne bilance stanja Republike Slovenije zavrnil izrek mnenja o tem računovodskem izkazu, saj ni bilo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov za potrditev stanja izkazanih bilančnih postavk (Računsko sodišče RS, 2015; Računsko sodišče RS, 2016b; Računsko sodišče RS, 2017b; Računsko sodišče RS, 2018b; Računsko sodišče RS, 2019b; Računsko sodišče RS, 2020). Več o posameznih ugotovitvah sledi v nadaljevanju 4. poglavja.

#### 4.1.3 Obdobje 2020–2022

Računsko sodišče za leti 2020 in 2021 ni izvedlo revizije zbirne bilance stanja Republike Slovenije. Računsko sodišče Republike Slovenije v Poročilu o delu za leto 2021 (2022a, str. 46–47) pojasnjuje, da revizije zbirne bilance stanja za leto 2020 ni izvedlo, saj je ocenilo, da ključne pomanjkljivosti, ki so onemogočale izrek mnenja v preteklosti, niso bile odpravljene v zadostni meri. Kot razlog navaja tudi dejstvo, da zaradi 86. člena Zakona o interventnih ukrepih za omilitev posledic drugega vala epidemije covid-19 (ZIUOPDVE), Ur. l. RS, št. 175/20, 203/20 – ZIUOPDVE, 15/21 – ZDUOP, 51/21 – ZZVZZ-O, 57/21 – odl. US in 112/21 – ZIUPGT, stanje osnovnih sredstev in drobnega inventarja v bilanci stanja ni bilo usklajeno z dejanskim stanjem, saj v javnih zdravstvenih in socialnovarstvenih zavodih zaradi pandemije covida-19 in izrednih razmer ni bilo mogoče opraviti popisa osnovnih sredstev in drobnega inventarja na dan 31. 12. 2020. Računsko sodišče v nadaljevanju poročila razkriva, da so v letu 2021 izvedli tudi predrevizijo zbirne bilance stanja, da bi ugotovili, ali so pripravljavci zbirne bilance stanja države na ključnih področjih, ki so predstavljala razlog za zavrnitev mnenja, dosegli zadosten napredek, ki bi omogočil izrek revizijskega mnenja. Glede na to, da revizija za leto 2021 ni bila izvedena, lahko sklepamo, da so revizorji na podlagi opravljene predrevizije ponovno ocenili, da napredek v okviru problematičnih postavk zbirne bilance stanja ni bil zadosten. Točni razlogi, zakaj računsko sodišče ni izvedlo revizije zbirne bilance stanja za leto 2021, še niso razkriti. V Poročilu o delu računskega sodišča za leto 2022 zbirna bilanca stanja države in njena revizija nista omenjeni (Računsko sodišče RS, 2023). Računsko sodišče tudi za zbirno bilanco stanja države na dan 31. 12. 2022 ni izdalo sklepa o izvedbi revizije in revizija ni v teku.

Pomembno je poudariti, da so se leta 2021 iztekli roki za izvedbo načrtov aktivnosti – večletnih popravljalnih ukrepov na ključnih področjih, ki so predstavljala osnovo za zavrnitev mnenja. Zato bi bilo smiselno in koristno, da bi računsko sodišče izvedlo ponovno revizijo zbirne bilance stanja za leto 2021, saj bi s tem imela širša javnost vpogled v realizacijo večletnih načrtov aktivnosti vlade in ministrstev, od katerih se zahteva odgovornost. Računsko sodišče lahko napredek in izvedbo ukrepov preveri le s ponovno revizijo. Ponovna revizija (angl. follow-up) predstavlja ponovitev revizije iz preteklosti – istega področja in istega revidiranja, da revizorji preverijo, ali je revidiranec upošteval ugotovitve pretekle revizije in sprejel ustrezne ukrepe (Računsko sodišče RS, brez datuma).

Iz določb ZJF izhaja, da je revizija zbirne bilance stanja države obvezna, vendar za zadnji 2 leti ni bila izvedena. Z dvomi o napredku glede pravilnega izkazovanja postavk zbirne bilance stanja po 10-letnem obdobju izvajanja revizije ob zahtevanih popravljalnih ukrepih si lahko postavimo vprašanje odgovornega ravnanja pripravljavcev zbirne bilance stanja države. Prav tako si z neizvedbo revizije v kritičnem prelomnem letu lahko postavimo vprašanje neodvisnega ravnanja in učinkovitega nadzora računskega sodišča.

## 4.2 Pregled izdanih mnenj k revizijam zbirne bilance stanja Republike Slovenije

Revizorji Računskega sodišča Republike Slovenije so vsako leto v okviru izvedbe samostojne revizije zbirne bilance stanja Republike Slovenije, torej v obdobju 2014–2019, zavrnilo izrek mnenja o zbirni bilanci stanja države, saj niso mogli pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov za potrditev stanja bilančnih postavk. Posledično računsko sodišče do danes še ni uspelo potrditi izkazanega stanja določenih postavk zbirne bilance stanja Republike Slovenije, čeprav opravlja preverjanje pravilnosti izkazovanja postavk zbirne bilance stanja države že od leta 2010 dalje (Računsko sodišče RS, 2015, str. 103; Računsko sodišče RS, 2016b, str. 94; Računsko sodišče RS, 2017b, str. 105; Računsko sodišče RS, 2018b, str. 97; Računsko sodišče RS, 2019b, str. 98; Računsko sodišče RS, 2020, str. 100).

Tabela 1 prikazuje problematične postavke zbirne bilance stanja Republike Slovenije, ki so po letih predstavljale osnovo za zavrnitev mnenja, saj računsko sodišče izkazanega stanja teh postavk ni uspelo potrditi. Z namenom primerjave med leti so postavke predstavljene v odstotkih aktive zbirne bilance stanja Republike Slovenije.

*Tabela 1: Nepotrjene postavke zbirne bilance stanja Republike Slovenije za obdobje 2014–2019 (% aktive)*

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Osnovna sredstva	19,05 %	19,04 %	22,02 %	21,65 %	21,27 %	21,89 %
Terjatve za sredstva, dana v upravljanje	10,50 %	10,18 %	9,33 %	9,03 %	8,75 %	8,78 %
Dolgoročne finančne naložbe	11,48 %	7,69 %	-	-	-	-
Dolgoročne terjatve iz poslovanja	0,64 %	0,69 %	0,03 %	-	-	-
Kratkoročne terjatve do kupcev	-	-	-	0,53 %	-	-
SKUPAJ	41,67 %	37,60 %	31,38 %	31,21 %	30,02 %	30,67 %

*Prerejeno po Računsko sodišče RS (2015, str. 102–103), Računsko sodišče RS (2016b, str. 92–93), Računsko sodišče RS (2017b, str. 105), Računsko sodišče RS (2018b, str. 96–97), Računsko sodišče RS (2019b, str. 98) in Računsko sodišče RS (2020, str. 99).*

Iz tabele je razvidno, da se je od leta 2014 do 2019 zmanjšalo število postavk, katerih vrednosti ni bilo mogoče potrditi, medtem ko delež nepotrjene aktive zbirne bilance stanja države od leta 2016 dalje ostaja okoli 30 % letno. Vsako leto največji problem predstavljata dve izmed večjih postavk zbirne bilance stanja, in sicer osnovna sredstva in terjatve za sredstva, dana v upravljanje. V nadaljevanju sledi podrobnejša predstavitev nepotrjenih postavk, ki so bile tekom obdobja 2014–2019 vključene med razloge oziroma osnove za zavrnitev mnenja.



#### 4.2.1 Osnova za zavrnitev mnenja: osnovna sredstva

Osnovna sredstva v zbirni bilanci stanja države zajemajo opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva, ki se v skladu z ZR ob začetnem pripoznavanju vrednotijo po nabavni vrednosti. Amortizacija se obračuna v skladu s predpisanimi amortizacijskimi stopnjami, opredeljenimi v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, Ur. l. RS, št. 45/05, 138/06, 120/07, 48/09, 112/09, 58/10, 108/13 in 100/15. ZR v 7. členu predpisuje tudi register osnovnih sredstev kot obvezno pomožno knjigo in analitično evidenco. Proračunski uporabniki v skladu s 36. členom ZR stanje osnovnih sredstev, enako kot stanje ostalih postavk sredstev in obveznosti do virov sredstev, ob koncu leta usklajujejo z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom.

Računsko sodišče je vsako leto med osnove za zavrnitev mnenja uvrstilo osnovna sredstva, saj izkazane vrednosti osnovnih sredstev do danes še ni bilo mogoče potrditi. Računsko sodišče v revizijskih poročilih vsakoletno navaja enake razloge, ki zajemajo neurejene vpise v zemljiško knjigo, nepravočasno aktiviranje investicij, pomanjkljivo dokumentacijo o osnovnih sredstvih, neobstoj dokumentacije o nabavni vrednosti in popravkih vrednosti za starejša osnovna sredstva, napake pri obračunavanju popravkov vrednosti, katerih pravih vrednosti zaradi neustreznih evidenc ni mogoče ugotoviti, in neuskkljenost stanja iz knjig z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom. Dodati velja, da omenjena nepravočasna aktivacija sredstev pomeni, da se amortizacija ne prične pravočasno obračunavati in posledično so osnovna sredstva precenjena (Računsko sodišče RS, 2015, str. 26–27; Računsko sodišče RS, 2016b, str. 24; Računsko sodišče RS, 2017b, str. 25–26; Računsko sodišče RS, 2018b, str. 30; Računsko sodišče RS, 2019b, str. 31; Računsko sodišče RS, 2020, str. 4 in 32).

Bistven problem predstavljajo nepopolne in neurejene analitične evidence osnovnih sredstev. Evidenca osnovnih sredstev mora vsebovati inventarno številko, naziv osnovnega sredstva, datum pridobitve, datum začetka uporabe, stopnjo popravka vrednosti, nabavno vrednost in popravek vrednosti, za nepremičnine pa tudi identifikacijsko oznako nepremičnine (v nadaljevanju ID nepremičnine). Računsko sodišče je več let opozarjalo na dejstvo, da neposredni proračunski uporabniki evidentirajo osnovna sredstva po nabavni vrednosti 1 evro, kar je v nasprotju s 7. členom Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, Ur. l. RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 114/06 – ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10, 97/12, 100/15, 75/17 in 82/18, ki dovoljuje možnost vrednotenja osnovnih sredstev po nabavni vrednosti 1 evro do pridobitve ocenjene vrednosti osnovnih sredstev, a najdlje za obdobje enega leta. Prav tako so se zadnji roki za določitev nabavne vrednosti osnovnih sredstev iztekli leta 2013, vendar je računsko sodišče poročalo o vrednotenih sredstvih po vrednosti 1 evro vse do leta 2018. Računsko sodišče je poročalo o napakah v analitičnih evidencah osnovnih sredstev glede evidentirane nabavne vrednosti, popravkov vrednosti, datumov aktiviranja, skupnega vodenja zgradb in zemljišč, neurejenih inventarnih številok, manjkajočih podatkov, neuskkljenosti evidence z dejanskim

stanjem, ugotovljenim s popisom ter nepopolnosti seznama sredstev (Računsko sodišče RS, 2015, str. 19–27, Računsko sodišče RS, 2016b, str. 18–24; Računsko sodišče RS, 2017b, str. 17–26; Računsko sodišče RS, 2018b, str. 18–30; Računsko sodišče RS, 2019b, str. 18–32; Računsko sodišče RS, 2020, str. 19–32).

Neurejeni zemljiškoknjižni vpisi kažejo, da so prav tako nepopolne in neurejene uradne evidence nepremičnin. Najpomembnejša evidenca za pregled in ravnanje z nepremičninami v lasti države je Centralna evidenca nepremičnega premoženja Republike Slovenije. Pomembno je omeniti prehod na centralizirano ravnanje z nepremičnim premoženjem države, ki ga določa Zakon o državni upravi (ZDU-1), Ur. l. RS, št. 113/05 – UPB, 89/07 – odl. US, 126/07 – ZUP-E, 48/09, 8/10 – ZUP-G, 8/12 – ZVRS-F, 21/12, 47/13, 12/14, 90/14, 51/16, 36/21, 82/21, 189/21, 153/22 in 18/23. ZDU-1 v 34.a členu izvajanje nalog s področja centraliziranega ravnanja s stvarnim premoženjem države predaja Ministrstvu za javno upravo, ki med drugim skrbi za vzpostavitev in vodenje centralne evidence nepremičnega premoženja v lasti države. ZDU-1 je predvideval prehod na centralizirano ravnanje z nepremičnim premoženjem države do konca leta 2017. Pri izvedbi prehoda se je v upravljanje Ministrstva za javno upravo v dveh fazah prenesel seznam nepremičnin v lasti države, za katere naj bi ministrstvo skupaj s prvotnimi upravljavci preverilo pravilnost podatkov v uradnih evidencah nepremičnin in v analitičnih evidencah (Ministrstvo za javno upravo, 2017). Evidence nepremičnega premoženja države je v obdobju do leta 2018 urejal Zakon o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti (ZSPDSLS), Ur. l. RS, št. 86/10, 75/12, 47/13 – ZDU-1G, 50/14, 90/14 – ZDU-1I, 14/15 – ZUUFJO, 76/15 in 11/18 – ZSPDSLS-1, trenutno pa jih ureja nov Zakon o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti (ZSPDSLS-1), Ur. l. RS, št. 11/18 in 79/18, ki v 84. členu določa, da morajo evidence zagotavljati preglednost, točnost, nadzor, učinkovito ravnanje s stvarnim premoženjem ter posodobljene in dostopne podatke o stvarnem premoženju države. V 86. členu pa določa, da se evidence nepremičnega premoženja države povezujejo z zemljiško knjigo in drugimi uradnimi evidencami nepremičnin preko ID nepremičnine. Vendar prenovljena centralna evidenca nepremičnega premoženja v lasti države, ki bi bila povezana z drugimi uradnimi evidencami nepremičnin, še ni vzpostavljena oziroma ni javno dostopna. Prav tako računsko sodišče vsako leto izpostavlja neurejene zemljiškoknjižne vpise nepremičnin države, zato obstaja negotovost o popolnosti evidenc in o upravičenosti evidentiranih nepremičnin, zajetih v zbirno bilanco stanja države.

#### 4.2.2 Osnova za zavrnitev mnenja: terjatve za sredstva, dana v upravljanje

Sredstva v upravljanju predstavljajo posebnost javnega sektorja, določeno z Zakonom o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti. Vlada prenese del sredstev v lasti Republike Slovenije v upravljanje proračunskim uporabnikom s sklepom ali na podlagi zakona, z namenom opravljanja dejavnosti, za katere so bili ustanovljeni (Arnuš & Milanovič, 2019). Računovodsko vodenje sredstev v upravljanju ureja Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,

Ur. l. RS, št. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13, 94/14, 100/15, 84/16, 75/17, 82/18, 79/19, 10/21, 203/21 in 158/22. Upravljalci izkazujejo sredstva, prejeta v upravljanje med osnovnimi sredstvi, za katere tudi obračunavajo amortizacijo, ter na drugi strani izkazujejo obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje. Neposredni proračunski uporabniki pa izkazujejo terjatve za sredstva, dana v upravljanje in splošni sklad. Vrednost obveznosti in terjatev za sredstva v upravljanju se spreminja z obračunom amortizacije, izločitvijo sredstev, vlaganji in pridobljenimi namenskimi viri (Arnuš & Milanovič, 2019). Stanje terjatev za sredstva, dana v upravljanje, se v skladu s Pravilnikom o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu, Ur. l. RS, št. 108/13, letno usklajuje na podlagi izpisa odprtih postavk (v nadaljevanju IOP) na način, da se stanje terjatev za sredstva, dana v upravljanje, na strani neposrednih proračunskih uporabnikov uskladi s stanjem obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje posrednih proračunskih uporabnikov.

Računsko sodišče poleg osnovnih sredstev vsakoletno med razlogi za zavrnitev mnenja navaja tudi problematike, povezane s terjatvami za sredstva, dana v upravljanje, saj kljub številnim popravilnim ukrepom ministrstva ne razpolagajo z zanesljivimi analitičnimi evidencami, ki bi omogočale potrditev stanja terjatev za sredstva, dana v upravljanje. Ob samem začetku priprave zbirne bilance stanja in vključno do leta 2016 ministrstva niso razpolagala z dovolj natančnimi analitičnimi evidencami o terjatvah za sredstva v upravljanju, saj evidence niso vsebovale podatkov o posameznih vrstah osnovnih sredstev, danih v upravljanje (Računsko sodišče RS, 2015, str. 46–47; Računsko sodišče RS, 2016b, str. 42–43; Računsko sodišče RS, 2017b, str. 48–49). Računsko sodišče je posledično zahtevalo več zaporednih popravilnih ukrepov z namenom vzpostavitve ustreznih evidenc, kot je predstavljeno v točki 4.3.1. Leta 2017 se je pokazal napredek, ko so ministrstva vzpostavila ustrezne analitične evidence o sredstvih v upravljanju, vendar je računsko sodišče ocenilo, da se ministrstva pri pridobivanju podatkov v pomembnem delu opirajo na nezanesljive podatke upravljavcev sredstev, ki jih ministrstva ne nadzirajo v zadostni meri oziroma nimajo vzpostavljenih zadostnih kontrol, ki bi podale ustrezna zagotovila o pravilnosti izkazanih zneskov. Iz tega izhaja, da ministrstva še niso zagotovila zadostnega nadzora nad evidencami upravljavcev in nad samimi sredstvi, danimi v upravljanje. Posledično so evidence nezanesljive in računsko sodišče še ni uspelo potrditi izkazane stanja terjatev za sredstva, dana v upravljanje (Računsko sodišče RS, 2018b, str. 49–50; Računsko sodišče RS, 2019b, str. 49–50; Računsko sodišče RS, 2020, str. 52).

Računsko sodišče poroča, da nemalokrat manjka dokumentacija o nabavni vrednosti in v več primerih v pogodbah o prenosu sredstev v upravljanje ni dovolj natančno opredeljeno, katera sredstva se daje v upravljanje, po kakšni vrednosti in s katerim dnem. Zato so registri osnovnih sredstev upravljavcev nepopolni, največji del nepravilnosti v evidencah ministrstev za sredstva v upravljanju pa izhaja iz nepopolnih podatkov ob prenosu sredstev v upravljanje in je predvsem posledica vpisov iz preteklosti. V nekaj primerih so bile pogodbe o prenosu sklenjene po prevzemu sredstev v upravljanje, posledično se je prepozno

začel obračun amortizacije in so terjatve izkazane po previsoki vrednosti. Prav tako računsko sodišče vsako leto poroča, da pogosto upravljavci sredstev IOP obrazca, namenjenega usklajevanju terjatev za sredstva v upravljanju, ne predložijo pravočasno. Posledično je napačno izkazano stanje terjatev v zbirni bilanci stanja, ker se v primeru, ko ni predložen IOP obrazec, prevzame vrednost iz knjigovodskih evidenc ministrstev in se posodobitev podatkov evidentira z enoletnim zamikom. Po ugotovitvah računskega sodišča upravljavci tudi ne izkazujejo obveznosti za sredstva v upravljanju za vsa osnovna sredstva, prejeta v upravljanje, posledično so terjatve prenizko izkazane (Računsko sodišče RS, 2015, str. 43–47; Računsko sodišče RS, 2016b, str. 40–43; Računsko sodišče RS, 2017b, str. 44–49; Računsko sodišče RS, 2018b, str. 44–50; Računsko sodišče RS, 2019b, str. 44–50; Računsko sodišče RS, 2020, str. 46–52).

Pomembno je razumeti, kako nedoslednosti pri prenosu sredstev v upravljanje, napačno izkazane postavke upravljavcev in pomanjkanje nadzora s strani neposrednih proračunskih uporabnikov vpliva na stanje terjatev za sredstva v upravljanju v izkazih neposrednih proračunskih uporabnikov. Računsko sodišče je opravilo revizijo na temo ravnanja s stvarnim premoženjem v muzejih za leto 2020. Ugotovilo je, da posamezni muzeji niso poskrbeli za pravilne vpise nepremičnin v zemljiški knjigi, niso zagotovili skrbne rabe premoženja, niso uskladili glavne knjige in registra osnovnih sredstev, niso uskladili stanja sredstev z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom, in zato ne razpolagajo z zanesljivim registrom osnovnih sredstev (Računsko sodišče RS, 2022b). To pomeni, da imajo nekateri upravljavci sredstva v upravljanju izkazana v napačni višini, posledično imajo v napačni višini izkazane tudi obveznosti za sredstva v upravljanju. Če se ministrstva zanašajo na podatke upravljavcev in so le-ti nepopolni, je rezultat neustrezno izkazano stanje terjatev za sredstva v upravljanju. Neposredni proračunski uporabniki so odgovorni za nadzor nad sredstvi v upravljanju in dejstvo, da so ministrstva odvisna od podatkov upravljavcev in da so ti podatki pomanjkljivi, kaže na neustrezen in nezadosten nadzor.

#### 4.2.3 Osnova za zavrnitev mnenja: dolgoročne finančne naložbe v družbe

Neposredni proračunski uporabniki dolgoročne finančne naložbe v gospodarske družbe vrednotijo v skladu s 13. členom Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. Ta določa, da se finančna naložba države vrednoti v odstotku lastništva od vrednosti celotnega kapitala podjetja in da se stanje finančne naložbe uskladi na podlagi IOP obrazca o stanju kapitalskih naložb iz potrjene oziroma sprejete bilance stanja družbe.

Leta 2014 in 2015 je bilo med razloge za zavrnitev izdaje mnenja vključeno tudi nepravilno izkazovanje in negotovost glede stanja dolgoročnih finančnih naložb v družbah. Neposredni proračunski uporabniki usklajujejo stanje dolgoročnih finančnih naložb s partnerji enkrat letno. Usklajevanje dolgoročnih finančnih naložb v družbe neposredni uporabniki proračuna izvajajo z enoletnim zamikom, ker v času priprave bilanc stanja proračunskih uporabnikov

podatki podjetij o vrednosti kapitala še niso znani. Torej so uskladitev vrednosti tovrstnih dolgoročnih finančnih naložb na dan 31. 12. 2014 evidentirali v leto 2015 namesto v leto 2014. Računsko sodišče je izpostavilo, da izkazano stanje dolgoročnih finančnih naložb zaradi načina evidentiranja ni bilo pravilno. Del stanja dolgoročnih finančnih naložb v družbah za leti 2014 in 2015 je bil prenizko izkazan, dela stanja dolgoročnih finančnih naložb v družbe pa ni bilo mogoče potrditi, ker na dan izdaje osnutka revizijskega poročila še niso bila na voljo revidirana letna poročila podjetij. Poleg tega Ministrstvo za finance ni razpolagalo z dokumentacijo o vzpostavitvi naložbe v Agencijo za trg vrednostnih papirjev, zato zneska te naložbe računsko sodišče ni moglo potrditi (Računsko sodišče RS, 2015, str. 27–33; Računsko sodišče RS, 2016b, str. 24–31).

Negotovost glede stanja dolgoročnih finančnih naložb v družbah še vedno obstaja, ampak od vključno leta 2016 dalje računsko sodišče sistemsko ugotovitev vrednotenja naložb z enoletnim zamikom uvršča v odstavek o poudarjanju zadeve in ne med osnove za zavrnitev mnenja. Pri tem se sklicuje na omenjeni 13. člen Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, v skladu s katerim je vrednotenje finančnih naložb v družbah izvedeno po zadnjih znanih potrjenih podatkih iz bilanc stanja podjetij. Zaradi neuskkljenosti zakonsko določenih rokov za oddajo letnih poročil proračunskih uporabnikov in gospodarskih družb dolgoročne finančne naložbe v družbe vse do danes niso pravilno vrednotene. V obdobju 2014–2019 so bile dolgoročne finančne naložbe v družbe vsako leto prenizko izkazane (Računsko sodišče RS, 2017b, str. 105; Računsko sodišče RS, 2018b, str. 97; Računsko sodišče RS, 2019b, str. 99; Računsko sodišče RS, 2020, str. 100).

#### 4.2.4 Osnova za zavrnitev mnenja: terjatve

V letih 2014 in 2015 računsko sodišče ni moglo potrditi izkazanega stanja dolgoročnih terjatev iz poslovanja, povezanega s posli, ki jih v imenu in za račun Republike Slovenije vodita Sklad Republike Slovenije za nasledstvo in Spodbujevalna, razvojna in izvozna banka (v nadaljevanju SID banka). Sklad Republike Slovenije za nasledstvo je bil na podlagi Zakona o Skladu Republike Slovenije za nasledstvo in visokem predstavniku Republike Slovenije za nasledstvo (ZSNVPN), Ur. l. RS, št. 29/06, 105/09 – odl. US in 59/10, ustanovljen za izvajanje Sporazuma o vprašanih nasledstva nekdanje Socialistične federativne Republike Jugoslavije (v nadaljevanju SFRJ) glede delitve premoženja, pravic in obveznosti. SID banka pa na podlagi Zakona o zavarovanju in financiranju mednarodnih gospodarskih poslov (ZZFMGP), Ur. l. RS, št. 2/04, 56/08 – ZSIRB in 82/15, izvaja zavarovalne posle in program izravnave obresti v imenu in za račun Republike Slovenije (Računsko sodišče RS, 2017a, str. 8). Ministrstvo za finance v obdobju do leta 2015 ni razpolagalo z ustrežno dokumentacijo, ki bi omogočala potrditev zneskov sredstev in obveznosti, ki se nanašajo na omenjene posle. Ker gre za posle, ki jih sklad za nasledstvo in SID banka vodita v imenu in za račun Republike Slovenije, bi morali le-ti biti evidentirani v zbirni bilanci stanja države. Kljub temu omenjeni posli niso bili celovito evidentirani v

zbirni bilanci stanja, zato računsko sodišče v delu ni moglo potrditi stanja dolgoročnih terjatev iz poslovanja (Računsko sodišče RS, 2015, str. 39–42; Računsko sodišče RS, 2016b, str. 37–39). Leta 2016 so se sredstva in obveznosti, povezana s posli, ki jih sklad za nasledstvo in SID banka izvajata v imenu in za račun države, preknjižila na ustrezne konte. Ne glede na to tudi leta 2016 ni bilo mogoče potrditi stanja dolgoročnih terjatev iz poslovanja in sicer do Eko sklada in do Banke Slovenije zaradi nezadostne in neustrezne dokumentacije (Računsko sodišče RS, 2017b, str. 38–44). V letih 2017, 2018 in 2019 dolgoročne terjatve iz poslovanja niso predstavljale razloga za zavrnitev mnenja. Kljub temu tudi v obdobju 2017–2019 računsko sodišče ni uspelo potrditi pravilnosti terjatve do Eko sklada, saj iz sklepa vlade ni bilo mogoče nedvoumno ugotoviti lastništva teh sredstev, vendar pomanjkljivost ni presegala stopnje pomembnosti (Računsko sodišče RS, 2018b, str. 43–44; Računsko sodišče RS, 2019b, str. 43; Računsko sodišče RS, 2020, str. 45).

Leta 2017 računsko sodišče ni moglo potrditi stanja kratkoročnih terjatev za sredstva Evropske unije, ki so vključevala sredstva Evropskega socialnega sklada, Evropskega sklada za regionalni razvoj, Kohezijskega sklada in sredstva Pobude za zaposlovanje mladih. Razlog je predstavljala neuskklajenost podatkov informacijskega sistema organa upravljanja (e-MA) in podatkov računovodsko-informacijskega sistema organa za potrjevanje (e-CA). Direktorat za javno računovodstvo in Direktorat za proračun sta pojasnila, da sta bili aplikaciji e-MA in e-CA v fazi razvoja in še nista podpirali vseh postopkov, posledično so bila možna odstopanja med podatki posameznih aplikacij (Računsko sodišče RS, 2018b, str. 55). Omenjena negotovost v revizijskih obdobjih 2018 in 2019 ni bila več prisotna.

#### 4.2.5 Osnova za zavrnitev mnenja: splošni sklad

Opisane ugotovitve po postavkah vplivajo tudi na stanje splošnega sklada na pasivni strani zbirne bilance stanja Republike Slovenije. Splošni sklad se ločeno izkazuje za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena osnovna sredstva, finančne naložbe in drugo. Stanje splošnega sklada se poveča s povečanjem stanja osnovnih sredstev, z odplačili posojil, vključenih v račun financiranja in s presežkom prihodkov nad odhodki. Stanje splošnega sklada pa se zmanjša s popravki vrednosti osnovnih sredstev, z najetimi posojili, vključenimi v račun financiranja, in s presežkom odhodkov nad prihodki. Posamezna vrsta splošnega sklada predstavlja znesek lastnih virov sredstev za posamezno postavko sredstev zbirne bilance stanja države. Napake pri izkazovanju postavk na strani aktive zbirne bilance stanja vplivajo tudi na postavko splošnega sklada. Zaradi vsakoletnih pomembnih negotovosti, povezanih z osnovnimi sredstvi in terjatvami za sredstva v upravljanju, do danes ni bilo mogoče potrditi stanja splošnega sklada (Računsko sodišče RS, 2020, str. 17 in 89).

#### 4.2.6 Pomen zavrnitve izreka revizijskega mnenja

Mednarodni standard revidiranja 705 določa, da revizor zavrne izdajo mnenja, če ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na podlagi katerih bi lahko utemeljil

svoje mnenje, in sklepa, da bi morebitni učinki potencialno neodkritih napačnih navedb lahko imeli pomemben in vseobsegajoč vpliv na računovodske izkaze (IAASB, 2018b).

Prilagojeno mnenje, vključno z zavrnitvijo revizijskega mnenja, pomeni nezanesljive računovodske izkaze. Splošno soglasje je, da zavrnitev mnenja pomeni zelo ostro stališče revizorjev in posledično ustvarja slabo podobo revidiranja. V splošnem ima vsako prilagojeno mnenje znatne negativne posledice za revidiranja. Možne posledice negativnega mnenja za podjetje vključujejo oškodovanje ugleda in kredibilnosti podjetja, oteženo zbiranje kapitala oziroma zagotavljanja financiranja ter povečan nadzor regulatorjev (Gridlex, brez datuma). Študije dokazujejo, da obstaja tudi pomembna povezava med vrsto revizijskega mnenja in donosnostjo delnic (Vaziri & Azadi, 2017). Čeprav so vlade običajno največja organizacijska enota v državi in obvladujejo velik nabor finančnih in nefinančnih sredstev in obveznosti, pogosto ne poročajo celovito o svojem poslovanju. Relativno majhna podjetja v zasebnem sektorju morajo izpolnjevati stroge zahteve glede poročanja v skladu s standardi, enake zahteve pa ne veljajo za vlade (Alves, De Clerck & Gamboa-Arbelaez, 2020, str. 6). Glede na to, da imajo subjekti javnega sektorja večje število uporabnikov finančnih informacij ter da imajo finančne informacije v javnem sektorju večji vpliv na družbo kot celoto, bi lahko pričakovali, da imajo prilagojena mnenja v javnem sektorju enake ali celo pomembnejše posledice (Pimenta de Jesus, Machado de Almeida & Fernandes Gomes Da Silva, 2022, str. 332).

V teoriji ima prilagojeno mnenje tudi v javnem sektorju negativen vpliv, saj oslabi integriteto in ugled vlade ter posledično zmanjšuje zaupanje državljanov in vpliva na njihovo volilno vedenje (Pimenta de Jesus, Machado de Almeida & Fernandes Gomes Da Silva, 2022, str. 332). Edmonds, Leece, B. Vermeer in T. Vermeer (2020) dodajajo, da prilagojena revizijska mnenja vplivajo tudi na državne obveznice, saj vlagatelji kaznujejo vlade za nezanesljive računovodske izkaze. Vendar v Sloveniji – enako kot v številnih drugih državah – mediji ne poročajo o ugotovitvah računskega sodišča o računovodskih izkazih države, ki kažejo na nedoslednosti v poslovanju državne uprave. V Sloveniji tako revidirani računovodski izkazi države ne zbujejo pozornosti, razprave niso deležna niti zaskrbljujoča zaporedna prilagojena mnenja na državne računovodske izkaze in ni govora o odgovornosti državne uprave. Zato lahko rečemo, da vsakoletna zavrnitev izreka mnenja o zbirni bilanci stanja Republike Slovenije nima vpliva na vlado in pristojne organe državne uprave.

#### **4.3 Pregled zahtevanih popravljalnih ukrepov pri revizijah zbirne bilance stanja Republike Slovenije in njihova realizacija**

Računsko sodišče je na podlagi ugotovljenih nepravilnosti, ki niso bile odpravljene med revizijami, zahtevalo poročanje o popravljalnih ukrepih v odzivnih poročilih. Neposredni proračunski uporabniki so dolžni v roku 90 dni po revizijskem poročilu predložiti odzivno poročilo, v katerem predstavijo popravljalne ukrepe (Računsko sodišče RS, 2018b, str. 98). Iz revizijskih poročil izhaja, da neposredni proračunski uporabniki med revizijo odpravijo

predvsem napake in nepravilnosti manjšega obsega, na primer popravijo višino oblikovanega popravka vrednosti, uredijo posamezne zemljiškoknjižne vpise, odpravijo dvojno evidentiranje itd. Za odpravo zahtevnejših pomanjkljivosti, ki niso odpravljene v času revizije, pa so kot omenjeno zahtevani formalni popravljalni ukrepi in predložitev odzivnega poročila.

Potrebno pa je razlikovati med ukrepi in priporočili računskega sodišča. Računsko sodišče v revizijskih poročilih poleg ukrepov podaja tudi priporočila, ki naslavljajo sistemske ugotovitve, pri katerih ne gre za neposredno napačno izkazovanje stanja, ampak gre za slabosti oziroma tveganja pri pripravi zbirne bilance stanja države, ki bi morebiti lahko v prihodnosti vplivala na pravilnost izkazanih zneskov (Računsko sodišče RS, 2020, str. 12). V tem poglavju se osredotočam na zahtevane ukrepe računskega sodišča, izvedba katerih je za revidiranje obvezna.

#### 4.3.1 Pregled popravljalnih ukrepov

Odzivno poročilo je bilo zahtevano v revizijah zbirne bilance stanja Republike Slovenije za leta 2014, 2015, 2016 in 2017. Sicer bi bilo zahtevano tudi za leti 2018 in 2019, vendar zaradi načrtov aktivnosti v teku, ki so se iztekli v letu 2021, računsko sodišče ni zahtevalo dodatnih ukrepov (Računsko sodišče RS, 2019b, str. 5; Računsko sodišče RS, 2020, str. 101).

Proračunski uporabniki, od katerih računsko sodišče zahteva popravljalne ukrepe, morajo v odzivnem poročilu opisati sprejete ukrepe ter podati dokazila o izvedbi. Popravljalne ukrepe delimo na enkratne aktivnosti in načrte aktivnosti. Načrti aktivnosti predstavljajo večletne popravljalne ukrepe v obliki zaporedja več aktivnosti, ki naj bi pripomogle k reševanju sistemskih nepravilnosti, ki se odražajo v negotovosti glede izkazane višine posameznih postavk zbirne bilance stanja države. Načrt aktivnosti mora vsebovati zapis aktivnosti, nosilce aktivnosti in roke za izvedbo aktivnosti (Računsko sodišče RS, 2018b, str. 98–99).

Tabela 2 prikazuje pregled nad zahtevanimi popravljalnimi ukrepi za obdobje 2014–2019 po letih in neposrednih uporabnikih državnega proračuna, z opisom ukrepov, ki jih je zahtevalo računsko sodišče, ter mnenjem računskega sodišča o popravljalnih ukrepih, podanim v okviru posameznih porevizijskih postopkov. Enak pregled popravljalnih ukrepov za obdobje 2010–2013 je predstavljen v prilogi 2.



Tabela 2: Pregled zahtevanih popravljalnih ukrepov za obdobje 2014–2019

Leto	Neposredni proračunski uporabnik	Področje	Zahtevan popravljalni ukrep	Mnenje o popravljalnem ukrepu
2014	Vlada	Osnovna sredstva	Načrt aktivnosti za ureditev stanja na področju osnovnih sredstev (2018–2021)	Zadovoljiv
			Sprejem navodila o pripravi popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev	Delno zadovoljiv (1)
		Dolgoročne finančne naložbe	Načrt aktivnosti za usklajevanje dolgoročnih finančnih naložb države z revidiranimi podatki gospodarskih družb	Delno zadovoljiv (2)
		Terjatve za sredstva, dana v upravljanje	Načrt aktivnosti za ureditev evidenc terjatev za sredstva, dana v upravljanje (2015–2016)	Zadovoljiv
	Ministrstvo za finance	Terjatve in obveznosti do davčnih zavezancev	Načrt aktivnosti za zagotovitev popolnega izkazovanja terjatev in obveznosti do davčnih zavezancev (2015–2017)	Zadovoljiv
2015	Ministrstvo za finance	Dolgoročne terjatve iz poslovanja	Sklenitev dogovora med Ministrstvom za finance in skladom za nasledstvo (podlaga za ustrezno evidentiranje poslovnih dogodkov)	Zadovoljiv
			Načrt knjiženja poslovnih dogodkov, ki jih SID banka izvaja v imenu in za račun Republike Slovenije	Zadovoljiv
2016	Vlada	Dolgoročne finančne naložbe	Uskladitev akta o ustanovitvi sklada za nasledstvo z ZSNVPN in vpis namenskega premoženja v sodni register	Zadovoljiv
		Terjatve za sredstva, dana v upravljanje	Izvedba aktivnosti načrta iz leta 2014 in priprava novega načrta aktivnosti za še neizvedene aktivnosti (2018)	Zadovoljiv
2017	Vlada	Terjatve za sredstva, dana v upravljanje	Načrt aktivnosti za vzpostavitev nadzora nad sredstvi v upravljanju (2018–2021)	Zadovoljiv
	Ministrstvo za infrastrukturo	Osnovna sredstva	Načrt aktivnosti za vzpostavitev sistema pravočasnega aktiviranja osnovnih sredstev v pridobivanju (2018–2020)	Zadovoljiv
	Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti	Druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja	Vzpostavitev analitičnih evidenc za obveznosti iz naslova socialnih transferov	Nezadovoljiv (3)

(1) Pripravljen je bil predlog uredbe, vendar uredba o pripravi popisa ni bila sprejeta.

(2) Vlada je predlagala usklajevanje stanja dolgoročnih finančnih naložb z enoletnim zamikom.

(3) Ministrstvo ni vzpostavilo evidenc za obveznosti iz naslova socialnih transferov.

*Prirejeno po Računsko sodišče RS (2016a), Računsko sodišče RS (2017a), Računsko sodišče RS (2018a) in Računsko sodišče RS (2019a).*

Računsko sodišče zadovoljivost popravljalnih ukrepov oceni na podlagi predloženega opisa ukrepov in dokumentacije. Oceno o zadovoljivosti izkazanih ukrepov revizorji podajo, če menijo, da so pridobili zadostne in ustrezne podlage in dokaze (Računsko sodišče RS, 2019a, str. 12). Kot je razvidno iz tabele 2, se popravljalni ukrepi nanašajo predvsem na postavke zbirne bilance stanja, ki sodijo med osnove za zavrnitev mnenja in so predstavljene v točki 4.2. Tabela odraža dejstvo, da je večina popravljalnih ukrepov ocenjena kot zadovoljiva, kar kaže na napredek, povezan s pravilnostjo izkazovanja postavk zbirne bilance stanja države in vedno manjšim številom problematičnih postavk. Napredek, ki so ga zagotovili izvedeni ukrepi, je razviden iz primerjave števila zahtevanih ukrepov in števila nezadovoljivo ocenjenih ukrepov iz obdobja 2014–2019, predstavljenega v tabeli 2, in obdobja 2010–2013, predstavljenega v prilogi 2. V obdobju 2014–2019 so bili od skupno 12 ukrepov 3 nezadovoljivi, v obdobju 2010–2013 pa je bilo kar 26 ukrepov, od tega 7 nezadovoljivih. Morebitne posledice v primeru nezadovoljivo odpravljenih popravljalnih ukrepov so predstavljene v naslednji točki.

Hay in Cordery (2020) priporočata, da države uvedejo sicer redko prakso poročanja o izvedenih ukrepih na podlagi revizije, ki na strani proračunskih uporabnikov ni dobrodošla, vendar predstavlja dejavnost dodane vrednosti. Poudarjata, da zahteva po poročanju o izvedenih ukrepih ter poudarjanje pomanjkljivosti, ki niso bile odpravljene, zagotavlja pomemben kazalnik, ki pove, ali vodstvo ukrepa glede napak in nepravilnosti, ugotovljenih z revizijo. Zahteva po poročanju o izvedbi ukrepov tudi spodbuja subjekte državne uprave k izvajanju ukrepov. Slovenija spada med redke države, ki imajo implementirano prakso poročanja o izvedenih ukrepih. Glede na to, da se je Slovenija ob začetku priprave zbirne bilance stanja države soočala s številnimi napakami in nepravilnostmi, je zahteva po odzivnem poročilu spodbudila sprejem popravljalnih ukrepov in najverjetneje zagotovila večji napredek kot v primeru ukrepanja zgolj na podlagi priporočil.

#### 4.3.2 Posledice v primeru nezadovoljivo ocenjenih popravljalnih ukrepov

Iz tabele 2 izhaja, da sta dva ukrepa vlade iz leta 2014 ocenjena kot delno zadovoljiva, ukrep Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti iz leta 2017 pa kot nezadovoljiv. Računsko sodišče je na podlagi prve samostojne revizije zbirne bilance stanja za leto 2014 od vlade zahtevalo več popravljalnih ukrepov, med drugim tudi sprejem navodila o pripravi popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev ter pripravo načrta aktivnosti za usklajevanje dolgoročnih finančnih naložb države s podatki gospodarskih družb. Vlada do posredovanja odzivnega poročila ni sprejela zahtevanega navodila o pripravi popisa, je pa podala pojasnilo, da je Ministrstvo za finance predlog Uredbe o popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev pri uporabnikih državnega proračuna poslalo v medresorsko usklajevanje. Uredbe nikoli niso sprejeli, saj so ugotovili, da nima ustrezne pravne podlage in ni skladna z Zakonom o računovodstvu. Ocenili so, da je za odpravo nepravilnosti potrebno posodobiti sistemske rešitve v novem Zakonu o računovodstvu, kar

do danes še ni bilo realizirano. Vlada tudi ni pripravila načrta aktivnosti za usklajevanje dolgoročnih finančnih naložb države s podatki gospodarskih družb, saj je kot edino možnost predlagala usklajevanje z enoletnim zamikom – enak način evidentiranja, kot so ga uporabljali do tedaj. Posledično je računsko sodišče predstavljena ukrepa ocenilo kot delno zadovoljiva (Računsko sodišče RS, 2016a). Računsko sodišče je v okviru revizije zbirne bilance stanja za leto 2017 od Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti zahtevalo popravljalni ukrep, da vzpostavi analitične evidence za obveznosti iz naslova socialnih transferov. Ministrstvo ni vzpostavilo omenjenih evidenc, zato je računsko sodišče ocenilo ukrep kot nezadovoljiv (Računsko sodišče RS, 2019a, str. 10–11).

Na podlagi določb 29. člena ZRacS-1 in 37. člena Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije sta v obdobju 2014–2019 vlada in Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti kršila obveznost dobrega poslovanja, saj nezadovoljivo odpravljene nepravilnosti niso presegale stopnje pomembnosti, upoštevane v reviziji. Posledično jima je računsko sodišče izdalo sklep o kršitvi obveznosti dobrega poslovanja (Računsko sodišče RS, 2016a, str. 21; Računsko sodišče RS, 2019a, str. 14). Enako je računsko sodišče v obdobju 2010–2013 v vseh primerih nezadovoljivo odpravljenih nepravilnosti izdalo sklep o kršitvi obveznosti dobrega poslovanja, saj le-te niso presegale stopnje pomembnosti. V primeru, da bi nezadovoljivo odpravljene nepravilnosti presegale stopnjo pomembnosti, bi bil izdan sklep o hudi kršitvi obveznosti dobrega poslovanja. V primerih sklepa o kršitvi obveznosti dobrega poslovanja lahko računsko sodišče na podlagi 29. člena ZRacS-1 izda poziv za ukrepanje organu, za katerega oceni, da v okviru svojih pristojnosti lahko ukrepa zoper uporabnika javnih sredstev. Od računskega sodišča sem pridobila pojasnilo, da v nobenem primeru nezadovoljivo odpravljenih nepravilnosti, povezanih z zbirno bilanco stanja države, niso izdali poziva za ukrepanje. Računsko sodišče se je torej sklicevalo na kršitev obveznosti dobrega poslovanja, vendar ni izkoristilo nadaljnjih možnosti ukrepanja. Opozoriti pa je potrebno na dejstvo, da računsko sodišče za popravljalne ukrepe v obliki načrtov aktivnosti oceni zadovoljivost zasnove samega načrta, ne pa tudi realizacije aktivnosti. Iz tega sledi, da kljub temu da je bil posamezen ukrep načrta aktivnosti ocenjen kot zadovoljiv, ni nujno, da je bil tudi izveden.

#### 4.3.3 Rezultati večletnih načrtov aktivnosti

Večletnim načrtom aktivnosti je potrebno nameniti posebno pozornost, ker njihova realizacija pomeni ukrepanje na ključnih področjih. Načrti aktivnosti naslavljajo kompleksne sistemske problematike v javnem sektorju, ki se odražajo tudi v nepotrjenem stanju izkazanih postavk zbirne bilance stanja Republike Slovenije. Področja, ki jih naslavljajo sprejeti načrti aktivnosti, vključujejo osnovna sredstva, terjatve za sredstva v upravljanju ter terjatve in obveznosti do davčnih zavezancev.

Glede na to, da ocena zadovoljivosti ukrepov v obliki večletnih načrtov aktivnosti v porevizijskih poročilih ne odraža njihove dejanske izvedbe, sem pripravila pregled nad

realizacijo načrtov aktivnosti iz obdobja 2014–2019. Računsko sodišče v revizijskih poročilih navaja, da bo vsako leto preverjalo izvajanje načrtov aktivnosti. Pri tem naj opozorim na dejstvo, da izvedba načrtov aktivnosti ni v vseh primerih pregledno, sistematično in dosledno poročana na način, ki bi zagotovil sledljivost oziroma pregledno spremljanje napredka. Spremljanje izvedbe aktivnosti je deloma vključeno v revizijska poročila, deloma pa v porevizijska poročila. O izvedbi določenih načrtov in aktivnosti računsko sodišče ni poročalo. Tabela 3 povzema načrtovane aktivnosti ter zbrana razkritja o izvedbi in rezultatih aktivnosti po posameznih načrtih aktivnosti.

*Tabela 3: Realizacija načrtov aktivnosti iz obdobja 2014–2019*

Načrt aktivnosti	Aktivnosti	Realizacija in učinki
Načrt aktivnosti 2018–2021 za ureditev stanja na področju osnovnih sredstev države	Pridobiti manjkajočo dokumentacijo, urediti zemljiškoknjižne vpise, preveriti vrednotenje nepremičnin v centralni evidenci nepremičnin, vrednotiti nepremičnine glede na množično vrednotenje nepremičnin v primeru manjkajoče dokumentacije, urediti inventarne številke in zagotoviti ustrezne analitične evidence (Računsko sodišče RS, 2016a, str. 6–7).	Realizacija aktivnosti do leta 2019 ni razkrita v poročilih. Tudi učinki aktivnosti, izvedenih do leta 2019, še niso razvidni. Na primer rok izvedbe aktivnosti ureditve vpisov v zemljiški knjigi je bil določen do 31. 12. 2019, a v revizijskem poročilu za leto 2019 zasledimo številne navedbe neurejenih zemljiškoknjižnih vpisov (Računsko sodišče RS, 2020, str. 21–29). Zaradi neizvedbe revizije za leto 2021 končna realizacija načrta aktivnosti ni znana.
Načrt aktivnosti 2015–2016 za ureditev analitičnih evidenc, ki bodo omogočale potrditev stanja terjatev za sredstva v upravljanju in izvajanje nadzora nad sredstvi v upravljanju s strani ministrstev	Pridobiti dokumentacijo in analitične evidence osnovnih sredstev od upravljavcev sredstev, vzpostaviti evidence sredstev v upravljanju, zahtevati polletno posredovanje podatkov, zamakniti oddajo letnega poročila Proračuna Republike Slovenije in zbirne bilance stanja države (Računsko sodišče RS, 2016a, str. 14–15).	Ministrstva so leta 2016 zbirala analitične podatke iz registrov osnovnih sredstev upravljavcev, ampak na tej osnovi še niso vzpostavila lastnih evidenc sredstev v upravljanju. Aktivnosti torej niso bile v celoti izvedene. Računsko sodišče je ugotovilo, da za leto 2016 enako kot za pretekla leta ni bilo mogoče potrditi stanja terjatev za sredstva v upravljanju (Računsko sodišče RS, 2018a, str. 8).
Načrt aktivnosti 2015–2017 za zagotovitev popolnega izkazovanja terjatev in obveznosti do davčnih zavezancev s 1. 1. 2017	Pripraviti koncept in uskladiti odprta vprašanja, nadgraditi eDIS in CDK z uvedbo kontov obveznosti, odpraviti pomanjkljivosti knjiženja, dopolniti kontni načrt in sheme knjiženja (Računsko sodišče RS, 2016a, str. 17).	Leta 2017 je finančna uprava v kontnem načrtu vzpostavila konte obveznosti, ampak do tedaj evidentiranih obveznosti ni prenesla s kontov terjatev na konte obveznosti. Prav tako na kontih terjatev izkazuje nerazporejena plačila, ki vsebinsko predstavljajo obveznosti do zavezancev (Računsko sodišče RS, 2019b, str. 62). Aktivnosti torej niso zagotovile popolnega izkazovanja terjatev in obveznosti do davčnih zavezancev.

se nadaljuje

Tabela 3: Realizacija načrtov aktivnosti iz obdobja 2014–2019 (nad.)

Načrt aktivnosti	Aktivnosti	Realizacija in učinki
Nov načrt aktivnosti za še neizvedene aktivnosti glede ureditve analitičnih evidenc, ki bodo omogočale nadzor nad sredstvi v upravljanju za podatke na dan 31. 12. 2017	Nadgraditi informacijska sistema MFERAC in UJPnet, vzpostaviti evidence za sredstva v upravljanju v MFERAC in dopolniti usklajevalni obrazec (Računsko sodišče RS, 2018a, str. 9–10).	Leta 2017 sta bila dopolnjena MFERAC in UJPnet, ki ministrstvom omogočata vpogled v podatke o osnovnih sredstvih upravljavcev in izvajanje nadzora nad sredstvi v upravljanju. Dopolnjen je bil tudi IOP obrazec. Kljub vzpostavljeni programski opremi je računsko sodišče ugotovilo, da posredovani podatki s strani upravljavcev niso bili zanesljivi oziroma točni, podatki iz usklajevalnih obrazcev niso bili usklajeni s podatki iz registrov sredstev in popisi terjatev niso bili ustrezni. Nadzor se torej ni izvajal v zadostni meri (Računsko sodišče RS, 2018b, str. 47–50).
Nov načrt aktivnosti 2018–2021 za vzpostavitev nadzora, ki bo zagotavljal pravilne nabavne vrednosti osnovnih sredstev, popravke vrednosti osnovnih sredstev in popolnost analitičnih evidenc sredstev v upravljanju, ter bo omogočal potrditev stanja terjatev za sredstva v upravljanju	Pripraviti usmeritve za ureditev analitičnih evidenc upravljavcev, dograditi MFERAC, nadgraditi register proračunskih uporabnikov, pozvati upravljavce k posredovanju analitičnih evidenc osnovnih sredstev, komunicirati o pomenu pravočasnega usklajevanja, uskladiti terjatve za sredstva v upravljanju na podlagi IOP obrazcev, izvesti izobraževanja, pripraviti navodila za nadzor nad sredstvi v upravljanju in urediti zemljiškoknjižne vpise (Računsko sodišče RS, 2019a, str. 6–7).	Računsko sodišče je leta 2019 ocenilo, da so se aktivnosti za vzpostavitev nadzora izvajale v skladu z načrtom. Kljub izvedenim aktivnostim v letu 2018 in 2019 je računsko sodišče ugotovilo, da dodatne kontrole še niso vzpostavile ustreznega nadzornega sistema in niso zagotovile pravilnega izkazovanja terjatev za sredstva v upravljanju (Računsko sodišče RS, 2020, str. 48–52). Končni rezultat aktivnosti še ni znan.
Načrt aktivnosti 2018–2020 za vzpostavitev sistema pravočasnega aktiviranja osnovnih sredstev v pridobivanju in zagotovitev pravilnega vrednotenja	Prenesti investicije v teku med aktivna osnovna sredstva oz. aktivirati zaključene investicije, skleniti pogodbe o prenosih sofinancerskih deležev zunanjim upravljavcem in izločiti dokumentacijo, ki ne izpolnjuje pogojev za povečanje vrednosti investicij (Računsko sodišče RS, 2019a, str. 8–10).	Ministrstvo za infrastrukturo je preneslo znaten delež investicij v teku med aktivna osnovna sredstva, pozvalo naročnike večjih investicij k sklenitvi pogodb o prenosih sofinancerskih deležev in imenovalo komisijo za pregled investicij v teku (Računsko sodišče RS, 2019a, str. 8–10). Ministrstvo je do leta 2019 več kot prepolovilo znesek nepravočasno aktiviranih osnovnih sredstev (Računsko sodišče RS, 2020, str. 31). Končni rezultat še ni znan.

Vir: Računsko sodišče RS (2016a), Računsko sodišče RS (2018a), Računsko sodišče RS (2018b), Računsko sodišče RS (2019a), Računsko sodišče RS (2019b) in Računsko sodišče RS (2020).

Iz realizacije načrtov aktivnosti, predstavljene v tabeli 3, izhaja zaključek, da načrtovane aktivnosti niso bile v celoti izvedene ali pa izvedba in rezultati aktivnosti niso znani zaradi neizvedbe revizije za leti 2020 in 2021. Razvidno je tudi, da je državna uprava investirala v programsko opremo, potrebno pa je zagotoviti tudi vnos popolnih in pravilnih podatkov. Kot torej izhaja iz trenutno izdanih poročil računskega sodišča, noben izmed načrtov aktivnosti še ni zagotovil obljubljenega rezultata. Vlada in ministrstva so načrte aktivnosti predstavila računskemu sodišču v okviru odzivnih poročil skupaj z odgovornimi osebami in roki za izvedbo. Računsko sodišče je v okviru porevizijskih postopkov vse navedene načrte aktivnosti ocenilo kot zadovoljive ukrepe, seveda pa je potrebna izvedba le-teh, zato je napovedalo vsakoletno preverjanje. Iz tega izhaja zaveza vlade in ministrstev, da obljubljene aktivnosti izpolnijo in zanje prevzamejo odgovornost.

Če izhajamo iz 29. člena ZRacS-1, se šteje, da proračunski uporabnik krši obveznost dobrega poslovanja, če v odzivnem poročilu ne izkaže zadovoljivega odpravljanja nepravilnosti. V primeru načrtov aktivnosti se neposredni proračunski uporabniki v odzivnem poročilu zavežejo k izvedbi aktivnosti z namenom odprave nepravilnosti. V skladu z navedenim neposredni proračunski uporabniki z neizvedbo svoje zaveze kršijo obveznost dobrega poslovanja. V povezavi z neizvedbo načrtov aktivnosti računsko sodišče državni upravi še ni izdalo sklepa o kršitvi obveznosti dobrega poslovanja. Na eni strani imajo ministrstva in vlada dolžnost, da izpolnijo aktivnosti iz načrtov aktivnosti, h katerim so se zavezali. Po drugi strani pa ima računsko sodišče dolžnost, da jasno razkrije, ali so neposredni proračunski uporabniki izvedli posamezne aktivnosti ali ne in jih v primeru neizvedbe pozove k prevzemanju odgovornosti.

#### **4.4 Razprava o napredku**

Dolgoročne finančne naložbe, dolgoročne terjatve iz poslovanja in kratkoročne terjatve za sredstva Evropske unije v zbirni bilanci stanja Republike Slovenije ne predstavljajo več osnove za zavrnitev revizijskega mnenja računskega sodišča. Stanje osnovnih sredstev in terjatev za sredstva v upravljanju pa vse do danes ni potrjeno, kar razkriva pomembne pomanjkljivosti in tveganja pri ravnanju s stvarnim premoženjem države.

Dolgoročne finančne naložbe v gospodarske družbe se zaradi predpisov, ki zahtevajo usklajevanje na podlagi podatkov potrjenih oziroma sprejetih bilanc stanja gospodarskih družb, in nerazpoložljivosti teh podatkov v času priprave bilanc stanja proračunskih uporabnikov usklajujejo z enoletnim zamikom (Računsko sodišče RS, 2015, str. 27–33). Negotovost glede stanja dolgoročnih finančnih naložb v družbah še vedno obstaja, ampak jo od leta 2016 dalje računsko sodišče uvršča v odstavek o poudarjanju zadeve.

V povezavi z dolgoročnimi terjatvami iz poslovanja so se posli, ki jih v imenu in za račun Republike Slovenije vodita sklad za nasledstvo in SID banka, ustrezno evidentirali v zbirni bilanci stanja na podlagi sprejetih ukrepov. Ukrep glede priprave načrta knjiženja poslovnih

dogodkov SID banke v obdobju 2010–2013, kot prikazuje priloga 2, kar trikrat ni bil izveden. Z izvedbo ukrepa iz leta 2015 oziroma s pripravo načrta knjiženja pa je Ministrstvo za finance zagotovilo pravilno evidentiranje poslovnih dogodkov, ki jih SID banka izvaja v imenu in za račun Republike Slovenije (Računsko sodišče RS, 2017a, str. 8–10). Prav tako je Ministrstvo za finance v skladu z zahtevanim ukrepom leta 2016 sklenilo dogovor s skladom za nasledstvo o evidentiranju poslovnih dogodkov, s čimer so zagotovili pravilno evidentiranje (Računsko sodišče RS, 2017a, str. 5–8). Vlada je leta 2018 z uskladitvijo akta o ustanovitvi sklada za nasledstvo z ZSNVPN zagotovila tudi ustrezno pravno podlago za evidentiranje vseh vrst namenskega premoženja sklada za nasledstvo (Računsko sodišče RS, 2018a, str. 5–7). Kljub temu pa računsko sodišče zaradi nejasne opredelitve lastništva v sklepu vlade še ni uspelo potrditi pravilnosti terjatve Republike Slovenije do Eko sklada, zato v povezavi z izkazovanjem dolgoročnih terjatev iz poslovanja še obstaja možnost napredka (Računsko sodišče RS, 2020, str. 45). Nepravilnosti, povezane s kratkoročnimi terjatvami za sredstva Evropske unije iz leta 2017, so bile v celoti odpravljene z nadgradnjo aplikacij e-MA in e-CA (Računsko sodišče RS, 2018b, str. 55).

Terjatve in obveznosti do davčnih zavezancev ne izkazujejo popolnega stanja, kot obljublja popravljalni ukrep, saj finančna uprava kljub uvedbi kontov obveznosti v kontni načrt do tedaj evidentiranih obveznosti še ni prenesla s kontov terjatev na konte obveznosti, zato obveznosti do davčnih zavezancev vodi tako na kontih terjatev kakor tudi obveznosti. Finančna uprava davčne obračune deloma evidentira z enoletnim zamikom, saj ponovno predpisi ne omogočajo pravilnega izkazovanja oziroma uvrstitve v pravilno obračunsko obdobje (Računsko sodišče RS, 2020, str. 65–66 in 75–76).

Na področju osnovnih sredstev so bili v obdobju 2014–2019 zahtevani ukrepi, in sicer priprava celovitega načrta aktivnosti za ureditev stanja na področju osnovnih sredstev, sprejem navodila o pripravi popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev ter priprava načrta aktivnosti za vzpostavitev sistema pravočasnega aktiviranja osnovnih sredstev v pridobivanju. Navodilo o pripravi popisa nikoli ni bilo sprejeto, načrta aktivnosti pa sta se zaključila v letih 2020 in 2021, vendar končni rezultati javno še niso znani zaradi neizvedbe revizij. V okviru analize vseh revizijskih in porevizijskih poročil zbirne bilance stanja v obdobju do leta 2019 je možno zaznati določene izboljšave na področju osnovnih sredstev, in sicer zmanjšanje osnovnih sredstev, vrednotenih po nabavni vrednosti 1 evro ali manj, zmanjšanje zneska nepravočasno aktiviranih osnovnih sredstev in razknjiženje sredstev trajno zunaj uporabe, evidentiranih na podskupinah kontov 029 in 049. Na podlagi poročanja računskega sodišča postopoma poteka tudi urejanje zemljiškooknjižnih vpisov. Kljub temu napredek še ni zagotovil popolnih analitičnih evidenc, urejenih zemljiškooknjižnih vpisov in pravilnega evidentiranja, kar bi omogočilo potrditev stanja osnovnih sredstev. S tem tudi popravljalni ukrepi še niso zagotovili rezultatov, ki bi se odražali v pravilno izkazanem stanju osnovnih sredstev kot druge največje postavke zbirne bilance stanja države. Med ugotovitvami računskega sodišča o postavki osnovnih sredstev vsako leto najdemo napake in nepravilnosti, ki obsegajo skupno vodenje zemljišč in zgradb, neurejene inventarne

številke, pomanjkanje verodostojne dokumentacije za osnovna sredstva, neurejene vpise v zemljiški knjigi, pomanjkljivosti pri izvedbi popisa in prepozno aktiviranje sredstev, kar se odraža v neurejenih analitičnih evidencah osnovnih sredstev in napakah pri oblikovanju popravkov vrednosti (Računsko sodišče RS, 2015, str. 17–27; Računsko sodišče RS, 2016b, str. 16–24; Računsko sodišče RS, 2017b, str. 16–26; Računsko sodišče RS, 2018b, str. 17–30; Računsko sodišče RS, 2019b, str. 17–31; Računsko sodišče RS, 2020, str. 17–32). Izpostaviti velja, da so leta 2019 velik del odstopanj v zvezi z zemljiškoknjižnimi vpisi in nepravočasno aktivacijo investicij predstavljala osnovna sredstva, ki jih imajo v upravljanju upravljavci javne infrastrukture (npr. Slovenske železnice d.o.o. in Družba za avtoceste v Republiki Sloveniji). Na dan 31. 12. 2019 ni bilo mogoče potrditi lastništva zemljišč v okviru posameznih avtocestnih odsekov, čeprav so se zemljiškoknjižna stanja nepremičnin začela urejati leta 2012. Slovenske železnice d.o.o. pa bi morale zaključiti postopek določitve železniške infrastrukture na uporabljenih zemljiščih do konca leta 2001, vendar postopek leta 2019 še ni bil dokončan (Računsko sodišče RS, 2020, str. 27–29). Zato je pristop k ureditvi stanja osnovnih sredstev v upravljanju nujen, da se zagotovi potreben napredek.

Terjatve za sredstva v upravljanju so naslavljali trije načrti aktivnosti, predstavljeni v točki 4.3.3. Razlog za več zaporednih načrtov aktivnosti je neizvedba aktivnosti in nezadosten napredek. Na področju terjatev za sredstva v upravljanju pomemben napredek predstavlja vzpostavitev programske opreme in s tem vzpostavitev ustreznih evidenc sredstev v upravljanju, s katerimi razpolagajo ministrstva in vladne službe in predstavljajo podlago za nadzor nad sredstvi v upravljanju. Napredek je bil dosežen tudi s posodobitvijo IOP obrazca z vključitvijo dodatnih postavk obveznosti za sredstva v upravljanju, še posebej z vključitvijo postavke neporabljenih sredstev za vlaganje, ki lahko predstavlja pomemben razlog za razliko med stanjem, privzetim iz registra osnovnih sredstev, in izkazanimi obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje, zato jo je potrebno upoštevati v procesu usklajevanja. Vendar ne glede na izvedene aktivnosti in dosežen napredek neposredni proračunski uporabniki po zadnjem poročanju računskega sodišča še vedno ne izvajajo ustreznega nadzora, nimajo vzpostavljenih ustreznih notranjih kontrol in zato ne razpolagajo z zanesljivimi analitičnimi evidencami o sredstvih v upravljanju. Kljub vzpostavitvi evidenc sredstev v upravljanju se pri pridobivanju podatkov o višini terjatev v glavnem delu opirajo na nezanesljive podatke upravljavcev sredstev, ki jih ne nadzirajo v zadostni meri. Ključne slabosti ostajajo nepopolne evidence sredstev v upravljanju, pomanjkljiva dokumentacija o nabavni vrednosti, nepopolni podatki ob prenosu premoženja v upravljanje, nezadostne notranje kontrole na področju nadzora nad sredstvi v upravljavcu in usklajevanja terjatev in obveznosti za sredstva v upravljanju ter obstoj sredstev v upravljanju, za katera ni vzpostavljena obveznost oziroma terjatev iz naslova upravljanja. Navedeno kaže na splošno pomanjkanje nadzora nad sredstvi v upravljanju, ki se odraža v nezanesljivem stanju terjatev za sredstva, dana v upravljanje (Računsko sodišče RS, 2015, str. 43–47; Računsko sodišče RS, 2016b, str. 40–43; Računsko sodišče RS, 2017b, str. 44–49; Računsko sodišče RS, 2018b, str. 44–50; Računsko sodišče RS, 2019b, str. 44–50; Računsko sodišče RS, 2020, str. 46–52).



Načrti aktivnosti revidirancev skupaj s preostalimi popravljivimi ukrepi so zagotovili napredek, vendar po trenutnih podatkih še niso zagotovili obljubljenih rezultatov, ki bi zagotovili pravilno izkazovanje postavk zbirne bilance stanja Republike Slovenije in na tej podlagi omogočili izrek mnenja. Pri tem se postavlja vprašanje, ali bi na podlagi 10-letnega obdobja izvajanja revizij in spremljanja ukrepov lahko pričakovali vidnejši napredek ob upoštevanju dejstva, da v tem času ni prišlo do večjih sprememb v računovodskem okviru. Ob tej misli Alves, De Clerck in Gamboa-Arbelaez (2020, str. 36) pojasnjujejo, da v javnem sektorju izvedba reform računovodenja in poročanja pogosto traja več kot desetletje zaradi velikega števila vključenih subjektov in velikosti državnih enot.

## **5 IZZIVI PRI REVIDIRANJU ZBIRNE BILANCE STANJA REPUBLIKE SLOVENIJE**

Iz analize revizijskih in porevizijskih poročil izhajajo izzivi, ki se pojavljajo v okviru revidiranja zbirne bilance stanja Republike Slovenije. Izzivi se pojavljajo tako pri pripravi zbirne bilance stanja države na strani neposrednih uporabnikov proračuna Republike Slovenije kakor tudi pri izvedbi revizije na strani Računskega sodišča Republike Slovenije. Čeprav je vsakoletna zavrnitev izreka mnenja o zbirni bilanci stanja Republike Slovenije zaskrbljujoča, glavni problem predstavljajo sistemske nepravilnosti v poslovanju državne uprave, ki pomenijo predvsem neučinkovito ravnanje z državnim premoženjem in se odražajo v postavkah zbirne bilance stanja države.

### **5.1 Izzivi na strani države kot revidiranca**

#### **5.1.1 Neizvedba načrtov aktivnosti**

Načrti aktivnosti, ki so bili podani kot popravljalni ukrepi in katerih realizacija za obdobje 2014–2019 je predstavljena v točki 4.3.3, so bili s strani računskega sodišča ocenjeni kot zadovoljivi ukrepi ob predpostavki njihove izvedbe. Odzivna poročila se štejejo za uradne listine in neposredni proračunski uporabniki, ki so izdali načrte aktivnosti, so poleg aktivnosti navedli tudi roke za izvedbo in odgovorne osebe, s čimer so se zavezali k izvedbi načrtovanih aktivnosti. Načrti v teoriji lahko predstavljajo zadovoljive ukrepe, ampak ključna je izvedba, saj načrti kot taki še ne zagotavljajo rezultatov in napredka.

Načrti aktivnosti naslavljajo najpomembnejše pomanjkljivosti, ki računskemu sodišču onemogočajo izrek mnenja o zbirni bilanci stanja države, in sicer napake in nepravilnosti v okviru postavk osnovnih sredstev in terjatev za sredstva, dana v upravljanje. Zato nerealizacija načrtov aktivnosti pomeni ohranjanje pomanjkljivosti tudi v prihodnosti in ponovne zavrnitve izreka revizijskega mnenja. Kot razkriva tabela 3, načrti aktivnosti niso bili izvedeni ali pa rezultati zaradi neizvedbe revizije niso znani. Tudi za načrte aktivnosti, katerih rezultati zaradi neizvedbe revizije v letih 2020 in 2021 niso znani, lahko sklepamo, da še niso zagotovili obljubljenih rezultatov. Sklepanje izhaja iz pojasnila Računskega

sodišča Republike Slovenije (2022a, str. 46–47), da ključne pomanjkljivosti, ki so onemogočale izrek mnenja v preteklosti, niso bile odpravljene v zadostni meri. S tem vlada in ministrstva niso izpolnila obveze iz odzivnega poročila, vendar računsko sodišče v teh primerih ni izdalo sklepa o kršitvi obveznosti dobrega poslovanja. V primerih neizvedbe tudi niso bila razkrita pojasnila o izvedenih in neizvedenih aktivnostih, razlogih za neizvedbo aktivnosti, o ukrepanju ali morebitnih podaljšanih rokih za izvedbo.

Za izvedbo posameznih aktivnosti oziroma načrtov aktivnosti kot celote so v odzivnih poročilih opredeljene odgovorne osebe. Neizvedene aktivnosti pomenijo hkrati tudi neizvedene naloge oziroma neizvedene delovne obveznosti zaposlenih, odgovornih oseb in pristojnih organizacijskih enot. Pristojnost delodajalca oziroma nadrejenih pa je spremljanje izvajanja dodeljenih nalog in ukrepanje v primeru neizvedbe.

#### 5.1.2 Nezadosten nadzor na področju ravnanja s stvarnim premoženjem Republike Slovenije

Ključen identificiran izziv predstavlja nezadosten nadzor na področju ravnanja s stvarnim premoženjem v lasti Republike Slovenije. Pomanjkanje nadzora se odraža v nepopolnih evidencah osnovnih sredstev proračunskih uporabnikov, nevzpostavljeni centralni evidenci nepremičnega premoženja v lasti države, nepopolnih evidencah sredstev v upravljanju, neurejenih vpisih nepremičnin v zemljiški knjigi ter v manjkajoči in pomanjkljivi dokumentaciji, povezani z osnovnimi sredstvi in prenosi v upravljanje. Posledično računsko sodišče še ni uspelo pridobiti ustreznih in zadostnih revizijskih dokazov za potrditev stanja bilančnih postavk osnovnih sredstev in terjatev za sredstva v upravljanju (Računsko sodišče RS, 2022a, str. 47). Pomanjkljivosti, povezane s stvarnim premoženjem države, zato predstavljajo glavno oviro pri izreku revizijskega mnenja. Potrebno je vzpostaviti delujoč enoten nadzor nad stvarnim premoženjem države, kar predstavlja kompleksen izziv zaradi obsega državnega premoženja in pomanjkljivosti iz preteklosti.

Centralna evidenca nepremičnega premoženja v lasti Republike Slovenije predstavlja osnovo za preglednost, evidentiranje in upravljanje nepremičnin v lasti države. Centralna evidenca, kot jo določa ZSPDSLS-1, bi preko povezav z drugimi uradnimi evidencami nepremičnin zagotovila pomembne kontrole v povezavi s potrditvijo lastništva in podatkov o upravljavcih. Prvotna centralna evidenca nepremičnega premoženja v lasti države v aplikaciji CEN ni bila dosledna, ni zagotavljala preglednega ravnanja s stvarnim premoženjem v lasti države in danes ni več javno dostopna (Računsko sodišče RS, 2014a, str. 11). Nadgradnja centralne evidence nepremičnega premoženja naj bi bila vzpostavljena v aplikaciji CEN leta 2014, vendar jo je nadomestila aplikacija GOSPODAR, ki naj bi bila dokončana v letu 2019 (Računsko sodišče RS, 2017c, str. 12 in 38). Centralna evidenca nepremičnega premoženja Republike Slovenije v aplikaciji GOSPODAR v začetku leta 2023 še ni vzpostavljena oziroma ni dostopna za javnost (Ministrstvo za javno upravo,

2021), kar kaže na pomanjkanje osnovnega nadzora nad temeljnimi evidencami in nad ravnanjem s stvarnim premoženjem države.

Stvarno premoženje država pridobiva z davkoplačevalskim denarjem in je namenjeno zagotavljanju javnih dobrin in storitev, zato bi moral biti nadzor in pregled nad premoženjem nepogrešljiv del ravnanja s stvarnim premoženjem države. Ključnega pomena je, da proračunski uporabniki zagotovijo popolnost vseh potrebnih uradnih in analitičnih evidenc po dejanskem stanju, kar bo predstavljalo podlago za dokazovanje lastništva, nadzor nad sredstvi, gospodarjenje s premoženjem, pobiranje prihodkov, prenos sredstev v upravljanje, izvajanje letnega popisa sredstev in usklajevanje terjatev za sredstva v upravljanju.

### 5.1.3 Zakonsko predpisani roki

Zakonsko predpisani roki so pomembna ovira pri zagotavljanju pravilnega izkazovanja naslednjih postavk zbirne bilance stanja države: kratkoročne terjatve in obveznosti, terjatve in obveznosti do davčnih zavezancev, dolgoročne finančne naložbe v družbe ter terjatve za sredstva v upravljanju. Nepravilno izkazovanje navedenih postavk je med drugim posledica neusklajenih rokov za pridobitev potrebnih podatkov in roka za pripravo letnih poročil neposrednih uporabnikov državnega proračuna, vsota katerih je zbirna bilanca stanja države. Predpisani roki proračunskim uporabnikom ne omogočajo evidentiranja v pravilno obračunsko obdobje in s tem ne omogočajo pravilnega izkazovanja omenjenih postavk. Kljub temu časovna uvrstitev v obračunska obdobja in datumi, s katerimi računovodske službe neposrednih uporabnikov državnega proračuna zaključijo z evidentiranjem poslovnih dogodkov za preteklo leto, niso razkriti v pojasnilih k zbirni bilanci stanja države.

V skladu s 97. členom ZJF in 51. členom ZR morajo neposredni uporabniki državnega proračuna pripraviti letno poročilo in ga posredovati na AJ PES in Ministrstvo za finance do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto. Ministrstvo za finance, natančneje Direktorat za javno računovodstvo, vsako leto neposrednim uporabnikom državnega proračuna, za katere vodi računovodstvo, posreduje navodilo glede dokumentacije, potrebne za popis in uskladitev stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev. V navodilu Direktorat za javno računovodstvo določa, da bo vse terjatve in obveznosti, za katere bo dokumentacijo prejelo v računovodsko službo po določenem datumu v januarju (običajno okoli 20. 1.) in se nanaša na preteklo leto, evidentiralo v tekoče obračunsko leto (Ministrstvo za finance, 2019). Tako si služba za računovodstvo zagotovi dovolj časa za knjiženje, pregledovanje, pošiljanje IOP obrazcev, usklajevanje stanja odprtih postavk, zaključek popisa in pripravo izpisov. Računsko sodišče je na primer za leto 2019 ugotovilo, da imajo neposredni uporabniki državnega proračuna preizko izkazane kratkoročne obveznosti za vsaj 152.323.345 evrov in kratkoročne terjatve za 9.565.768 evrov ter za enake zneske preizko izkazane neplačane odhodke in neplačane prihodke zaradi prepoznega posredovanja računov v računovodsko službo (Računsko sodišče RS, 2020, str. 56 in 80). Iz tega razloga sta aktivna in pasivna stran zbirne bilance stanja države na dan 31. 12. 2019 preizko izkazani za 0,5 %.

Po enakem vzorcu finančna uprava davčne obračune, ki prispejo po določenem datumu v januarju in se navezujejo na preteklo leto, evidentira v tekoče obračunsko leto. Del davčnih obračunov obračunskega obdobja torej evidentira z enoletnim zamikom, zato terjatve in obveznosti do davčnih zavezancev niso izkazane v pravilni višini. Finančna uprava je utemeljila, da predpisani roki za poročanje o terjatvah in obveznostih do davčnih zavezancev ne omogočajo popolnega izkazovanja terjatev in obveznosti v zbirni bilanci stanja države. Nadaljnje pojasnjuje, da bi lahko zajela večino terjatev in obveznosti iz naslova trošarin in davka na dodano vrednost, če bi knjiženje zaključila po 5. februarju, kar pa ni skladno s 13. členom Pravilnika o plačevanju in razporejanju obveznih dajatev in drugih javnofinančnih prihodkov, Ur. l. RS, št. 21/18, 56/18 in 18/21, ki določa, da je 5. februar zadnji dan za poročanje o stanju odprtih terjatev in obveznosti iz naslova obveznih dajatev računovodski službi za zadnji kvartal preteklega leta. Če bi finančna uprava hotela vključiti tudi druge dajatve, katerih obračuni se oddajajo 31. marca in se nanašajo na preteklo leto (npr. davek od dohodkov pravnih oseb in davek na dohodek iz dejavnosti), bi zamudila z oddajo zaključnega računa (Računsko sodišče RS, 2015, str. 62). Na primer za leto 2019 proračun Republike Slovenije prenizko izkazuje terjatve do davčnih zavezancev in posledično tudi neplačane prihodke za najmanj 394.819.104 evrov ter obveznosti do davčnih zavezancev in neplačane odhodke za 203.874.142 evrov, saj so te terjatve evidentirane v leto 2020 (Računsko sodišče RS, 2020, str. 65 in 75). Iz tega razloga sta aktivna in pasivna stran zbirne bilance stanja države na dan 31. 12. 2019 prenizko izkazani za 1,80 %.

Tudi uskladitev stanja dolgoročnih finančnih naložb v gospodarske družbe se izvaja z enoletnim zamikom, zato izkazano stanje dolgoročnih finančnih naložb ni pravilno. Razlog je nepravočasna razpoložljivost podatkov o vrednosti kapitala gospodarskih družb. Gospodarske družbe običajno pripravljajo bilance stanja konec marca, revidirani podatki pa so lahko na voljo šele avgusta za preteklo leto, medtem ko proračunski uporabniki letna poročila oddajajo konec februarja. Vlada pojasnjuje, da zbirna bilanca stanja, ki bi vsebovala revidirane podatke gospodarskih družb, ne bi mogla biti pripravljena pred koncem septembra. Zato vlada ne vidi druge rešitve kot evidentiranje sprememb stanja z enoletnim zamikom (Računsko sodišče RS, 2016a, str. 9–13).

Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu določa, da morajo upravljavci sredstev v postopku usklajevanja terjatev in obveznosti za sredstva v upravljanju posredovati oziroma vrniti IOP obrazec neposrednim proračunskim uporabnikom najkasneje do 3. februarja za podatke na dan 31. 12. preteklega leta. Ena od postavk obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, ki jo mora upravljavec vključiti v usklajevalni obrazec, je tudi izid poslovanja preteklega leta (Ministrstvo za finance, 2021e), kar pomeni, da mora upravljavec do 3. februarja zaključiti knjiženje, izvesti redni letni popis, uskladiti postavke, zaključiti poslovne knjige in obračunati davek od dohodka pravnih oseb. Poleg tega ni nepomembno dejstvo, da upravljavci kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta prihodke in odhodke pripoznavajo po načelu poslovnega dogodka in ne denarnega toka. Navedeno predstavlja časovno oviro pri

zagotavljanju pravočasnega in pravilnega usklajevanja zneskov terjatev in obveznosti za sredstva v upravljanju. Posledično računsko sodišče ugotavlja, da številni upravljavci sredstev usklajevalnega obrazca ne posredujejo pravočasno (Računsko sodišče RS, 2020, str. 48).

## **5.2 Izzivi na strani računskega sodišča kot revizorja**

### **5.2.1 Vrednotenje sredstev**

Določene posebnosti javnega sektorja niso opredeljene v računovodskih standardih in zakonih, kar pomeni, da računsko sodišče ne more presojeti pravilnosti izkazanega stanja. Računsko sodišče se sooča s problemom vrednotenja v delih, ki niso določeni z veljavnim računovodskim okvirom. Če računovodski okvir torej ne določa natančne metodologije vrednotenja, se prakse med proračunskimi uporabniki razlikujejo, računsko sodišče pa nima podlage za presojanje pravilnosti vrednotenja.

V skladu z 32. členom ZR in 7. členom Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava se sredstva vrednotijo po nabavni vrednosti. V primeru, da nabavna vrednost ni znana, se vrednotijo po ocenjeni vrednosti. V javnem sektorju vrednotenje s strani strokovnjaka zaradi obsežnosti zahtevanih cenitev predstavlja visok strošek, zato tudi računsko sodišče ne zahteva ukrepov, ki bi pomenili nesorazmerno visok strošek.

Računovodska pravila med drugim ne opredeljujejo vrednotenja premoženja posebnega pomena (npr. kulturne dediščine). Na primer v reviziji zbirne bilance stanja države za leto 2019 je računsko sodišče v okviru osnovnih sredstev v vzorec zajelo gradove, ki jih Ministrstvo za kulturo evidentira po vrednosti vsote skupnih vlaganj v posamezni grad za obdobje od leta 1997 dalje. Računsko sodišče opozarja, da bodo posledično gradovi v prihodnosti precenjeni, ker se popravek vrednosti za sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena ne oblikuje. Navedena metoda vrednotenja tudi ni skladna s 7. členom Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, ki določa, da se nabavna vrednost za primere brezplačno pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva in v primeru neobstoječe oziroma nepopolne dokumentacije o stroških pridobitve določi s cinitvijo. Vendar računsko sodišče utemeljeno zaključuje, da cenitev v tem primeru ne predstavlja uporabne rešitve zaradi nerazpoložljivih podatkov o tržnih cenah. Upoštevajoč dejstvo, da so gradovi nepremičnine kulturnega pomena, je potrebno pri njihovem vrednotenju upoštevati posebnosti dodeljenega statusa (Računsko sodišče RS, 2020, str. 22). Do enake ugotovitve je računsko sodišče prišlo v okviru revizije ravnanja s stvarnim premoženjem v muzejih v letu 2020, in sicer računsko sodišče pogrša enotno metodologijo vrednotenja in posledično ugotavlja, da so trenutno v muzejih v praksi raznolike metode vrednotenja. Prav tako izpostavlja, da je v postopku vzpostavitve enotnih izhodišč in metodologije nujna aktivna vloga Ministrstva za kulturo (Računsko sodišče RS,

2022b). Računsko sodišče je v letih 2018 in 2019 Ministrstvu za finance v sodelovanju z Ministrstvom za kulturo priporočalo vsebinsko razpravo o ustreznem vrednotenju nepremičnin s statusom kulturne dediščine in sprejetje pravnega akta, ki bo določal način vrednotenja (Računsko sodišče RS, 2019b, str. 100; Računsko sodišče RS, 2020, str. 102). Ministrstvu še nista pripravili metodologije vrednotenja za status kulturne dediščine.

### 5.2.2 Neizvedbo pozivanje državne uprave k odgovornosti

Neizvedbo revizije zbirne bilance stanja Republike Slovenije na dan 31. 12. 2020 lahko razumemo zaradi izrednih razmer v času pandemije covid-19. Odločitev računskega sodišča, da ne izvede revizije zbirne bilance stanja države na dan 31. 12. 2021 in 31. 12. 2022, pa težko ocenimo kot utemeljeno in objektivno, saj je revizija po določbah ZJF posredno opredeljena kot obvezna. Prav tako so se v teh letih iztekli roki za izvedbo ključnih načrtov aktivnosti. Računsko sodišče je zadolženo za pozivanje proračunskih uporabnikov k odgovornosti in zato bi bila izvedba ponovne revizije nujna, da bi bili državljani seznanjeni z delom in napredkom države.

Kot predstavljeno v točki 4.3.2, računsko sodišče tudi v primerih izdaje sklepa o kršitvi obveznosti dobrega poslovanja nikoli ni podalo poziva za ukrepanje, čeprav ima to možnost in ne glede na to, da določene aktivnosti v celoti niso bile izvedene. Prav tako računsko sodišče ne poroča dosledno o izvajanju načrtov aktivnosti in ne zahteva odgovornosti za neizvajanje aktivnosti iz načrtov. Z neizvedbo revizije za leto 2020 in še posebej za leto 2021 se je računsko sodišče izognilo ponovni zavrnitvi izreka mnenja in pozivanju državne uprave k prevzemanju odgovornosti za neizvedene aktivnosti. Neizvedba revizij in neukrepanje računskega sodišča v primeru neizvedenih ukrepov revidirancev lahko odraža oslABLJENO stopnjo neodvisnosti. V zvezi s tem INTOSAI (1998) pojasnjuje, da vrhovne revizijske institucije ne morejo biti popolnoma neodvisne, saj so del države kot celote.

### 5.2.3 Nepregledno poročanje napredka

Računsko sodišče objektivno podaja mnenje na zbirno bilanco stanja Republike Slovenije, predstavlja osnove za zavrnitev mnenja in razkritja po postavkah za posamezno revizijsko obdobje. Za posamezno postavko računsko sodišče transparentno predstavlja revizijska razkritja, in sicer napake, nepravilnosti in tveganja (Računsko sodišče RS, 2020, str. 12).

V obdobju podajanja mnenja na zbirno bilanco stanja države je računsko sodišče vsako leto zavrnilo izrek mnenja. Pri bilančnih postavkah, ki so predstavljale osnovo za zavrnitev mnenja, je računsko sodišče razkrilo razloge, absolutne zneske stanja sredstev, ki jih ni bilo mogoče potrditi in odstotek teh zneskov v aktivih zbirne bilance stanja države. Za osnovna sredstva in terjatve za sredstva v upravljanju je vsako leto naveden odstotek celotne postavke, kar kaže na dejstvo, da zaradi narave sistemskih nepravilnosti računsko sodišče ni moglo oceniti obsega morebitnih napak in nepravilnosti, in ni moglo potrditi vrednosti

celotnih postavk (Računsko sodišče RS, 2016a, str. 14). Zato je za postavki osnovnih sredstev in terjatev za sredstva v upravljanju težko razbrati napredek in je potrebno opraviti vsebinsko medletno primerjavo posameznih revizijskih razkritij. Medletna primerjava je v revizijskih poročilih vključena zgolj v povzetkih ugotovitev posameznih postavk in se navezuje na ponavljanje nezmožnosti potrditve stanja določenih postavk. Sicer poročila ne vključujejo medletne primerjave, prav tako pa ne zagotavljajo podatkov, na podlagi katerih bi bilo mogoče izvesti kvantificirano medletno primerjavo oziroma analizo. Računsko sodišče tudi ne zagotavlja doslednega in sistematičnega poročanja o izvajanju načrtov aktivnosti. Zato bralci revizijskih poročil ne moremo neposredno razbrati napredka v pravilnosti izkazovanja postavk zbirne bilance stanja države, kar še posebej velja za osnovna sredstva in terjatve za sredstva v upravljanju. Potrebna je vsebinska analiza vseh revizijskih in porevizijskih poročil, da zainteresirani deležniki identificiramo napredek v poročanju.

## 6 PRIPOROČILA PRI PRIPRAVI IN REVIDIRANJU ZBIRNE BILANCE STANJA REPUBLIKE SLOVENIJE

Na podlagi opravljene analize revizijskih in porevizijskih poročil ter identificiranih izzivov v nadaljevanju podajam priporočila, ki neposredno ali posredno naslavljajo izzive pri pripravi in reviziji zbirne bilance stanja Republike Slovenije.

### 6.1 Celovita rešitev vzpostavitve nadzora nad stvarnim premoženjem Republike Slovenije

Menim, da je za povezani problematiki postavk osnovnih sredstev in terjatev za sredstva, dana v upravljanje, potreben celovit in enoten pristop. Tabela 4 obsega načrt aktivnosti, ki bi zagotovil ureditev zemljiškoknjžnih vpisov, vzpostavitev centralne evidence nepremičnega premoženja v lasti države, popolnost in točnost evidenc osnovnih sredstev in evidenc sredstev v upravljanju ter vzpostavitev ustreznih notranjih kontrol.

*Tabela 4: Načrt aktivnosti za vzpostavitev nadzora nad stvarnim premoženjem Republike Slovenije*

Aktivnost	Opis
Popis nepremičnega premoženja v lasti Republike Slovenije	Popis dejanskega stanja nepremičnega premoženja je ključnega pomena, da neposredni proračunski uporabniki identificirajo vse nepremičnine, ki so v državni lasti in predstavljajo osnovo za vpis v uradne in analitične evidence.
Določitev upravljavcev za nepremičnine v lasti države	Za vsako nepremičnino v lasti države mora biti določen upravljavec.
Ureditev vpisov v zemljiški knjigi in drugih uradnih evidencah nepremičnin	Na podlagi popisa proračunski uporabniki preverijo vpise nepremičnin v zemljiški knjigi in katastru nepremičnin ter jih po potrebi uredijo. V skladu s 85. členom ZSPDSLS-1 so za urejenost vpisov podatkov o nepremičninah odgovorni upravljavci premoženja ali pristojna ministrstva.

se nadaljuje

*Tabela 4: Načrt aktivnosti za vzpostavitev nadzora nad stvarnim premoženjem Republike Slovenije (nad.)*

Aktivnost	Opis
Priprava vzorca akta za prenos sredstev v upravljanje	Ministrstvo za finance v sodelovanju z Ministrstvom za javno upravo pripravi standardni vzorec akta za prenos sredstev v upravljanje z vsemi potrebnimi podatki za evidentiranje premoženja v analitičnih evidencah upravljavcev.
Vzpostavitev popolne in pravilne centralne evidence nepremičnega premoženja v lasti države	Za centralizacijo premoženja in vzpostavitev centralne evidence nepremičnega premoženja v lasti države je zadolženo Ministrstvo za javno upravo. Centralna evidenca nepremičnega premoženja v lasti države mora v skladu z ZSPDSLS-1 zagotavljati podatke o premoženju po vrstah, upravljavcih in dejanskih uporabnikih ter preko ID nepremičnin omogočati povezavo in skladnost z drugimi uradnimi evidencami nepremičnin in analitičnimi računovodskimi evidencami.
Določitev metodologije v primeru manjkajoče dokumentacije o nabavni vrednosti in popravku vrednosti osnovnih sredstev	Metodologija bi odpravila vrzel v računovodskih pravilih glede vrednotenja premoženja posebnega pomena (npr. kulturna dediščina, infrastruktura). Metodologija vrednotenja bi bila smiselna tudi za vrednotenje obstoječega premoženja, za katerega ni razpoložljive dokumentacije ali pa so nabavne vrednosti in popravki vrednosti izkazani napačno zaradi napak v preteklih obdobjih. Metodologija izračuna bi v delu nadomestila trenutno rešitev cenitve, ki pomeni visok strošek. Povezava s priporočilom iz točke 6.6.
Uskladitev analitičnih evidenc osnovnih sredstev z dejanskim stanjem za vse upravljavce sredstev	Na podlagi popisa osnovnih sredstev proračunski uporabniki opravijo pregled evidence osnovnih sredstev, zagotovijo vpis vseh potrebnih podatkov, v primeru manjkajočih podatkov o vrednosti le-to določijo na podlagi računovodskega okvira oz. omenjene metodologije. V primeru neskladnosti med dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom, in evidenco osnovnih sredstev, se stanje uskladi.
Izobraževanje računovodij in drugih javnih uslužbencev	Izvedba izobraževanj za vse proračunske uporabnike na temo pravilnega vrednotenja in evidentiranja osnovnih sredstev. Povezava s priporočilom iz točke 6.3.
Vzpostavitev notranjih kontrol pri izvajanju nadzora nad sredstvi v upravljanju	Notranje kontrole nadzora in usklajevanja obsegajo predvsem: <ul style="list-style-type: none"> <li>• preverjanje skladnosti analitičnih evidenc osnovnih sredstev upravljavcev s postavkami v glavni knjigi,</li> <li>• preverjanje skladnosti nabavne vrednosti, popravka vrednosti in začetka amortiziranja sredstev iz analitičnih evidenc z aktom o prenosu sredstev v upravljanje,</li> <li>• preverjanje evidentiranih sprememb v obračunskem letu (npr. vlaganj v osnovna sredstva, izločitev, obračuna amortizacije),</li> <li>• preverjanje protikontov na strani obveznosti za sredstva v upravljanju,</li> <li>• preverjanje nepremičnin iz analitičnih evidenc upravljavcev s centralno evidenco nepremičnin in zemljiško knjigo,</li> <li>• preverjanje skladnosti IOP obrazcev s podatki iz poslovnih knjig upravljavcev</li> </ul> (Računsko sodišče RS, 2020, str. 51).
Tekoče spremljanje	Od vzpostavitve popolnih in pravilnih evidenc dalje je potrebno zgolj še spremljanje sprememb in njihovo vzdrževanje.

*Vir: lastno delo.*



## **6.2 Ozaveščanje o pomenu verodostojne zbirne bilance stanja države**

Pomembno je, da se vlada in ostali neposredni uporabniki državnega proračuna zavedajo pomena zbirne bilance stanja države in izdanega revizijskega mnenja računskega sodišča o zbirni bilanci stanja. Pri tem ima pomembno vlogo računsko sodišče. Namen je pomagati državni upravi razumeti, kako lahko dobro upravljanje bilance stanja države izboljša splošno upravljanje javnih financ, kot je predstavljeno v točki 1.2. Prav tako bi bila koristna izmenjava dobrih praks z drugimi državami. Preko spoznavanja prakse pregleda bilance stanja Združenega kraljestva bi odločevalci na praktičnem primeru spoznali dodano vrednost, ki bi jo upravljanje bilance stanja države lahko doprineslo. Ker pa zgolj potrjeno stanje bilance stanja predstavlja verodostojno podlago za sprejemanje odločitev, je ključnega pomena, da neposredni uporabniki državnega proračuna zagotovijo zbirno bilanco stanja države, h kateri bo računsko sodišče lahko podalo pozitivno mnenje v okviru revizije. Priprava verodostojne zbirne bilance stanja države pa pomeni, da morajo vsi neposredni uporabniki državnega proračuna zagotoviti zanesljive bilance stanja in pravilno poročanje o stanju sredstev in obveznosti do virov sredstev.

Ko se bodo torej neposredni uporabniki državnega proračuna začeli zavedati pomena verodostojne zbirne bilance stanja države, bodo razumeli, da zagotovitev napredka v praksah evidentiranja, nadzora in poročanja predstavlja nujen korak za uporabo bilance stanja države, ki ni sama sebi namen, temveč predstavlja pomembno orodje upravljanja javnih financ.

## **6.3 Izobraževanje javnih uslužbencev in računovodstva javnega sektorja**

Računovodstvo javnega sektorja se v Sloveniji razlikuje od računovodstva v zasebnem sektorju, še posebej zaradi načela denarnega toka in načel gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti. Slovenski izobraževalni sistem se osredotoča predvsem na računovodstvo za gospodarske družbe in učni načrti obsegajo zgolj redke primere predmetov na temo računovodstva v javnem sektorju. Fakulteta za upravo Univerze v Ljubljani ima predmet računovodstva, ki se osredotoča na javni sektor. Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani pa ponuja izbirni predmet računovodstva javnega sektorja za študente magistrskega študija smeri računovodstva in revizije. Vendar je za oba primera značilno, da učita zgolj osnovno razumevanje računovodstva v javnem sektorju, ki ne predstavlja zadostne strokovne podlage za opravljanje računovodskega poklica v javnem sektorju. Izobraževalne programe računovodstva javnega sektorja organizirajo predvsem zasebni ponudniki, kar ne zagotavlja prenosa enotnih vsebin in rešitev za delo v računovodskih službah javnega sektorja. Rešitev lahko predstavljajo centralno organizirana izobraževanja in usposabljanja pod okriljem Ministrstva za finance.

V svetu na splošno velja, da obstaja vrzel v izobraževanju računovodstva javnega sektorja, saj trenutni sistemi ne pokrivajo zahtev iz prakse. Karatzimas, Heiling in Aggestam-

Pontoppidan (2022), Mardini (2019) ter Heiling (2020) so mnenja, da je potrebno računovodstvu javnega sektorja nameniti študijski program, saj izobraževanje računovodstva javnega sektorja igra bistveno vlogo pri pravilnem delovanju proračunskih uporabnikov in je nepogrešljiv del visokošolskega izobraževanja. Avtorji se strinjajo, da je ustrezna usposobljenost računovodij v javnem sektorju nujna za podporo dobrega upravljanja javnih financ v tako dinamičnem in kompleksnem okolju javnega sektorja.

Upoštevajoč, da v Sloveniji samostojen študijski program ni verjeten zaradi manjšega trga in interesa, priporočam, da strokovna telesa proučijo trenutno stanje izobraževalnega vidika računovodstva javnega sektorja. Mohammadali-Haji in Nagdee (2016) na podlagi izvedene študije priporočata, da sodelovanje vlade, regulatorjev javnega sektorja, izobraževalnih ustanov, strokovnjakov s področja politike, menedžmenta in javne uprave začne razpravo o trenutnem stanju in prispeva vpogled v vzpostavitev izobraževalnega režima računovodstva javnega sektorja, ki bi učinkovito prispeval k socialno-ekonomskim ciljem države. Tako naj tudi Ministrstvo za finance presodi, ali trenutni izobraževalni sistem zagotavlja ustrezno podlago za računovodje v javnem sektorju. Glede na to, da Ministrstvo za finance opravlja naloge na področju javnega računovodstva, priporočam, da začne z organizacijo izobraževanj na temo računovodstva v javnem sektorju – od splošnih izobraževanj za tiste, ki se s tem srečujejo prvič, do specifičnih in poglobljenih izobraževanj za posamezna področja računovodenja v javnem sektorju. Ne glede na to, da je računovodstvo v javnem sektorju pogosto obravnavano kot spregledan del računovodskega izobraževanja, pa ga ni mogoče zanemariti kot element računovodskega izobraževanja na univerzi.

#### **6.4 Nadzor nad delovanjem proračunskih uporabnikov**

V splošnem je potreben nadzor nad delovanjem proračunskih uporabnikov, ki poleg določenih revizij računskega sodišča obsega notranje revizije in nadzor s strani Ministrstva za finance. Glede na to, da osnovna sredstva in terjatve za sredstva v upravljanju predstavljata problematični področji, priporočam, da se nadzoru nad tema področjema posveti več pozornosti, saj se tako lahko zagotovi potrebne izboljšave. Sistem nadzora je sicer zakonsko že vzpostavljen, vendar rezultati revizij kažejo, da ne deluje učinkovito.

Za proračunske uporabnike po določbah ZJF velja obvezna notranja revizija, vendar v primeru neizvedbe notranje revizije niso predvidene sankcije. Notranja revizija po 100. členu ZJF zajema neodvisne preveritve finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter svetovanje z namenom izboljšanja poslovanja. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, Ur. l. RS, št. 72/02, v 17. členu določa, da so proračunski uporabniki na podlagi notranjerevizijskega poročila in podanih priporočil dolžni v roku 90 dni sprejeti program ukrepov z namenom odprave identificiranih pomanjkljivosti in poročati izvajalcu notranje revizije o izvajanju ukrepov. V skladu z 20. členom navedenega pravilnika pa morajo izvajalci notranje revizije v primeru, da proračunski uporabniki ne sprejmejo popravljalnih ukrepov, poročati Ministrstvu za finance,

natančneje Uradu za nadzor proračuna. Glede na to, da je ravnanje s premoženjem eno izmed pomembnejših področij poslovanja proračunskih uporabnikov, so notranje revizije s področja stvarnega premoženja proračunskih uporabnikov neizogibne. Nepravilnosti in pomanjkljivosti v sistemu notranjih kontrol bi torej morale ugotoviti že notranje revizije, v primeru neukrepanja proračunskih uporabnikov pa naj bi bilo obveščeno Ministrstvo za finance, ki ima pristojnost ukrepati. Z ustreznimi delujočim sistemom notranjega nadzora javnih financ na vseh nivojih, ki vključujejo sistem notranjih kontrol, notranje revizije in nadzor Urada za nadzor proračuna, bi lahko pričakovali zagotovljeno obvladovanje tveganj na sprejemljivi ravni, predvsem pa postopno odpravo nepravilnosti in vidnejši napredek. Zato mora Urad za nadzor proračuna kot osrednji organ notranjega nadzora javnih financ okrepiti sistem notranjega nadzora in prispevati k njegovemu učinkovitemu delovanju.

Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ v 13. členu določa, da lahko Urad za nadzor proračuna glede na svoje zmogljivosti izvaja notranje revizije za proračunske uporabnike, ki jih določi v letnem načrtu. Zato priporočam, da Urad za nadzor proračuna nameni del zmogljivosti postopnemu revidiranju vodenja evidenc stvarnega premoženja in notranjih kontrol na področju ravnanja s stvarnim premoženjem. Prav tako bi moral Direktorat za javno računovodstvo z Ministrstva za finance, ki predstavlja računovodsko službo za številne neposredne proračunske uporabnike, v okviru računovodske kontrole opozarjati na nepravilnosti ter spodbujati proračunske uporabnike k odgovornemu poslovanju in poročanju.

## **6.5 Sprememba rokov oddaje letnih poročil proračunskih uporabnikov**

Če zakonsko določeni roki ne omogočajo popolnega zajemanja poslovnih dogodkov in pravnega izkazovanja postavk zbirne bilance stanja države, obstajata dve možnosti. Prvič, neposredni proračunski uporabniki evidentirajo poslovne dogodke, kot jim omogočajo predpisani roki, in to razkrijejo v pojasnilih k bilanci stanja. Ali drugič, vlada razmisli o možnosti spremembe predpisanih rokov.

Priporočam, da vlada prouči možnost zamika roka za oddajo letnih poročil in zaključnih računov finančnih načrtov proračunskih uporabnikov na enak rok, kot velja po Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 – ZPosS, 158/20 – ZIntPK-C, 18/21 in 18/23 – ZDU-10, in sicer do konca meseca marca, glede na to, da je v javnem sektorju poslovno leto enako koledarskemu. S tem bi se zamaknil tudi rok predložitve predloga zaključnega računa proračuna in zbirne bilance stanja države. Zamik bi zahteval novelacijo ZJF, ZR in podzakonskih aktov. Enomesečni zamik roka za oddajo letnih poročil in zaključnih računov bi zagotovil vključitev večjega deleža davčnih obračunov, ki se nanašajo na preteklo leto, vključitev prejetih in izdanih računov, prejetih do kasnejšega datuma, ki se nanašajo na preteklo leto, daljši rok za izvedbo popisa in vračilo usklajevalnih IOP obrazcev ter s tem tudi več časa za usklajevanje terjatev za sredstva v upravljanju.

## **6.6 Priprava strokovnih podlag in gradiv**

Veljavna zakonodaja in računovodski standardi ne obravnavajo vseh specifik javnega sektorja, kot na primer vrednotenja premoženja posebnega pomena. Ministrstvo za finance je odgovorno za zagotovitev ustrezne metodologije računovodenja v javnem sektorju, pri oblikovanju metodologije pa je ključna aktivna vloga strokovnjakov z obravnavanega področja. Zato priporočam, da Ministrstvo za finance premisli o posodobitvi predpisov in v sodelovanju s pristojnimi ministrstvi oziroma strokovnjaki s podzakonskimi akti vzpostavi navodila oziroma standarde za področja, ki niso dobro pokrita z obstoječim računovodskim okvirom. Za primer vrednotenja kulturne dediščine priporočam, da Ministrstvo za finance v sodelovanju z Ministrstvom za kulturo vzpostavi navodila o vrednotenju sredstev s statusom kulturne dediščine.

Prav tako priporočam, da Ministrstvo za finance za področja, ki jih proračunski uporabniki opredelijo kot problematična in na katerih so zaznane napake in nepravilnosti, izda enotne usmeritve oziroma priročnike, ki pojasnjujejo način obravnave na praktičnih primerih, kar bi izboljšalo prakso računovodenja v skladu z zakonodajo in standardi. S tovrstnimi dodatnimi usmeritvami in pojasnili bi se zagotovilo enotno in pravilno vrednotenje in evidentiranje v javnem sektorju.

## **6.7 Dopolnitev zakonodaje z jasno opredelitvijo zbirne bilance stanja države in njene revizije**

Priporočam, da Ministrstvo za finance sprejme splošni akt o pripravi zbirne bilance stanja države po vzoru Pravilnika o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin, Ur. l. RS, št. 204/21 in 153/22, saj trenutno Navodilo za pripravo zbirne bilance stanja državnega proračuna ni bilo sprejeto ne kot notranji ne kot zunanji akt. Prav tako naj Ministrstvo za finance posodobi Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, in sicer z določbo, v kateri del zaključnega računa državnega proračuna se uvrsti zbirno bilanco stanja države. Priporočam tudi, da se v zakonodaji nedvoumno določi, ali je revizija zbirne bilance stanja države obvezna in ali se jo izvaja vsako leto.

## **6.8 Zagotavljanje neodvisnosti računskega sodišča**

Nedavno poročilo INTOSAI Development initiative (2022, str. 4) opozarja, da se je neodvisnost vrhovnih revizijskih institucij v zadnjih letih poslabšala. Enega izmed glavnih izzivov predstavlja omejena finančna neodvisnost. Poročilo dodaja, da je trend dodatno poslabšala svetovna pandemija covid-19, saj so se številne vrhovne revizijske institucije soočile z rezi proračuna s strani izvršilne oblasti, kar je vplivalo na njihovo zmožnost, da zahtevajo odgovornost. Računsko sodišče Republike Slovenije je že večkrat izpostavilo

javnofinančno dilemo, ki izhaja iz slovenske zakonodaje in posega v finančno neodvisnost državnih organov z ustavnopravnim položajem – tudi računskega sodišča. Finančna neodvisnost je del neodvisnega položaja, ki se zagotavlja na način, da neodvisni organi sami predlagajo finančni načrt oziroma višino sredstev, ki jim omogoča učinkovito in nemoteno delo ter sami odločajo o porabi. ZJF pa z 20. členom omogoča Ministrstvu za finance, da zahteva potrebne uskladitve predlogov finančnih načrtov neodvisnih organov z ustavnopravnim položajem (Računsko sodišče RS, 2022a, str. 100–103). Posledično je Ustavno sodišče Republike Slovenije (2020) odločilo, da so 20. člen ter nekatere druge določbe ZJF v neskladju z ustavo, ki zagotavlja neodvisnost organov z ustavnopravnim položajem. Ustavno sodišče je v odločbi zahtevalo, da zakonodajalec odpravi ugotovljeno protiustavnost v roku enega leta od objave odločbe, vendar do danes spremembe niso bile realizirane. Zato je še vedno potrebno zagotoviti formalno finančno neodvisnost računskega sodišča.

Prav tako je potrebno zagotoviti neodvisnost v praksi (de facto neodvisnost). ZRacS-1 v 25. členu določa, da računsko sodišče samostojno določa, katere revizije bo izvedlo v posameznem letu, vendar je pri tem omejeno z okvirom, ki ga določa zakon. Glede na trenutno zakonsko opredelitev je revizija zaključnega računa državnega proračuna zakonsko obvezna in zbirna bilanca stanja države je del zaključnega računa. Računsko sodišče je odločitev, da izvaja samostojno revizijo zbirne bilance stanja države, sprejelo samostojno kot neodvisen organ in ta odločitev je bila za to obdobje nesporno koristna. To pa ne spremeni dejstva, da je revizija zbirne bilance stanja države del zakonsko obvezne revizije zaključnega računa, kar pomeni, da računsko sodišče nima možnosti odločanja o tem, ali bo revizijo izvedlo ali ne. Kljub temu računsko sodišče za obdobje 2020–2022 ni izvedlo revizije zbirne bilance stanja države. Odločitev računskega sodišča, da ne izvede revizije, ker revidiranci še niso odpravili pomanjkljivosti v zadostni meri, da bi bil možen izrek mnenja, kaže na izogibanje ponovnemu prilagojenemu mnenju in izogibanje pozivanju državne uprave k prevzemanju odgovornosti za neizvedene ukrepe. Ključnega pomena je, da računsko sodišče s ponovno revizijo preveri sprejete ukrepe državne uprave in poroča javnosti – ne glede na to, ali je državna uprava odpravila nepravilnosti v zadostni meri ali ne. Prav tako je pomembno, da računsko sodišče v primeru, ko neposredni proračunski uporabnik ne izvede zahtevanega ukrepa, izda poziv za ukrepanje in s tem zahteva odgovornost v skladu s svojimi pristojnostmi.

## **6.9 Vključitev medletne primerjave v revizijska poročila**

Revizijska in porevizijska poročila Računskega sodišča Republike Slovenije so transparentna, še posebej v primerjavi z revizijskimi poročili tujih vrhovnih revizijskih institucij. Edino priporočilo je, da računsko sodišče jasno poroča o izvedbi aktivnosti za vse popravljalne ukrepe načrtov aktivnosti in da poroča na način, ki bo omogočal spremljanje napredka.

Eden izmed načinov, s katerim lahko računsko sodišče zagotovi spremljanje napredka, je uvedba kazalnikov in primerjava tekoče vrednosti kazalnika z vrednostjo preteklih let. Kot že večkrat omenjeno najbolj problematični postavki, ki potrebujeta dodaten napredek, predstavljata osnovna sredstva in terjatve za sredstva v upravljanju. Glede na to, da je v okviru teh dveh postavk po trenutnem načinu poročanja najtežje razbrati napredek, priporočam računskemu sodišču, da uvede način poročanja po modelu Avstrije. Avstrijsko računsko sodišče poroča na način, da navede velikost vzorca preverjenih dokumentov in koliko od teh je bilo ustreznih oziroma neustreznih v absolutnem in relativnem znesku, v oklepaju pa navede tudi relativno vrednost za preteklo leto, s čimer zagotovi medletno primerjavo (Rechnungshof Österreich, 2021a, str. 7). Ko je Računsko sodišče Republike Slovenije letno poročalo o številu osnovnih sredstev, evidentiranih po vrednosti 1 evro, bi na primer lahko dodalo tabelo z medletno primerjavo, iz katere bi bralec revizijskega poročila nemudoma razbral trend zmanjšanja sredstev, vrednotenih po 1 evro. Uvede lahko tudi kazalnike kot na primer delež preverjenega vzorca nepremičnin, ki niso imele urejenega zemljiškoknjižnega stanja, delež pravočasno vrnjenih usklajevalnih obrazcev za terjatve za sredstva v upravljanju itd. V primeru odpravljenih pomanjkljivosti preteklih let oziroma napredka, ki prispeva k pravilnejšemu izkazovanju postavk, bi bilo pregledno, če računsko sodišče poroča tudi o doseženem napredku in ne zgolj o ugotovljenih napakah in nepravilnostih. Tako bi se zagotovila celovitost informacij in boljši pregled nad napredkom.

## **SKLEP**

Bilancam stanja držav in revizijam bilanc stanja držav se ne posveča dovolj pozornosti, zato želim z magistrsko nalogo prispevati k zavedanju o pomenu bilance stanja države in začeti razpravo o pomembnosti revidiranih računovodskih izkazov države.

Bilanca stanja podaja celovit pregled finančnega položaja države, zagotavlja javnofinančno preglednost in predstavlja alternativni način identificiranja virov tveganja v javnem sektorju. Upravljanje bilance stanja zagotavlja priložnosti za boljše upravljanje sredstev in obveznosti in je zato nepogrešljiv del učinkovitega upravljanja javnih financ. Bilanca stanja države je bistvenega pomena za zagotovitev, da odločitve vlade temeljijo na razumevanju njenega položaja in učinka politik na stanje sredstev in dolga. Vendar zgolj revidirana bilanca stanja države predstavlja verodostojno podlago za odločanje. Namen revizije bilance stanja države je razkriti odstopanje poročanja od sprejetih standardov, pozvati državno upravo k odgovornosti in posredno povečati stopnjo zaupanja državljanov in drugih deležnikov v računovodske izkaze. Vrhovne revizijske institucije so zato pomemben element demokratičnih sistemov in ključni člen v verigi odgovornosti držav.

Analiza načina revidiranja bilanc stanja Združenega kraljestva, Avstrije, Hrvaške in Slovenije je pokazala, da imajo države vzpostavljene različne modele revidiranja, saj gre za relativno novo področje revizije v javnem sektorju. Združeno kraljestvo zasleduje model vključitve revizije bilance stanja države v skupno revizijo vseh konsolidiranih

računovodskih izkazov države, na katere revizorji vrhovne revizijske institucije podajo enotno skupno mnenje. Združeno kraljestvo poleg revizije opravlja tudi pregled bilance stanja države, ki predstavlja revolucionaren pristop upravljanja bilance stanja, namenjen opredelitvi priložnosti za učinkovitejše upravljanje sredstev, identificiranju in obvladovanju tveganj ter informiranju odločevalcev. Avstrija ima vzpostavljen poseben model revizije bilance stanja prav tako v okviru skupne revizije vseh konsolidiranih računovodskih izkazov države, vendar avstrijsko računsko sodišče na računovodske izkaze ne podaja mnenja, saj je odgovorno tudi za popravke in pripravo računovodskih izkazov države. V okviru raziskave je Slovenija edina država, ki izvaja samostojno revizijo bilance stanja države, na katero računsko sodišče podaja ločeno mnenje. Po drugi strani pa ne izvajajo vse države revizije bilance stanja države, kar velja tudi za Hrvaško.

Računsko sodišče Republike Slovenije revidira zbirno bilanco stanja Republike Slovenije od njene prve priprave leta 2010 dalje – sprva kot pregled ključnih postavk v okviru revizije zaključnega računa državnega proračuna brez vpliva na mnenje, od leta 2014 pa v okviru celovite samostojne revizije s podajo mnenja. Analiza revizijskih poročil zbirne bilance stanja Republike Slovenije iz obdobja 2014–2019 je pokazala, da je računsko sodišče vsako leto zavrnilo izrek mnenja zaradi pomanjkanja revizijskih dokazov. Vsako leto je glavni razlog za zavrnitev izreka mnenja predstavljala nezmožnost potrditve stanja osnovnih sredstev in terjatev za sredstva v upravljanju, ki skupaj predstavljata okoli 30 % aktive zbirne bilance stanja države. To pomeni, da je slaba tretjina zbirne bilance stanja države nepotrjena s strani revizorjev računskega sodišča. Navedeno kaže na neodgovorno in neučinkovito ravnanje s stvarnim premoženjem v lasti države. V obdobju 2014–2017 so v posameznih letih razloge za zavrnitev mnenja predstavljale tudi postavke dolgoročnih finančnih naložb, dolgoročnih terjatev iz poslovanja in kratkoročnih terjatev za sredstva Evropske unije, vendar je računsko sodišče negotovost glede dolgoročnih finančnih naložb uvrstilo v odstavek o poudarjanju zadeve, napredek v poročanju pa je zagotovil odpravo drugih nepravilnosti, medtem ko tega ne moremo trditi za postavki osnovnih sredstev in terjatev za sredstva v upravljanju. Analiza porevizijskih poročil je razkrila, da obvezna praksa poročanja v odzivnih poročilih o izvedenih popravljalnih ukrepih za nepravilnosti, ki niso bile odpravljene med revizijo, predstavlja pomembno gonilo napredka. Še posebej pomembno vlogo imajo načrti aktivnosti, ki naslavljajo glavne sistemske nepravilnosti in katerih izvedba je ključna za pravilno izkazovanje postavk zbirne bilance stanja države. Ne glede na to načrti aktivnosti niso bili izvedeni v celoti ali pa končni rezultati niso znani, saj računsko sodišče ni izvedlo revizije zbirne bilance stanja države za leti 2020 in 2021, prav tako ni v teku revizija za leto 2022. Računsko sodišče je podalo pojasnilo, da ni izvedlo revizije za leto 2020, ker nepravilnosti niso bile odpravljene v zadostni meri. To pomeni, da na eni strani neposredni proračunski uporabniki še niso izvedli potrebnih aktivnosti, po drugi strani pa se je računsko sodišče izognilo ponovni zavrnitvi mnenja sicer obvezne revizije in zahtevanju odgovornosti za nerealizacijo načrtov aktivnosti. V razpravo pa moramo vključiti tudi dejstvo, da državljanji in drugi deležniki ne poznajo predstavljene problematike, prav tako pa prilagojeno mnenje ne pritegne pozornosti medijev in ni deležno razprave.

Na podlagi analize revizijskih in porevizijskih poročil sem identificirala izzive pri revidiranju zbirne bilance stanja Republike Slovenije, ki vključujejo tako izzive pri pripravi zbirne bilance stanja na strani neposrednih uporabnikov proračuna Republike Slovenije kakor tudi izzive pri izvedbi revizije na strani Računskega sodišča Republike Slovenije. Čeprav je vsakoletna zavrnitev izreka mnenja o zbirni bilanci stanja Republike Slovenije zaskrbljujoča, glavni problem predstavljajo sistemske problematike v poslovanju državne uprave, ki se odražajo v postavkah zbirne bilance stanja in predstavljajo razlog za zavrnitev mnenja. Izzivi, s katerimi se srečujejo neposredni uporabniki državnega proračuna kot revidiranci, vključujejo neizvedbo načrtov aktivnosti, kar zavira napredek v poročanju, nezadosten nadzor nad stvarnim premoženjem Republike Slovenije, ki se odraža v napakah in nepravilnostih, povezanih z osnovnimi sredstvi in terjatvami za sredstva v upravljanju, ter zakonsko določene roke, ki zaradi neusklajenosti rokov za pridobitev potrebnih podatkov in rokov za pripravo letnih poročil proračunskih uporabnikov ne omogočajo pravilnega izkazovanja postavk zbirne bilance stanja države. Na strani računskega sodišča izzive predstavljajo vrednotenje sredstev v delu, ki ni pokrit z veljavnim računovodskim okvirom, njihovo nezadostno pozivanje državne uprave k odgovornosti ter način poročanja v revizijskih poročilih, ki ne omogoča preglednega spremljanja napredka.

Kot odgovor na izzive sem oblikovala priporočila, ki bi lahko predstavljala izhodišča za vlado in računsko sodišče. Priporočila vključujejo celovito rešitev vzpostavitve nadzora nad stvarnim premoženjem Republike Slovenije v obliki načrta aktivnosti, ozaveščanje o pomenu verodostojne zbirne bilance stanja države, izobraževanje računovodstva javnega sektorja v okviru študijskih programov in izobraževanje javnih uslužbencev s strani Ministrstva za finance, okrepitev vzpostavljenega sistema nadzora nad delovanjem proračunskih uporabnikov, zamik rokov oddaje letnih poročil proračunskih uporabnikov, pripravo strokovnih podlag in gradiv za področja, ki jih računovodski okvir ne pokriva ali so opredeljena kot problematična, zagotavljanje neodvisnosti računskega sodišča v zakonodaji in praksi, dopolnitev zakonodaje z jasno opredelitvijo zbirne bilance stanja države in njene revizije ter vključitev medletne primerjave in poročanja o napredku v revizijska poročila.

V zbirni bilanci stanja države se odraža pomemben del poslovanja državne uprave, zato je potrebno pogled usmeriti širše od samih postavk zbirne bilance stanja države in iskati izzive in rešitve v delovanju celotnega sistema javnega sektorja. Z magistrsko nalogo želim izpostaviti odgovornost državne uprave za pravilnost poslovanja in poročanje v skladu z računovodskim okvirom ter odgovornost računskega sodišča, da zagotavlja neodvisnost in v imenu javnosti poziva revidirance k odgovornosti. Na podlagi ugotovitev magistrskega dela menim, da si lahko zastavimo vprašanje odgovornega ravnanja državne uprave z javnim premoženjem ter vprašanje učinkovitega nadzora in neodvisnosti računskega sodišča. Poslovanje nobene od navedenih institucij pa ne bi smelo biti postavljeno pod vprašaj. Z razmislekom o izzivih in uresničitvijo priporočil bi se zagotovilo pravilno izkazovanje postavk zbirne bilance stanja države, potrditev stanja postavk in navsezadnje pozitivno



revizijsko mnenje. Prav tako bi priporočila zagotovila dodano vrednost revizijskim poročilom računskega sodišča, bolj kvalitetno in dosledno delo javnega sektorja ter zaupanje javnosti v delo državne uprave in upravljanje javnih financ.

## LITERATURA IN VIRI

1. Alves, M., De Clerck, S. & Gamboa-Arbelaez, J. (2020). *Public Sector Balance Sheet Database: Overview and Guide for Compilers and Users*. IMF Working Paper No. 20/130.
2. Arnuš, M. & Milanovič, V. (2019). Obravnava stvarnega premoženja proračunskih uporabnikov z računovodskega in proračunskega vidika. *Revija IKS 11/2019* (str. 12–23). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
3. Cordery, C. & Hay, D. (2021). Public sector audit in uncertain times. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 426–446.
4. Cordery, C., Hay, D. & Simpkins, K. (2016). *Investigation 2, How do Supreme Audit Institutions deliver value? A review of literature and SAIs' reports*. Wellington: Victoria University of Wellington.
5. Edmonds, C., Leece, R., Vermeer, B. & Vermeer, T. (2020). The Information Value of Qualified and Adverse Audit Reports: Evidence from the Municipal Sector. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(1), 21–41.
6. Evropska komisija. (2021). *Priloga 2 k smernici št. 2 o metodologiji vzorčenja*. Bruselj: Evropska komisija.
7. Evropsko računsko sodišče. (2022). *Javna revizija v Evropski uniji: Vrhovne revizijske institucije EU in njenih držav članic*. Luxembourg: Urad za publikacije Evropske unije.
8. Ferguson, M. (2017, 23. november). *Why is more attention not paid to government financial statements?* (zapiski za govor). Office of the Auditor General of Canada, New Brunswick. Pridobljeno 5. avgusta 2022 iz [https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/sp\\_20171123\\_e\\_42872.html](https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/sp_20171123_e_42872.html)
9. Gridlex. (brez datuma). *What are the Potential Consequences of Adverse Opinions?* Pridobljeno 28. januarja 2023 iz <https://gridlex.com/a/adverse-opinion-in-accounting-st135/>
10. Gurazada, S., Gourfinkel, D. & Serrano, J. C. (2021, 25. januar). IFAC. *Emerging Role of Government Balance Sheets for Sustainable Public Finances in the Post-COVID World*. Pridobljeno 7. decembra 2022 iz <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/emerging-role-government-balance-sheets-sustainable-public-finances-post-covid-19-world>
11. Hagen, J. & Chen, Y. (2018). *Fiscal Risk and Public Sector Balance Sheets*. Bonn: ADEMU.
12. Hay, D. & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40(1), 1–15.
13. Hay, D. & Cordery, C. (2020). Evidence about the value of financial statement audit in the public sector. *Public Money & Management*, 41(4), 304–314.

14. Heiling, J. (2020). Time to rethink public sector accounting education? A practitioner's perspective. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(3), 505–509.
15. HM Treasury. (2020). *The Balance Sheet Review Report: Improving public sector balance sheet management*. London: HM Treasury.
16. HM Treasury. (2022a). *Whole of Government Accounts*. Pridobljeno 30. novembra 2022 iz <https://www.gov.uk/government/collections/whole-of-government-accounts>
17. HM Treasury. (2022b). *Whole of Government Accounts: year ended 31 March 2020*. London: HM Treasury.
18. IAASB. (2018a). *Mednarodni standard revidiranja 700 (prenovljen): Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*. New York: IAASB.
19. IAASB. (2018b). *Mednarodni standard revidiranja 705 (prenovljen): Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*. New York: IAASB.
20. ICAEW. (2017). *Managing the Public Balance Sheet*. London: ICAEW.
21. IMF. (2018). *Fiscal Monitor: Managing Public Wealth*. Washington: International Monetary Fund.
22. INTOSAI Development Initiative. (2022). *Safeguarding the independence of supreme audit institutions*. Oslo: INTOSAI.
23. INTOSAI. (1998). *The Lima Declaration*. Vienna: INTOSAI.
24. INTOSAI. (2019). *INTOSAI-P12: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*. Vienna: INTOSAI.
25. INTOSAI. (brez datuma). *About us*. Pridoblejno 1. decembra 2022 iz <https://www.intosai.org/about-us/overview>
26. Karatzimas, S., Heiling, J. & Aggestam-Pontoppidan, C. (2022). Public sector accounting education: A structured literature review. *Public Money & Management*, 42(7), 543–550.
27. Mardini, R. U. (2019). *A Growing Demand for Public Sector Accounting Education*. IAESB Personal perspectives series. Pridobljeno 9. januarja 2023 iz [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/IAESB-Perspectives-Series-Rania-Mardini.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAESB-Perspectives-Series-Rania-Mardini.pdf)
28. Ministrstvo za finance. (2013). *Navodilo za pripravo zbirne bilance stanja državnega proračuna*. Pridobljeno 7. oktobra 2022 iz [https://www.gov.si/assets/ministrstva/MF/Javno-racunovodstvo/DOKUMENTI/Navodila/NAVODILO\\_ZA\\_PRIPRAVO\\_ZBIRNE\\_BILANCE\\_STANJA\\_DRZAVNEGA\\_PRORACUNA\\_20022013.pdf](https://www.gov.si/assets/ministrstva/MF/Javno-racunovodstvo/DOKUMENTI/Navodila/NAVODILO_ZA_PRIPRAVO_ZBIRNE_BILANCE_STANJA_DRZAVNEGA_PRORACUNA_20022013.pdf)
29. Ministrstvo za finance. (2019, 28. november). *Dokumentacija potrebna za popis in uskladitev stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev na dan 31. 12. 2019* (navodilo računovodske službe). Ljubljana: Republika Slovenija.
30. Ministrstvo za finance. (2020a). *Zaključni račun proračuna*. Pridobljeno 25. februarja 2023 iz <https://www.gov.si teme/zakljucni-racun-proracuna/>
31. Ministrstvo za finance. (2020b). *Zbirna bilanca stanja in obrazložitve podatkov zbirne bilance stanja neposrednih uporabnikov proračuna države na dan 31. 12. 2019*. *Zaključni*

- račun proračuna Republike Slovenije za leto 2019* (III.5 Obrazložitev podatkov iz bilance stanja). Pridobljeno 2. oktobra 2022 iz [https://www.gov.si/assets/ministrstva/MF/Proracun-direktorat/Drzavni-proracun/Zakljucni-racun/2019-ZR/05-Druge-obrazlozitev/ZR2019-800-III-5-BILANCA-STANJA\\_SKUPAJ\\_2019.pdf](https://www.gov.si/assets/ministrstva/MF/Proracun-direktorat/Drzavni-proracun/Zakljucni-racun/2019-ZR/05-Druge-obrazlozitev/ZR2019-800-III-5-BILANCA-STANJA_SKUPAJ_2019.pdf)
32. Ministrstvo za finance. (2021a). *Državni proračun*. Pridobljeno 25. februarja 2023 iz <https://www.gov.si/podrocja/finance-in-davki/drzavni-proracun/>
  33. Ministrstvo za finance. (2021b). *Javne finance*. Pridobljeno 25. februarja 2023 iz <https://www.gov.si/podrocja/finance-in-davki/javne-finance/>
  34. Ministrstvo za finance. (2021c). *Javno premoženje*. Pridobljeno 26. februarja 2023 iz <https://www.gov.si/podrocja/finance-in-davki/javno-premozenje/>
  35. Ministrstvo za finance. (2021d). *Register proračunskih uporabnikov*. Pridobljeno 7. oktobra 2022 iz <https://www.gov.si teme/register-proracunskih-uporabnikov/>
  36. Ministrstvo za finance. (2021e). *Obrazec za uskladitev terjatev in obveznosti za sredstva v upravljanju po stanju na dan 31. 12. 2020* (Excel obrazec).
  37. Ministrstvo za finance. (2022). *Sistem MFERAC*. Pridobljeno 15. januarja 2023 iz <https://www.gov.si/zbirke/storitve/mferac/>
  38. Ministrstvo za finance. (brez datuma). *Register proračunskih uporabnikov* (seznam). Pridobljeno 7. oktobra 2022 iz <https://storitve.ujp.gov.si/dostop/irpu/>
  39. Ministrstvo za javno upravo. (2017). *Centralizacija ravnanja z nepremičnim premoženjem* (zaključno poročilo projekta). Ljubljana: Republika Slovenija.
  40. Ministrstvo za javno upravo. (2021). *Gospodar*. Pridobljeno 18. februarja 2023 iz <https://www.gov.si/zbirke/projekti-in-programi/gospodar/>
  41. Mohammadali-Haji, A. & Nagdee, Z. (2016). Public sector accounting in the education syllabi of leading chartered accountant professional bodies: A comparative study. *Risk governance & control: Financial markets & institutions*, 6(2), 21–27.
  42. OECD. (2017). *Government at a Glance 2017*. Paris: OECD Publishing.
  43. Pimenta de Jesus, A. C., Machado de Almeida, B. J. & Fernandes Gomes Da Silva, A. M. (2022). Determining factors in modified audit reports: Evidence from Portuguese municipalities. *Spanish Accounting Review*, 25(2), 329–339.
  44. Računsko sodišče RS. (2005). *Smernica za presojanje pomembnosti*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
  45. Računsko sodišče RS. (2006). *Revizijski priročnik*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
  46. Računsko sodišče RS. (2011a, 27. september). *Revizijsko poročilo: Predlog zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2010*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
  47. Računsko sodišče RS. (2011b, 27. december). *Porevizijsko poročilo: Popravljalni ukrepi pri reviziji zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2010*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.

48. Računsko sodišče RS. (2012, 28. september). *Revizijsko poročilo: Predlog zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2011*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
49. Računsko sodišče RS. (2013a, 12. junij). *Porevizijsko poročilo: Popravljalni ukrepi pri reviziji predloga zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2011*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
50. Računsko sodišče RS. (2013b, 25. september). *Revizijsko poročilo: Predlog zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2012*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
51. Računsko sodišče RS. (2014a, 18. marec). *Porevizijsko poročilo: Popravljalni ukrepi pri reviziji predloga zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2012*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
52. Računsko sodišče RS. (2014b, 29. julij). *Revizijsko poročilo: Predlog zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2013*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
53. Računsko sodišče RS. (2014c, 29. december). *Porevizijsko poročilo: Popravljalni ukrepi pri reviziji predloga zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2013*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
54. Računsko sodišče RS. (2014d). *Navodilo za končanje revizijskega postopka in porevizijskega postopka*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
55. Računsko sodišče RS. (2015, 30. september). *Revizijsko poročilo: Zbirna bilanca stanja proračuna Republike Slovenije na dan 31. 12. 2014*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
56. Računsko sodišče RS. (2016a, 14. marec). *Porevizijsko poročilo: Popravljalni ukrepi pri reviziji zbirne bilance stanja proračuna Republike Slovenije na dan 31. 12. 2014*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
57. Računsko sodišče RS. (2016b, 30. september). *Revizijsko poročilo: Zbirna bilanca stanja proračuna Republike Slovenije na dan 31. 12. 2015*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
58. Računsko sodišče RS. (2017a, 31. januar). *Porevizijsko poročilo: Popravljalni ukrepi pri reviziji zbirne bilance stanja proračuna Republike Slovenije na dan 31. 12. 2015*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
59. Računsko sodišče RS. (2017b, 28. september). *Revizijsko poročilo: Zbirna bilanca stanja proračuna Republike Slovenije na dan 31. 12. 2016*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
60. Računsko sodišče RS. (2017c, 20. julij). *Porevizijsko poročilo: Popravljalni ukrepi pri reviziji ravnanja z nepremičninami*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
61. Računsko sodišče RS. (2018a, 23. februar). *Porevizijsko poročilo: Popravljalni ukrepi pri reviziji zbirne bilance stanja proračuna Republike Slovenije na dan 31. 12. 2016*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.

62. Računsko sodišče RS. (2018b, 25. september). *Revizijsko poročilo: Zbirna bilanca stanja proračuna Republike Slovenije na dan 31. 12. 2017*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
63. Računsko sodišče RS. (2019a, 20. februar). *Porevizijsko poročilo: Popravljalni ukrepi pri reviziji zbirne bilance stanja proračuna Republike Slovenije na dan 31. 12. 2017*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
64. Računsko sodišče RS. (2019b, 20. september). *Revizijsko poročilo: Zbirna bilanca stanja proračuna Republike Slovenije na dan 31. 12. 2018*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
65. Računsko sodišče RS. (2020, 23. september). *Revizijsko poročilo: Zbirna bilanca stanja proračuna Republike Slovenije na dan 31. 12. 2019*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
66. Računsko sodišče RS. (2022a, 25. maj). *Poročilo o delu 2021*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
67. Računsko sodišče RS. (2022b, 17. november). *Zbirno poročilo: Ravnanje s stvarnim premoženjem v muzejih v letu 2020*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
68. Računsko sodišče RS. (2023, 27. marec). *Poročilo o delu 2022*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
69. Računsko sodišče RS. (brez datuma). *Revizijski proces*. Pridobljeno 29. oktobra 2022 iz <https://www.rs-rs.si/revizije-in-revidiranje/revizijski-proces/>
70. Rechnungshof Österreich. (2021a). *Bundesrechnungsabschluss für das Jahr 2020, Textteil Band 3: Prüfung gemäß § 9 RHG Ordnungsmäßigkeits- und Belegprüfung 2020, Bericht des Rechnungshofes*. Wien: Rechnungshof Österreich.
71. Rechnungshof Österreich. (2021b). *Annual Report 2020 of the Austrian Court of Audit*. Vienna: Rechnungshof Österreich.
72. Rechnungshof Österreich. (brez datuma). *Other special tasks*. Pridobljeno 29. novembra 2022 iz [https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/was-wir-tun/was-wir-tun\\_2/Other\\_special\\_tasks.html#](https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/was-wir-tun/was-wir-tun_2/Other_special_tasks.html#)
73. Turk, I. (brez datuma). Državni računovodski izkazi. V *Pojmovniku zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije*. Pridobljeno 25. februarja 2023 iz <https://www.zvezarfr.si/pripomocki/slovar?pojem=drzavni%20racunovodski%20izkazi>
74. Ustavno sodišče RS. (2020, 10. december). *Odločba U-I-474/18-17 v postopku za oceno ustavnosti*. Ustavno sodišče Republike Slovenije.
75. Vaziri, A. & Azadi, K. (2017). The Impact of Audit Reports on Financial Information Content. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(3), 304–308.
76. Vlada RS. (2021). *Konsolidirana premoženjska bilanca države in občin na dan 31. 12. 2020*. Ljubljana: Republika Slovenija.
77. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. (2017). *Računovodski predpisi za javni sektor v praksi*. Ljubljana: Zveza RFR.



## **PRILOGE**





**Priloga 1: Zbirna bilanca stanja Republike Slovenije na dan 31. 12. 2019 (v evrih)**

Skupina kontov	Naziv skupine kontov	Stanje 31. 12. 2019
	<b>DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU</b>	<b>24.329.552.369</b>
00	Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev	460.669.451
01	Popravek vrednosti neopredmetenih sredstev	-372.347.749
02	Nepremičnine	10.593.735.197
03	Popravek vrednosti nepremičnin	-4.404.848.493
04	Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva	2.947.452.981
05	Popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	-1.957.976.333
06	Dolgoročne finančne naložbe	12.874.787.570
07	Dolgoročno dana posojila in depoziti	915.260.368
08	Dolgoročne terjatve iz poslovanja	358.996.602
09	Terjatve za sredstva dana v upravljanje	2.913.822.775
	<b>KRATKOROČNA SREDSTVA, RAZEN ZALOG IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>8.596.306.553</b>
10	Denarna sredstva v blagajni in takoj unovčljive vrednostnice	1.201.051
11	Dobroimetje pri bankah in drugih finančnih ustanovah	2.779.102.853
12	Kratkoročne terjatve do kupcev	237.858.441
13	Dani predujmi in varščine	1.734.040.147
14	Kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta	67.141.257
15	Kratkoročne finančne naložbe	6.410.691
16	Kratkoročne terjatve iz financiranja	13.092.193
17	Druge kratkoročne terjatve	2.419.264.089
18	Neplačani odhodki	1.331.361.784
19	Aktivne časovne razmejitev	6.834.047
	<b>ZALOGE</b>	<b>272.691.106</b>
30	Obračun nabave materiala	0
31	Zaloge materiala	211.701.913
32	Zaloge drobnega inventarja in embalaže	18.068.935
33	Nedokončana proizvodnja in storitve	0
34	Proizvodi	0
35	Obračun nabave blaga	0
36	Zaloge blaga	0
37	Druge zaloge	42.920.258
	<b>AKTIVA SKUPAJ</b>	<b>33.198.550.028</b>
99	AKTIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	20.954.994.674

se nadaljuje

Skupina kontov	Naziv skupine kontov	Stanje 31. 12. 2019
	<b>KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>6.623.041.491</b>
20	Kratkoročne obveznosti za prejete predujme in varščine	272.631.355
21	Kratkoročne obveznosti do zaposlenih	96.707.531
22	Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	114.254.738
23	Druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja	472.196.100
24	Kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta	202.174.650
25	Kratkoročne obveznosti do financerjev	2.014.705.708
26	Kratkoročne obveznosti iz financiranja	467.856.384
28	Neplačani prihodki	2.664.977.661
29	Pasivne časovne razmejitve	317.537.364
	<b>LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>26.575.508.537</b>
90	Splošni sklad	-426.890.552
91	Rezervni sklad	13.089.045
92	Dolgoročne pasivne časovne razmejitve	235.524.749
93	Dolgoročne rezervacije	0
940	Sklad namenskega premoženja v javnih skladih	0
9410	Sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva	0
9411	Sklad premoženja v drugih pravnih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti, za finančne naložbe	0
9412	Presežek prihodkov nad odhodki	0
9413	Presežek odhodkov nad prihodki	0
96	Dolgoročne finančne obveznosti	26.545.512.609
97	Druge dolgoročne obveznosti	208.272.686
980	Obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva	0
981	Obveznosti za dolgoročne finančne naložbe	0
985	Presežek prihodkov nad odhodki	0
986	Presežek odhodkov nad prihodki	0
	<b>PASIVA SKUPAJ</b>	<b>33.198.550.028</b>
99	PASIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	20.954.994.674

*Vir: Ministrstvo za finance (2020b, str. 2–4).*

## Priloga 2: Pregled zahtevanih popravljalnih ukrepov za obdobje 2010–2013

Leto	Neposredni proračunski uporabnik	Področje	Zahtevan popravljalni ukrep	Mnenje o popravljalnem ukrepu
2010	Ministrstvo za finance	Poslovanje SID banke	Načrt aktivnosti za pravilno evidentiranje poslovnih dogodkov, ki jih izvaja SID banka (ni bil pripravljen)	Nezadovoljiv
2012	Vlada	Stvarno premoženje	Načrt aktivnosti za sprejem uredbe iz 37. člena ZSPDSLS	Zadovoljiv
		Popis nepremičnin	Načrt aktivnosti za ustrezno izvedbo popisa nepremičnin (ni bil pripravljen)	Nezadovoljiv
	Ministrstvo za finance	Register proračunskih uporabnikov	Načrt aktivnosti za preoblikovanje proračunskega uporabnika Proračun RS	Zadovoljiv
		Terjatve do družbe v stečaju	Odpis razlike med evidentiranimi terjatvami do družbe v stečaju in pričakovano oceno poplačila	Zadovoljiv
		Poslovanje SID banke	Načrt aktivnosti za pravilno evidentiranje poslovnih dogodkov, ki jih izvaja SID banka (ni bil pripravljen)	Nezadovoljiv
		Evidentiranje poslov Davčne uprave	Načrt aktivnosti za pripravo internega akta o evidentiranju poslov Davčne uprave	Zadovoljiv
		Popis terjatev in obveznosti do davčnih zavezancev	Načrt aktivnosti za zagotovitev uskladitve terjatev in obveznosti do davčnih zavezancev z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom	Zadovoljiv
	Ministrstvo za zunanje zadeve	Tečajne razlike	Sprejem navodila za evidentiranje tečajnih razlik in zagotavljanje listinske dokumentacije (ni bilo sprejeto)	Nezadovoljiv
	Ministrstvo za pravosodje	Centralna evidenca nepremičnega premoženja	Načrt aktivnosti za povezavo centralne evidence nepremičnega premoženja z drugimi uradnimi evidencami nepremičnega premoženja	Zadovoljiv
	Več neposrednih uporabnikov državnega proračuna	Popis dolgoročnih terjatev iz poslovanja	Načrt aktivnosti za pripravo in pridobitev vseh ustreznih dokumentov za popis dolgoročnih terjatev iz poslovanja	Zadovoljiv
		Osnovna sredstva	Načrt aktivnosti za preveritev evidentiranja sredstev na podskupinah kontov 029 in 049 (trajno zunaj uporabe) in zagotovitev dokumentacije za njihovo razknjiženje	Zadovoljiv
		Usklajevanje stanja obveznosti	Načrt aktivnosti za pravočasno izvedbo uskladitve stanja obveznosti	Zadovoljiv
		Terjatve za sredstva, dana v upravljanje	Načrt aktivnosti za ureditev pravnih razmerij in ustrezno evidentiranje sredstev, danih v upravljanje	Zadovoljiv

se nadaljuje

Leto	Neposredni proračunski uporabnik	Področje	Zahtevan popravljalni ukrep	Mnenje o popravljalnem ukrepu
2012	Ministrstvo za infrastrukturo in prostor	Osnovna sredstva	Načrt aktivnosti za preveritev upravičenosti evidentiranja sredstev na podskupinah kontov 023 – Nepremičnine v gradnji ali izdelavi in 047 – Oprema in druga osnovna sredstva, ki se pridobivajo	Zadovoljiv
		Usklajevanje terjatev in obveznosti	Sprejem internega akta o postopku usklajevanja terjatev in obveznosti	Zadovoljiv
2013	Vlada	Dolgoročne finančne naložbe	Načrt aktivnosti za pravilno vrednotenje finančnih naložb	Zadovoljiv
	Ministrstvo za finance	Poslovanje SID banke	Načrt aktivnosti za pravilno evidentiranje poslovnih dogodkov, ki jih izvaja SID banka (ni bil pripravljen)	Nezadovoljiv
	Finančna uprava	Evidentiranje davkov	Načrt aktivnosti za sprejem kontnega načrta z opisi kontov in izvedbo popravkov v informacijskem sistemu SAP-eDIS	Delno zadovoljiv
	Več neposrednih uporabnikov državnega proračuna	Osnovna sredstva	Načrt aktivnosti za vpis vseh nepremičnin v zemljiško knjigo	Zadovoljiv
			Dopolnitev registra tveganj z obravnavo tveganja, da izkazano stanje bilančnih postavk ni v celoti usklajeno z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom	Zadovoljiv
			Načrt aktivnosti za preveritev evidentiranja sredstev na podskupinah kontov 029 in 049 (trajno zunaj uporabe) in zagotovitev dokumentacije za njihovo razknjiženje	Zadovoljiv
		Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	Dopolnitev registra tveganj z obravnavo tveganja, da niso vsi prejeti računi pravočasno posredovani v računovodstvo	Zadovoljiv
	Ministrstvo za infrastrukturo in prostor	Osnovna sredstva	Načrt aktivnosti za proučitev pravilnosti uvrstitve posameznih postavk v osnovna sredstva in izločitev postavk, ki predstavljajo stroške, ki ne povečujejo vrednosti osnovnih sredstev	Zadovoljiv
Pregled in analiza sredstev v izgradnji in evidentiranje zaključenih investicij			Zadovoljiv	
Načrt aktivnosti za vpis vseh nepremičnin v zemljiško knjigo			Delno zadovoljiv	

*Prirejeno po Računsko sodišče RS (2011b), Računsko sodišče RS (2014a) in Računsko sodišče RS (2014c).*